



UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO

**FACULTAD DE CONTADURÍA
Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS**

**DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO
MAESTRÍA EN DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE**

TESIS

**“MEDIOS DE DEFENSA QUE PUEDEN PRESENTAR LAS
PERSONAS MORALES QUE CELEBRAN OPERACIONES CON PARTES
RELACIONADAS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO, ANTE LA
NEGATIVA DE LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR
AGREGADO”**

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE:
MAESTRO EN DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE**

**PRESENTA:
JUAN ESPINOZA GARCÍA**

**DIRECTORA DE TESIS:
DRA. RUBÍ ESPERANZA ZIZUMBO ZACARÍAS**

MORELIA, MICHOACÁN, NOVIEMBRE DE 2022



Dedicatoria

Al Dios eterno
que me escogió desde
antes de la fundación del mundo

A mis padres
Sr. Juan Espinoza y Sra. Ernestina García,

A mi amada esposa Julia Yazmín Salazar

A mis hijos: Perlita, Manuel y Ricardo

Agradecimientos

Al **Dios Altísimo**, quien me ha sostenido durante todos los años de vida *“el Señor es mi fuerza y mi escudo; mi corazón en él confía; de él recibo ayuda. Mi corazón salta de alegría, y con cánticos le daré gracias” Salmos 28:7*

A mi esposa la Contadora **Julia Yazmín Salazar**, a mis hijos **Perla Yazmín, Juan Manuel y Ricardo**, por su comprensión y apoyo en la realización de mis estudios de maestría.

A mis hermanos: **Delfina, Adela, María, Arnulfo y Josefa**, porque siempre están pendientes de mí, a pesar de que vivimos separados por la distancia.

Gracias a la **Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo** por poner a nuestra disposición esta maestría cursada totalmente a distancia. A la coordinadora del programa de Maestría en Defensa del Contribuyente, **Dra. Priscila Ortega Gómez**.

Mi agradecimiento a la asesora de la asignatura de Seminario de Investigación, **Dra. Alba Ortega Gómez**, a quien conocí desde el segundo semestre de la maestría, por el esfuerzo dedicado al hacer asequibles los contenidos del programa y por su valiosa orientación metodológica a mi trabajo de tesis.

A mi directora de tesis, **Mtra. Rubí Zizumbo Zacarías** quien, con su experiencia en la materia fiscal, dedicó su valioso tiempo para hacer las recomendaciones y comentarios al presente trabajo.

A mis compañeros de la maestría LC **María Elena Maldonado**, CP & LD **Sandra Irene Tadeo**, LD **David López**, LC y MF **Liliana Rodríguez** y CP & MDC **Noemí Gutiérrez**.

A los docentes **Dra. Flor de María Tavera**, **Dra. Martha Ochoa** y MF **Raúl Aguilera**, por esmerarse en compartir sus conocimientos y experiencia, me quedé con ganas de seguir aprendiendo de ustedes.

ÍNDICE

Índice de siglas y abreviaturas	V
Índice de tablas	VI
Índice de figuras	VI
Glosario de términos	VII
Resumen	XV
Abstract	XVI
Introducción	1
CAPÍTULO I. FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	5
1.1 Problema de investigación	5
1.2 Preguntas de investigación	12
1.3 Objetivos de la investigación	13
1.4 Justificación	14
1.5 Hipótesis de la investigación	15
1.6 Identificación de las variables.....	16
1.7 Horizonte temporal y espacial	16
1.8 Enfoque, tipo y alcance de la investigación	16
1.9 Matriz de congruencia	17
CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO Y JURÍDICO	19
2.1 Personas Morales que celebran operaciones con Partes Relacionadas en el Extranjero	19
2.2 Partes relacionadas.....	21
2.3 Los impuestos	22
2.4 Impuesto al Valor Agregado	27
2.5 Devolución de impuestos	29
2.6 Problemática en las devoluciones en materia de IVA.....	37
2.6.1 La afectación económica.....	37
2.6.2 La afectación jurídica.....	38
2.7 Recurso de Queja.....	38
2.8 El recurso de revocación	41
2.9 Del procedimiento contencioso administrativo	50
2.10 El juicio de amparo	64
CAPÍTULO III. METODOLOGÍA Y DISEÑO DE INVESTIGACIÓN	73
3.1 Método	73
3.2 Diseño de investigación.....	73
3.3 Tamaño de muestra	75
3.4 Instrumento de recolección de información	76

3.5 Método para diseñar y aplicar cuestionarios	79
3.6 Construcción del instrumento de recolección de datos	80
CAPÍTULO IV. RESULTADOS	82
4.1 Resultados por pregunta del cuestionario	82
4.2 Diseño de estrategias para obtener trámites exitosos de solicitudes de devolución de IVA.....	92
4.3 Percepción de los contribuyentes respecto de los requerimientos que realiza la autoridad para solicitar información adicional.....	92
4.4 Frecuencia para recurrir al recurso de queja cuando se la autoridad niega la devolución de IVA y opinión que los contribuyentes tienen de este recurso	93
4.5 Frecuencia para recurrir al recurso de revocación cuando la autoridad niega la devolución de IVA y opinión que los contribuyentes tienen de este recurso.	93
4.6 Frecuencia para recurrir al juicio contencioso administrativo cuando la autoridad niega la devolución de IVA y opinión que los contribuyentes tienen de este juicio. .	94
4.7 Frecuencia para recurrir al juicio de amparo cuando la autoridad ha negado la devolución de IVA y opinión que los contribuyentes tienen de este juicio.	94
4.8 Análisis de resultados.....	94
CAPITULO V. DISCUSIÓN	96
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	98
FUENTES CONSULTADAS	102
ANEXOS	108
Anexo A. Cuestionario de investigación sobre los medios de defensa en contra de rechazos de solicitudes de IVA	108

Índice de siglas y abreviaturas

CCF	Código Civil Federal
CFF	Código Fiscal de la Federación
DOF	Diario Oficial de la Federación
E.FIRMA	Firma electrónica
IEPS	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
IFAI	Instituto Federal de Acceso a la Información
INEGI	Instituto Nacional de Estadística y Geografía
IMMEX	Programa de fomento a la Industria Manufacturera, Maquiladora y
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
ISIM	Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles (abrogada)
LA	Ley de Amparo
LCEX	Ley de Comercio Exterior
LFDC	Ley Federal de Derechos del Contribuyente
LFPCA	Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
LISIM	Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles
LOPRODECON	Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
LOTFJA	Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa
NIF	Norma de Información Financiera
PRODECON	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
RAE	Real Academia Española
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
RNIE	Registro Nacional de Inversiones extranjeras
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Índice de tablas

Tabla 1	Devoluciones pagadas, ISR e IVA	9
Tabla 2	Matriz de congruencia	17
Tabla 3	Piramidización del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles	28
Tabla 4	Traslado del Impuesto al Valor Agregado	29
Tabla 5	Plazo devolución de saldos a favor de IVA para empresas IMMEX	33
Tabla 6	Comparativo de diseños transeccionales.....	74
Tabla 7	Relación de preguntas con variables	80

Índice de figuras

Figura 1	Trámites de pago de devoluciones de IVA	11
Figura 2	Estructura orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa	52

Glosario de términos

Acreditamiento de IVA. El restar el impuesto al valor agregado (IVA) que cobra el contribuyente por sus actividades al IVA que se paga por compras y gastos, en donde se advierte la aplicación de créditos en favor contra créditos a cargo (Vega, 2018, p. 166).

Acto administrativo. Es la expresión unilateral de la voluntad de un órgano de la administración pública en el ejercicio de una potestad administrativa por el que se crea, modifica o extingue una situación jurídica individualizada, con el fin de dar satisfacción a los intereses públicos (Vega, 2018, p. 168).

Actos de Comercio: Es el acto jurídico realizado por una persona física o moral, sea comerciante o no, que produzca efectos en el campo del derecho mercantil (Quevedo, 2008, p. 4).

Agravio: El término agravio también se utiliza para señalar los errores legales o de facto que haya tenido la autoridad fiscal o administrativa al emitir un acto administrativo; se constituye por el argumento o argumentos de derecho que la parte afectada expone en su favor para demostrar la ilegalidad de un acto de autoridad o, en su caso, la inconstitucionalidad afectada expone en su favor para demostrar la ilegalidad de un acto de autoridad o, en su caso, la inconstitucionalidad de un acto de autoridad administrativa o de una disposición jurídica (Vega, 2018, p.169).

Buzón tributario: Permite la comunicación entre los contribuyentes y las autoridades fiscales. En dicho sistema se notifica al contribuyente diversos documentos y actos administrativos; así mismo, le permite presentar promociones, solicitudes, avisos o dar cumplimiento a requerimientos de la autoridad (Reyes, 2018, p. 228).

Compensación. Acto de pago o trueque que realiza el contribuyente cuando derivado de un saldo a favor, decide compensar dicho saldo contra adeudos que tiene con el fisco federal (Ortega, 2015, p. 580).

Comprobante fiscal: Documento con validez oficial, cuando reúne los requisitos fiscales exigidos por las normas jurídicas fiscales, que acreditan una operación mercantil o el pago de un servicio. Asimismo, estos comprobantes sirven para acreditar las actividades que realicen los contribuyentes en la prestación de un servicio o la venta de un producto (Vega, 2018, p. 178).

Condonación (facultad de): Es una forma de extinción total o parcial de la obligación fiscal, la cual consiste en la facultad discrecional que la autoridad fiscal o administrativa tiene para perdonar total o parcialmente el monto de un adeudo en favor del deudor. La condonación es conocida también como remisión de deuda, que se entiende como la acción de perdonar al deudor de un crédito el monto total o parcial del crédito por el solo hecho de suspender las acciones de cobro o desistirse de ellas, o bien, cuando se conceda el perdón de manera expresa (Vega, 2018, p. 180).

En materia fiscal, es la facultad discrecional que tienen las autoridades fiscales federales.

Contribuyente. Persona física o moral que adquiere esa calidad y se ve sujeta a pagar la contribución (Ortega, 2015, p. 580).

Crédito fiscal: Es el adeudo fiscal sobre el que la autoridad competente tiene la facultad de exigir del contribuyente, y que el artículo 4 del CFF señala que tiene “derecho” a exigir la autoridad fiscal de los contribuyentes, cuando no se cumplió el pago de una obligación tributaria dentro de los plazos establecidos en las disposiciones fiscales. De igual manera, la autoridad fiscal tendrá derecho a percibir con el carácter de créditos fiscales aquellos conceptos que representen el pago de otro tipo de obligaciones no cumplidas por los particulares, cuando se les da carácter de crédito fiscal, en las disposiciones legales, aun cuando no sean de carácter fiscal (Vega, 2018, p. 183).

Cuotas compensatorias: De acuerdo con la fracción III del artículo 3 de la Ley de Comercio Exterior “Son aquellas que se aplican a las mercancías importadas en condiciones de discriminación de precios o subvención en su país de origen, conforme a lo establecido en la presente ley” (LCEX, 1993).

Devolución de saldos a favor. Acto que solicita el contribuyente cuando derivado de los pagos realizados, resulta de un remanente a su favor cuyo reintegro decide solicitar a la autoridad (Ortega, 2015, p. 581).

Embargo: Es la afectación real decretada por una autoridad competente sobre un bien o conjunto de bienes de propiedad privada, con el propósito de asegurar cautelarmente la eventual ejecución de una pretensión y que se plantea o planteará en juicio (embargo preventivo, provisional o cautelar), o bien, satisfacer directamente una pretensión ejecutiva (embargo definitivo, ejecutivo o apremiativo). En este sentido, tenemos que el embargo es una forma de garantía real para el cumplimiento de obligaciones fiscales, que produce el aseguramiento de bienes para que el contribuyente no eluda su obligación de pago (Vega, 2018, p. 195).

Esfera jurídica: Es el derecho subjetivo del individuo que da origen al interés jurídico.

Facultad discrecional: Las facultades del órgano son discrecionales cuando el orden jurídico le otorga cierta libertad para elegir entre uno y otro curso de acción, para hacer una u otra cosa o hacerla de una u otra manera. El órgano puede decidir según su leal saber y entender si debe o no actuar y, en su caso, qué medidas adoptará. En este aspecto la discrecionalidad expresa actividad de razón y buen juicio de la administración (Dromi, 1985, pp. 468 y 469).

Fisco. Autoridad encargada de controlar, administrar, recaudar y fiscalizar las contribuciones (Ortega, 2015, p. 581).

Flujo de efectivo: Son entradas y salidas de efectivo y equivalentes de efectivo (CINIF, 2018, p. 1689).

Gasto público. Está constituido por el conjunto de erogaciones realizadas por el Estado u otro ente público y destinadas a la consecución de los objetivos y metas propuestos en el plan presupuestal (Jiménez, 2017, p.63).

Globalización. Movimiento para internacionalizar y uniformar el comercio, las comunicaciones y la cultura (Martínez, 2017, p. 430).

Gravamen. (Fiscal) Obligación o carga tributaria (Martínez, 2017, p. 432).

Heterodefensa: El particular no opera con sus propios recursos (la impugnación fiscal) sino a través de las oficinas autorizadas para ello, quienes cuentan ya con un patrimonio, igualmente aprobado para ello (Burgoa, 2017, p. 108).

Impuestos. Obligaciones que el Estado impone a sus gobernados para poder solventar las necesidades que, de acuerdo con la propia Constitución Federal, tiene encomendado realizar, es decir, son deberes establecidos como cargas o derechos que el Estado cobra o exige, ya sea por el suministro de servicios o para la subsistencia del mismo (Ortega, 2015, p. 582).

Interés fiscal: Es el derecho de la autoridad fiscal a la percepción de un pago, mismo que puede referirse a contribuciones o aprovechamientos (Slideshare.net, 2014).

Jurisprudencia. Criterio reiterado ininterrumpidamente sobre un mismo tema o problema jurídico, establecido por una pluralidad de sentencias concordes que arrojan el prudente sentido de interpretación de un caso o de una norma de Derecho (Vega, 2018, p. 218).

Materia fiscal. Se entiende por materia fiscal todo lo relativo a los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el propio Estado y los particulares, considerados en su calidad de contribuyentes (Nociones generales de derecho fiscal, s.f. p. 2).

Materialidad. Para fines fiscales, la materialidad es aquel atributo que reúnen las operaciones que efectuó determinado individuo o persona moral, ya sea con sus clientes, sus proveedores o cualquier otro ingreso, gasto, y que cuentan con suficiente evidencia material y sensible para demostrar su efectiva y real realización (Coel Abogados, 2020).

Medios de defensa. En términos generales, se pueden definir como aquellos instrumentos procesales con los que cuenta el gobernado para oponerse a la actuación de la autoridad, cuando considere que la misma, en determinado acto o determinación, no está apegada a la ley o que le viole un derecho (Terán, 2013, p. 50).

Notificación. Documento en el que consta la entrega, para su conocimiento, de una resolución, oficio o acto de autoridad, cuyo destinatario es el contribuyente. La notificación se elabora mediante acta formal en la que se identifica al destinatario el acto que se notifica, si precedió citatorio o no, la fecha y hora de su elaboración, las personas que actuaron en dicha diligencia y la entrega del documento que se notifica (Vega, 2018, p. 226).

Objeto social. Actividad o actividades que va a desarrollar la sociedad, que deben configurar en los estatutos sociales y que delimitan el ámbito de actuación de los administradores (RAE, s.f.).

Pago de lo indebido. La entrega o entero en dinero que se efectuó por error de hecho o de derecho; se trata de un pago efectuado por el contribuyente en una cantidad mayor a la adeudada, o bien, de una contribución o accesorios que no eran procedentes o resultaron ilegales cuando se cubran a instancia de autoridad (Vega, 2018, p. 230).

Papeles de trabajo. Es el conjunto de cédulas y documentos que contienen los datos e información obtenida por el auditor en su revisión, en los cuáles se describen las pruebas realizadas, los procedimientos aplicados y los resultados con los que se sustentan y apoyan las observaciones, recomendaciones, acciones y conclusiones del informe correspondiente (Infodf, 2006, p. 3).

Partes relacionadas. De acuerdo con el tercer párrafo de la fracción V del artículo 179 de la Ley de Renta “Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas” (LISR, 2021).

Persona moral. Es un conjunto de personas físicas, agrupadas con un fin lícito, que dan vida o constituyen una sociedad o asociación formal, que adopta personalidad jurídica propia, cumpliendo las formalidades establecidas por la ley (Vega, 2018, p. 230).

Personalidad jurídica. Cualidad de la que deriva la aptitud para ser titular de derechos y obligaciones y el reconocimiento de capacidad jurídica y de obrar. Corresponde a toda persona, sea física o jurídica (RAE, s.f.).

Prescripción. En materia fiscal, es la institución jurídica liberatoria de obligaciones de pago de créditos fiscales, que favorece al deudor, por inactividad de la autoridad fiscal o del propio contribuyente, durante el plazo de cinco años concedido por el artículo 146 del CFF, para hacer efectivo el crédito fiscal; también es la institución jurídica liberatoria de la acción penal que pudo ser perseguible por querrela, por declaratoria o por declaratoria en perjuicio de la SHCP, que se consuma por el plazo de cinco años contados a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente y si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito, conforme al artículo 100 del CFF (Vega, 2018, p. 230).

Procedimiento administrativo de ejecución: Facultad de las autoridades fiscales que se lleva a cabo mediante el seguimiento de diversos actos y términos legales, encaminados al cobro coactivo de un crédito fiscal que ya se ha hecho exigible (Vega, 2018, p. 231).

Recargos. Es el pago que se hace al fisco por concepto de accesorio legal, en concepto de indemnización al fisco por falta de pago oportuno, que se mide a través de una tasa porcentual que se aplica al monto de la deuda principal, por cada mes de retraso, que se incrementa por el paso del tiempo y hasta la fecha en que se realice el pago total de las contribuciones fiscales, sean federales o locales, conjuntamente con la actualización y los demás accesorios legales que se hubieren generado (Vega, 2018, p. 233).

Recurso administrativo. Medio legal generalmente de carácter optativo respecto de otra instancia de defensa o de alzada, del que dispone el particular afectado en sus derechos o intereses por un acto definitivo, para obtener de la autoridad administrativa competente para resolver el recurso una revisión de la legalidad del acto que se recurre y que, la mayoría de las veces, se trata del área jurídica que pertenece orgánicamente a la misma dependencia que emitió el acto de molestia y por excepción, cuando se trata de una autoridad administrativa que depende de otra entidad de gobierno, pero está facultada

específicamente para resolver este medio de defensa administrativo, cuyo propósito es el de revisar la legalidad del acto recurrido, de cuyo resultado se puede emitir una resolución administrativa en la que revoque dejando sin efectos el acto impugnado, o en su defecto, lo confirme, lo modifique o mande reponer el procedimiento o la resolución recurrida (Vega, 2018, p. 234).

Requerimiento. Es el acto administrativo emitido por la autoridad fiscal a los contribuyentes, para verificar el correcto cumplimiento de sus obligaciones, es decir, versa sobre obligaciones formales y de procedimiento, sea mediante un oficio citatorio para que el contribuyente se apersona con lo requerido en el domicilio oficial de la autoridad, o bien, mediante actuaciones dentro de una orden de visita domiciliaria o, en su caso, mediante oficio de requerimiento para que se entreguen documentos o informaciones, requeridas expresamente, para comprobar el cumplimiento de obligaciones fiscales (Vega, 2018, p. 235).

Resolución. En materia jurídica, es la denominación que se da a una sentencia, laudo, fallo o cualquier acto por el que se resuelve una instancia o medio de defensa (Vega, 2018, p. 236).

Revisión de gabinete. Se denomina así al acto de fiscalización que se lleva a cabo por la autoridad fiscal, en términos del artículo 48, CFF, solicitando “de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria (Reyes, 2018, p. 244).

Saldo a favor. Cantidad que resulta favorable al contribuyente después de haber cubierto sus contribuciones o pagos provisionales (Ortega, 2015, p. 584).

Sobreseimiento Es el impedimento por causa legal que evita que la autoridad o Tribunal competente pueda resolver una controversia ante ellos planteada. Determinación procesal que se dicta en sede jurisdiccional o administrativa que obliga a dejar sin materia el expediente de impugnación, por sobrevenir una causa que impide continuar con la

secuela procesal y dictar sentencia o resolución, provocando la conclusión inmediata del medio de defensa o juicio de que se trate (Vega, 2018, p. 239).

Sociedad mercantil. Sociedad que adopta regularmente alguno de los tipos mercantiles o que, sin hacerlo, tiene como objeto social el desarrollo de una actividad empresarial (RAE, s.f.).

Suspensión. Es la medida cautelar que se prevé para el juicio de amparo y que impide que el acto o norma reclamados se ejecuten, con continúen ejecutando o afecten a la parte quejosa durante el tiempo que dure el juicio (Campuzano, 2017, p.151).

Resumen

Ejercer el derecho a la devolución de saldos a favor impuestos, específicamente del Impuesto al Valor Agregado, se ha vuelto complicado en los últimos años. En gran medida esto se debe a los abusos de malos contribuyentes, que por mucho tiempo obtuvieron indebidamente devoluciones de impuestos, afectando las arcas del Estado Mexicano. Ante eso la autoridad fiscal a través del Servicio de Administración Tributaria ha cerrado filas, poniendo más requisitos para autorizar las devoluciones y solicitando información orientada a verificar la materialidad de las operaciones. Derivado de lo anterior, las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, que generalmente obtienen en sus declaraciones definitivas de IVA saldos a favor de este impuesto, se ven afectadas tanto en la demora de las resoluciones como en los rechazos de sus solicitudes, haciéndose necesario en estos últimos casos, recurrir a medios de defensa, tanto en el ámbito administrativo como el ámbito jurisdiccional.

Palabras clave: Devoluciones, impuestos, medios de defensa, personas morales, partes relacionadas con residencia en el extranjero

Abstract

Exercising the right to the refund of taxed balances, specifically the Value Added Tax, has become complicated in recent years. This is largely due to the abuses of bad taxpayers, who for a long time got tax refunds improperly, affecting the coffers of the Mexican State. In response, the tax authority, through the Tax Administration Secretariat, has closed ranks, imposing more requirements to authorize refunds, and requesting information aimed at verifying the materiality of the transactions. As a result, legal persons who carry out transactions with related parties' resident abroad, who generally obtain VAT balances on their final VAT returns, are affected both in the delay of the decisions and by the rejection of their claims. In the latter cases, they have to resort to administrative and judicial means of defense.

Introducción

Este trabajo de investigación expone los problemas que tienen las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero al momento de solicitar la devolución del Impuesto al Valor Agregado, las actuaciones de la autoridad fiscal representada por el Servicio de Administración Tributaria y los medios de defensa que estos contribuyentes tienen a su disposición cuando les ha sido negada dicha solicitud.

La política social del Gobierno Federal en turno está enfocada en ayudar a los sectores más vulnerables y marginados del país, que, dicho sea de paso, representa un número importante de personas¹, se ha propuesto a ayudarlos a través de programas sociales² mismos que fueron prometidos en campaña política para combatir las desigualdades. En ese afán, el Ejecutivo se encuentra con un problema que no se tenía contemplado al inicio de su sexenio, esto es, la grave crisis económica que ya vive el país derivado de la pandemia Covid-19, y que ha impactado directamente en las finanzas públicas, ante un nulo crecimiento económico, desempleo y cierre de negocios por alto índice de contagios.

La combinación de estos dos factores, inciden directamente en la forma en que el Servicio de Administración Tributaria, restringe la autorización de las solicitudes de saldos a favor, haciendo que estos trámites sean complicados, rechazando, emitiendo actos administrativos requiriendo información que el contribuyente muchas veces se ve imposibilitado de cumplir en los plazos establecidos en la Código Fiscal de la Federación.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un impuesto indirecto sobre el consumo, grava diferentes actos o actividades de los contribuyentes; se trata de un concepto económico que está referido a un incremento o adición con referencia a un bien, y puede

¹ De acuerdo con datos de CONEVAL en 2020 43.9% de la población mexicana se encontraba en pobreza y 8.5% en situación de pobreza extrema (CONEVAL, 2020)

² Pensión para el bienestar de los adultos mayores; Pensión para el bienestar para personas con discapacidad; Programa Sembrando Vida; Programa para el bienestar de niños y niñas, hijos de madres trabajadoras; Becas Juárez, Jóvenes construyendo el futuro, por mencionar algunos.

ser consecuencia de un proceso productivo o de distribución. Su aplicación parece sencilla, pero su causación, traslado, acreditamiento y, sobre todo, la obtención de su devolución, dan lugar a diversas dudas al momento de su aplicación práctica.

El presente tema de investigación resulta importante y de actualidad, en virtud de que —como se explicará más adelante— desde el 2019 los contribuyentes tienen prohibido llevar a cabo la compensación universal de impuestos, por lo cual, los saldos a favor de IVA solo pueden ser acreditados contra el IVA a cargo, cosa que es imposible cuando se trata de contribuyentes que realizan operaciones de exportación, pues sus ventas gravan a tasa del 0%, razón por la cual la única opción que les queda es tramitar las solicitudes de devolución de dichos IVAS. Por lo anterior, el trabajo posee una relevancia social y científica que contribuye al fortalecimiento y ampliación del conocimiento de medios de defensa de los contribuyentes en materia de devoluciones de IVA.

En el capítulo I Fundamentos de la investigación, se aborda la problemática que pasan los contribuyentes en general, al momento de solicitar la devolución de los saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado. De parte del Servicio de Administración Tributaria, existe en la práctica un rechazo sistémico de las solicitudes en comento, aun cuando se ha exhibido la documentación e información que la autoridad requirió mediante buzón tributario. También se hace un análisis de la situación actual de los trámites de devoluciones de saldos a favor de IVA. Se plantea el objetivo general que consiste en analizar y examinar los medios de defensa que las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas en el extranjero pueden presentar ante la negativa de la devolución del Impuesto al Valor Agregado.

En el capítulo II Marco teórico y jurídico, se conceptualiza a las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, se analizan los impuestos en general y sus principios constitucionales, los antecedentes del Impuesto al Valor Agregado, lo concerniente al derecho a la devolución de impuestos a favor, su evolución histórica tanto nacional e internacional. Se hace una revisión de la literatura en cuanto a los principales medios de defensa que existen en materia fiscal, por mencionar algunos: el recurso de queja que se promueve ante la Procuraduría de la

Defensa del Contribuyente, el recurso de revocación, el juicio contencioso administrativo en sus diversas modalidades y el juicio de amparo.

El capítulo III Metodología y diseño de investigación, se enfoca en el diseño de un instrumento para investigar a las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, para dilucidar sobre los medios de defensa que usualmente utilizan cuando se ven impedidos de obtener los saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado a los cuales tienen derecho a la devolución.

En el capítulo IV, se exponen los resultados obtenidos al aplicar el instrumento de recolección de información y se realiza un análisis dónde se aprecia que los contribuyentes generalmente no recurren a medios de defensa fiscal para continuar con las instancias correspondientes para hacer valer sus derechos de manera administrativa o jurisdiccional. El 30% ha acudido al recurso de queja y menos del 20% a los otros tres medios de defensa (revocación, nulidad y amparo), por lo cual es fácil concluir que la mayoría de los contribuyentes, una vez que el SAT resuelve negando la solicitud, inician otro nuevo trámite, subsanando los errores señalados por la autoridad, para que esta vez la devolución sea exitosa.

En el capítulo V Discusión, se comprueba la hipótesis respecto que las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero tienen mayores probabilidades de que sus solicitudes de saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado sean rechazadas. Sin embargo, los resultados señalan que este tipo de empresas si bien conocen los medios de impugnación para hacer valer sus derechos cuando sus solicitudes de devoluciones de IVA son rechazadas, no ejercen estos medios que tienen a su disposición.

Las principales conclusiones de este trabajo de tesis son:

- Las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero tienen más probabilidades de que sus solicitudes de devoluciones de IVA sean rechazadas, pues generalmente todas sus ventas son a la tasa del 0% y prácticamente todo su IVA acreditable pagado se convierte en IVA a favor.
- En el desarrollo de esta investigación se encontró que las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero,

hacen poco uso de los medios de impugnación que tienen a su alcance, como son: la queja, el recurso de revocación, el juicio contencioso administrativo y juicio de amparo, esto en gran parte porque en general los contribuyentes, una vez que obtienen el acto administrativo donde la autoridad funda y motiva las causas del rechazo de la solicitud de devolución del Impuesto al Valor Agregado, prefieren reanudar el trámite de solicitud, no sin antes corregir de acuerdo al acto antes referido, los errores o allegarse de la información necesaria que “faltó” para en el futuro contestar el requerimiento con la información más completa posible.

En cuanto a las principales recomendaciones, se menciona lo siguiente:

Las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero cuyas solicitudes de devoluciones de IVA han sido rechazadas, tienen a su disposición de una serie de medios de defensa que pueden hacer valer contra los actos administrativos o sentencias que no les favorezcan, para esto se recomienda conformar un equipo multidisciplinario que comprenda por lo menos a expertos en contabilidad, expertos en impuestos y expertos en derecho fiscal, para que desde antes de detonar las solicitudes de devoluciones del Impuesto al Valor Agregado, se analice la información financiera y fiscal, para efectos de evaluar si se requieren realizar modificaciones o correcciones previos al trámite de solicitud.

CAPÍTULO I. FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 Problema de investigación

1.1.1 Planteamiento del problema

En este trabajo de investigación se aborda la problemática que pasan los contribuyentes en general, al momento de solicitar la devolución de los saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Existe de parte del Servicio de Administración Tributaria, una política de rechazo sistémico de las solicitudes en comento, aun cuando se ha exhibido la documentación e información que la autoridad requirió mediante buzón tributario. En muchos casos, como analizaremos más adelante, la autoridad se excede en sus facultades y abusa de sus prerrogativas para rechazar sistemáticamente las devoluciones.

Por lo anterior, se analizarán los medios de defensa que los contribuyentes personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, interponen para inconformarse ante el Servicio de Administración Tributaria por el rechazo de una devolución de Impuesto al Valor Agregado.

Conocer la forma correcta de impugnar un acto administrativo de la autoridad, en este caso, el rechazo de una solicitud de saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado, amén de haber solventado los requerimientos, constituye una cualidad necesaria para el asesor fiscal; quien, como defensor de los derechos de sus clientes, debe analizar cada situación particular, a fin de señalar las recomendaciones y acciones necesarias para lograr que la autoridad fiscal devuelva el importe solicitado.

1.1.2 Descripción del problema

En el cumplimiento de la obligación de contribuir al gasto público, establecido en el artículo 31 fracción IV la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se puede presentar la situación de pagar en exceso alguna contribución o de realizar un pago por error (pago de lo indebido), cuando esto sucede, surge un derecho a favor de

los contribuyentes de que dicho excedente les sea devuelto conforme a los lineamientos establecidos en ley para tal efecto.

Este derecho a la devolución de impuestos tiene su antecedente en la teoría alemana,

Fue acogida en la Ordenanza Tributaria de 1919, se distinguió entre dos casos genéricos de devolución, diferenciando los términos *steuerstattung* y *steuervergüttung*. El primero se refiere a la restitución de impuestos satisfechos sin ser exigibles (devolución de un ingreso indebido propiamente), mientras el segundo hace referencia a la devolución de ingresos legítimamente percibidos o recaudados. (PRODECON, 2015, p. 5)

En México, en el Código de la materia se encuentra la distinción que hizo la teoría alemana: devoluciones como resultado de pago de lo indebido y devoluciones por saldo a favor, el artículo anterior establece “las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales” (CFF, 1981, art. 22).

Este trabajo, se encuentra enfocado en empresas de transformación asentadas en la Ciudad de Querétaro y zona conurbada, concretamente en personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas en el extranjero.

México es un país atractivo para las empresas extranjeras, principalmente por lo barato de su mano de obra, hasta el grado que se llega a afirmar que es más barato producir en México que en China (González, 2018, párr. 1). Esto trae como consecuencia que estas empresas lleguen a México, constituyan una sociedad mercantil de la cual forman parte como accionistas y comienzan a operar.

Como nuestro país no destaca por la calidad en materia prima, generalmente las empresas extranjeras se lo suministran a su filial mexicana, esto mediante una importación gravada a la tasa del IVA de 16%, en virtud de que la Ley de este impuesto señala lo siguiente en su artículo 1 fracción cuarta “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: [...] IV. Importen bienes o servicios” (LIVA, 2021).

En las líneas de producción de la planta, los empleados mexicanos se encargarán de transformar esa materia prima en productos terminados. Concluida la producción, la mercancía se exporta a la filial extranjera, estas ventas se les aplica la tasa del 0%, por así disponerlo al artículo 2-A fracción IV,

El impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta Ley, cuando se realicen los actos o actividades siguientes: [...] IV. La exportación de bienes o servicios, en los términos del artículo 29 de esta Ley (LIVA, 2021).

De acuerdo con datos de la Secretaría de Economía, con la información presentada en el último reporte de los sujetos obligados ante el RNIE, en México existen 8,147 Sociedades Mexicanas con inversión extranjera en su capital social, pertenecientes al sector de fabricación, mientras que en el Estado de Querétaro existen 461 Sociedades y en el municipio de Querétaro 269 Sociedades del mismo tipo (Secretaría de Economía, 2019).

En relación con los ingresos provenientes del mercado extranjero, se puede tomar como referencia los establecimientos manufactureros con programa IMMEX, que durante febrero 2019 obtuvieron un total de ingresos por 257 272 millones de pesos en México, mientras que, en el Estado de Querétaro, fueron 10,151 millones de pesos y en el municipio de Querétaro ascendieron a 5,851 millones de pesos (INEGI, 2019).

Derivado de lo expuesto anteriormente, hay dos situaciones a resaltar:

1. Las empresas con las características aquí descritas, en condiciones normales de operación tienen IVA acreditable por compras y gastos a la tasa del 16%, siendo el IVA de mayor cuantía el correspondiente a importaciones.
2. Estas empresas, por lo general resultan con un importe muy inferior de IVA cobrado a la tasa del 16%, derivado de ventas esporádicas al mercado nacional, ya que como lo hemos descrito, generalmente su principal cliente es la filial extranjera.

En este sentido, de manera mensual al presentar la declaración definitiva de IVA, se obtiene por simple comparación del IVA acreditable contra el IVA cobrado, un saldo de IVA a favor.

Para efectos de ejemplificar lo anterior, se propone el siguiente caso (Pérez et al, 2016, p. 289):

Planteamiento

Determinación del pago mensual del IVA, correspondiente a febrero de 2016, cuando el impuesto acreditable es mayor que el impuesto trasladado.

- El contribuyente no cuenta con saldos a favor de meses anteriores
- Durante febrero no le retuvieron al contribuyente cantidad alguna por concepto de IVA

Datos

• IVA trasladado y cobrado en febrero de 2016	120,000
• IVA acreditable pagado en febrero de 2016	135,000
• IVA retenido al contribuyente en el mes	0
• Saldo a favor de IVA de meses anteriores	0

Fórmula

1o. Para determinar el pago mensual o saldo a favor de IVA

	IVA trasladado y cobrado en el mes
(-)	IVA retenido al contribuyente en el mes
(-)	IVA acreditable pagado en el mes
(=)	<u>IVA a cargo o a favor del mes</u>
(-)	Saldos a favor de IVA de meses anteriores (sólo se aplicarán cuando exista IVA a cargo)
(=)	<u>Pago mensual de IVA</u> (cuando el resultado sea positivo)

Sustitución

1o. Determinación del pago mensual o saldo a favor de IVA

IVA trasladado y cobrado en febrero de 2016	120,000
---	---------

(-) IVA retenido al contribuyente en el mes	0
(-) IVA acreditable pagado de febrero de 2016	135,000
(=) Saldo a favor de IVA de febrero de 2016	(15,000)

La compensación ya no es una opción para estas empresas, puesto que solo pueden compensar impuestos a favor contra impuestos a cargo de la misma naturaleza,³ por lo tanto, la práctica generalizada es solicitar estos importes a través de la solicitud de devoluciones, para amortizar en el menor tiempo posible los saldos de IVA a favor.

Son escasas las solicitudes que el SAT resuelve favorablemente. Es una práctica generalizada que la autoridad arguya que la información y documentación que se acompañó a la solicitud es insuficiente. Por medio del buzón tributario y a través de un acto administrativo, se requiere más información y documentación, por ejemplo: Balanza de comprobación, auxiliares, estados de cuenta, comprobantes fiscales, comprobantes de transferencias, papeles de trabajo, fotografías, escritos libres, etcétera. Comenzando así, una revisión de gabinete, que no siempre llega a buen puerto, pues en algunos casos a pesar de que se envía todo lo requerido, la autoridad resuelve rechazar la solicitud de la devolución del IVA a favor.

1.1.2.1 Devoluciones tributarias reportadas por el SAT

En el portal del SAT en su sección de Informe Tributario y de Gestión se encuentra publicado lo siguiente: Durante el primer semestre de 2018, las devoluciones totales disminuyeron 15.3% en términos reales respecto al mismo periodo de 2017

Tabla 1

Devoluciones pagadas, ISR e IVA

2015-2019

³ El primer párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación establece “Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración únicamente podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios”.

Millones de pesos				
Año	ISR		IVA	
	Monto	Variación real (%)	Monto	Variación real (%)
2015	35,569.3	-6.0	312,640.0	27.4
2016	32,736.8	-10.5	341,665.5	6.3
2017	37,656.9	8.5	426,964.5	17.8
2018	32,613.3	-17.4	393,849.6	-12.1
2019	40,498.3	19.8	553,980.7	35.7

Nota: Los totales y variaciones pueden no coincidir debido al redondeo

Fuente: (SAT, 2019, p. 5)

Como puede observarse en la Tabla 1, durante el periodo el ejercicio 2018, por devoluciones tributarias de IVA, se pagaron 33,014.2 millones de pesos menos que en el mismo periodo de 2017 (12.1% real menor). En 2019 se observa un incremento importante pero no debe perderse de vista que justo ese año se eliminó la compensación universal y esto provocó que los contribuyentes, al no poder compensar se vieron en la necesidad de solicitar sus saldos a favor, esto es de notarse al ver el mismo efecto

1.1.2.2 Situación actual de las solicitudes de saldos a favor del IVA para el año 2020

Existe de parte de la autoridad una mala práctica que consiste en rechazar de manera generalizada las solicitudes de devolución del IVA. La PRODECON se ha pronunciado al respecto señalando que se trata de un problema sistémico en la devolución, entre las principales prácticas que la Procuraduría dio a conocer en el análisis sistémico 11/2013 se encuentran:

- a) “Las autoridades de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal no dan a conocer a los contribuyentes los motivos y fundamentos con base en los cuales rechazaron sus solicitudes de devolución” (PRODECON, 2015, p. 22). Esto representa una práctica ilegal e irregular, pues la argumentación de la autoridad generalmente viene acompañada de preceptos forzados para respaldar su actuación.

- b) “Hay una extralimitación en el ejercicio de las facultades que el artículo 22 del CFF concede en esta materia a las autoridades”, esto se puede apreciar concretamente en los requerimientos, que la autoridad envía mediante buzón tributario, solicitando información excesiva que en ocasiones resulta imposible enviar en el plazo legal establecido.

La autoridad impone al contribuyente la carga de la prueba, respecto de sus gastos y compras realizadas en el periodo solicitado en devolución, lo que pretende con esto es allegarse de elementos para determinar la sustancia material y económica de dichas operaciones, en este sentido la PRODECON ha señalado “no debe efectuarse a través de requerimiento que prevé el sexto párrafo del artículo 22 del CFF, ya que, allegarse de este tipo de elementos, es propio del ejercicio de las facultades de comprobación que tienen las autoridades” (PRODECON, 2015, p. 23).

Estas prácticas por parte de la autoridad constituyen un obstáculo para que los contribuyentes puedan ejercer su derecho a recuperar los saldos a favor del IVA; algunos consideran estas devoluciones en sus proyecciones de flujo de efectivo, para enfrentar gastos o realizar mayores inversiones.

En la siguiente gráfica se muestra el comportamiento de los trámites de pago de devoluciones de IVA, del 2016 al 2017 se dio un gran salto en cuanto al número de trámites pagados, un incremento de 25,026 en operaciones pagadas. En 2018 vemos un decremento de 15,451 operaciones pagadas, como resultado del rechazo generalizado de las solicitudes.

Para el 2019 y 2020 se pueden apreciar incrementos en el número de operaciones de trámites de pago de devoluciones de IVA, estos datos se deben interpretar como una consecuencia natural que era de esperarse al eliminarse la compensación universal de impuestos federales, esto significa que el incremento no obedece a una mayor respuesta por parte de la autoridad, sino a un mayor número de solicitudes de devoluciones de saldos a favor de IVA, por contribuyente que anteriormente compensaban en lugar de solicitar devolución de saldos a favor.

Figura 1

Trámites de pago de devoluciones de IVA



Fuente: (SAT, Informe Tributario y de Gestión Cuarto Trimestre 2020, p. 25)

Con lo hasta aquí expuesto, se pretende comunicar que actualmente, el contribuyente se encuentra en clara desventaja ante el SAT. No existe igualdad de condiciones entre el organismo recaudador y el pagador de impuestos, desde el momento de la solicitud la balanza se encuentra inclinada a favor de la autoridad. Es ahí donde el contribuyente puede perder mucho tiempo en aguardar la resolución favorable, pues antes deber superar las situaciones antes descritas.

1.2 Preguntas de investigación

1.2.1 Pregunta general

El problema de investigación se presenta con la siguiente pregunta:

1. ¿Cuáles son los medios de defensa que pueden presentar las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas en el extranjero ante la negativa de la devolución del Impuesto al Valor Agregado?

1.2.2 Preguntas específicas

1. Las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero ¿diseñan alguna estrategia tendente a obtener trámites exitosos de solicitudes de devolución de IVA?
2. ¿Cómo son los requerimientos que realiza la autoridad para solicitar información adicional para continuar atendiendo la solicitud de devolución de IVA?
3. ¿Con qué frecuencia las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero recurren al recurso de queja cuando se les ha negado la devolución de IVA y qué opinión tienen de este recurso?
4. ¿Con qué frecuencia las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero recurren al recurso administrativo de revocación cuando se les ha negado la devolución de IVA y qué opinión tienen de este recurso?
5. ¿Con qué frecuencia las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero recurren al juicio contencioso administrativo cuando se les ha negado la devolución de IVA y qué opinión tienen de este juicio?
6. ¿Con qué frecuencia las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero recurren al juicio de amparo cuando se les ha negado la devolución de IVA y qué opinión tienen de este juicio?

1.3 Objetivos de la investigación

1.3.1 Objetivo general

1. Analizar y examinar los medios de defensa que tienen las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero ante la negativa de la devolución del Impuesto al Valor Agregado.

1.3.2 Objetivos específicos

1. Conocer si las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero diseñan alguna estrategia tendente a obtener trámites exitosos de solicitudes de devolución de IVA.
2. Conocer la percepción que los contribuyentes tienen respecto de los requerimientos que realiza la autoridad para solicitar información adicional para continuar atendiendo la solicitud de devolución de IVA.
3. Identificar con qué frecuencia las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero recurren al recurso de queja cuando se les ha negado la devolución de IVA y qué opinión tienen de este recurso.
4. Identificar con qué frecuencia las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero recurren al recurso administrativo de revocación cuando se les ha negado la devolución de IVA y qué opinión tienen de este recurso
5. Identificar con qué frecuencia las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero recurren al juicio contencioso administrativo cuando se les ha negado la devolución de IVA y qué opinión tienen de este juicio.
6. Identificar con qué frecuencia las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero recurren al juicio de amparo cuando se les ha negado la devolución de IVA y qué opinión tienen de este juicio

1.4 Justificación

De acuerdo con un artículo de *El Universal*, en el 2015 «el Servicio de Administración Tributaria (SAT) rechazó 8 mil 35 solicitudes que personas morales hicieron para la devolución de saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado (IVA) e Impuesto sobre la Renta (ISR) por 75 mil 230 millones de pesos el año pasado. El número de trámites rechazados aumentó 11 por ciento, en 789 solicitudes más, respecto a 2013, y en términos monetarios el monto refutado fue 4 por ciento mayor. Los reembolsos negados de IVA representaron 84 por ciento del total y 16 por ciento fueron por ISR,

detallan cifras solicitadas por El Financiero, a través del Instituto Federal de Acceso a la Información (IFAI). Los dos principales motivos por los que no se autorizó la devolución de IVA ni de ISR fueron “incumplimiento a requerimiento de documentación o información faltante” e “imprecisión en la determinación del saldo a favor”» (Patiño, 2015, párr. 4).

Estas cifras nos llevan a observar una tendencia creciente, en rechazos de las solicitudes de devoluciones de impuestos a favor, de ahí la importancia que esta investigación tendrá entre los profesionales encargados de realizar estos trámites. Pues como se ha mencionado, hay casos donde la autoridad aun cuando se le envía la información en tiempo y forma, emite un acto administrativo rechazando estas solicitudes. Sin duda se hace necesario impugnar dichos actos a través de los medios de defensa que se analizarán en este trabajo.

Esta investigación estará centrada en conocer los medios de defensa ante el rechazo de una solicitud de devolución de impuestos; en particular de los recursos jurisdiccionales que el Código Fiscal reconoce. De manera indirecta pero no menos importante, se concluirá en recomendaciones prácticas, para las personas morales con ventas en el extranjero con tasa 0%, particularmente en lo referente a control interno y la forma adecuada de documentar la materialidad de las operaciones objeto de IVA.

1.5 Hipótesis de la investigación

La hipótesis general de la investigación será la siguiente:

Los contribuyentes personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, que importan materia prima y exportan sus productos, tienen mayores probabilidades de que sus solicitudes de saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado sean rechazadas; por lo que es necesario recurrir a medios de defensa para su devolución, cuando la autoridad notificó el rechazo de la solicitud.

1.6 Identificación de las variables

Variable independiente	Variables dependientes
Rechazo sistémico de parte de la autoridad de las solicitudes de saldos a favor de IVA	Uso de medios de defensa de los contribuyentes personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, ante la negativa de la autoridad para la devolución de saldos a favor de IVA

1.7 Horizonte temporal y espacial

La investigación se delimitará a firmas de contadores públicos y firmas de abogados fiscales ubicados en la Ciudad de Querétaro, principalmente con aquellas que tengan un departamento especializado en devoluciones de impuestos o que regularmente realizan estos trámites, así como aquellas que interponen medios de impugnación a los rechazos de las solicitudes de devoluciones de impuestos federales.

Esta ciudad se ubica en el Bajío, como una de las preferidas para la inversión de empresas extranjeras, preponderantemente las relacionadas con la industria automotriz. Para la realización de la investigación, se analizarán los rechazos de solicitudes de devolución del Impuesto al Valor Agregado de los años 2019 y 2020, así como los medios de defensa utilizados por las empresas afectadas, grados de efectividad, tiempo de resolución y análisis costo-beneficio.

1.8 Enfoque, tipo y alcance de la investigación

El **enfoque** que se le dará a este trabajo de investigación será el **cuantitativo**, en el sentido de que se “parte de una idea, que va acotándose y, una vez delimitada, se derivan objetivos y preguntas de investigación, se revisa literatura y se construye un marco o una perspectiva teórica” (Hernández et al. 2010, p. 4). En este trabajo de investigación, por la naturaleza del tema tratado, se construirá un marco teórico y jurídico.

Otras características que estos autores señalan y que encuadran en la forma en que se desarrollará la investigación son los siguientes:

De las preguntas se establecen hipótesis y determinan variables; se desarrolla un plan para probarlas (diseño); se miden las variables en un determinado contexto; se analizan las mediciones obtenidas (con frecuencia utilizando métodos estadísticos), y se establece una serie de conclusiones respecto de la (s) hipótesis. (Hernández et al, 2010, p. 4)

El **tipo** de investigación será **documental**, pues se analizará información registrada sobre el tema objeto de estudio, principalmente en cuerpos normativos, información estadística reportada por el Servicio de Administración Tributaria en su sitio de internet, así como en bibliografía relacionada con el tema objeto de estudio.

En cuanto al **alcance**, se considera que será **correlacional**, en virtud de que se pretende conocer la relación que existe entre dos variables, en este caso la relación que existe entre la variable independiente y la variable dependiente.

1.9 Matriz de congruencia

Tabla 2

Matriz de congruencia

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA		MARCO TEÓRICO	HIPÓTESIS	VARIABLES	DIMENSIÓN	INDICADOR	PREGUNTAS
IDENTIFICACIÓN	OBJETIVO						
¿Qué recursos se pueden utilizar ante la negativa del SAT para devolver un saldo a favor de IVA? Las personas morales con partes relacionadas en el extranjero tienen la singularidad de que cuando importan paga un IVA, sin embargo, cuando venden lo hacen generalmente al extranjero. Al momento de cobrar esas ventas les aplica la tasa del 0%, lo que origina un saldo a favor de	Analizar y examinar los medios de defensa que tienen las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero ante la negativa de la devolución del Impuesto al Valor Agregado.	Se identifican las características de las personas morales con partes relacionadas en el extranjero. Se analizan los medios de defensa fiscal existentes para impugnar resoluciones negativas de solicitudes de saldo a favor de IVA. Los casos en que debe	Los contribuyentes personas morales con partes relacionadas en el extranjero tienen mayores probabilidades de que sus solicitudes de saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado sean rechazadas, por tratarse de empresas que generalmente exportan sus ventas a tasa 0%, mientras que generan saldos	Variable independiente: Rechazo sistémico de parte de la autoridad de las solicitudes de saldos a favor de IVA Variable dependiente: Uso de medios de defensa de los contribuyentes personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, ante la	Solicitudes de saldos a favor de IVA, presentadas por contribuyentes objetos del estudio. Requerimientos del SAT solicitando más información y/o documentación a la ya presentada con la solicitud. Resoluciones de las solicitudes de devoluciones de saldos a favor de IVA Identificar los medios de impugnación	Cantidad de solicitudes presentadas Cantidad de requerimientos de más información Cantidad de solicitudes rechazadas Cantidad de empresas que utilizan medios	1. Las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero ¿diseñan alguna estrategia tendente a obtener trámites exitosos de solicitudes de devolución de IVA? 2. ¿Cómo son los requerimientos que realiza la autoridad para solicitar información adicional para continuar atendiendo la solicitud de devolución de IVA? 3. ¿Con qué frecuencia las

IVA. La tendencia de la autoridad fiscal, va en el sentido de rechazar sistemáticamente las solicitudes de devoluciones de saldos a favor de IVA.		presentarse, los requisitos de fondo y forma de cada uno para su correcta aplicación.	importantes de IVA acreditable, de compras, gastos y por concepto de importación.	negativa de la autoridad para la devolución de saldos a favor de IVA	más idóneos para cada situación particular.	jurisdiccionales para impugnar las resoluciones de rechazo de las solicitudes de saldo a favor de IVA	personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero recurren al recurso de queja cuando se les ha negado la devolución de IVA y qué opinión tienen de este recurso? 4. ¿Con qué frecuencia las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero recurren al recurso administrativo de revocación cuando se les ha negado la devolución de IVA y qué opinión tienen de este recurso? 5. ¿Con qué frecuencia las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero recurren al juicio contencioso administrativo cuando se les ha negado la devolución de IVA y qué opinión tienen de este juicio? 6. ¿Con qué frecuencia las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero recurren al juicio de amparo cuando se les ha negado la devolución de IVA y qué opinión tienen de este juicio?
---	--	---	---	--	---	---	---

CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO Y JURÍDICO

2.1 Personas Morales que celebran operaciones con Partes Relacionadas en el Extranjero

Las entidades objeto de la presente investigación, se encuentran constituidas bajo algún tipo de sociedad mercantil previsto en el artículo 1o. de la Ley General de Sociedades Mercantiles, de las figuras más utilizadas se encuentran: la sociedad anónima y la sociedad de responsabilidad limitada. Esto se logra usando una ficción del derecho para traer a la vida jurídica a una persona moral.

2.1.1 Persona Moral

Las personas morales se pueden definir como aquellas “entidades, que, formadas por la reunión de [uno o⁴] varios individuos u otras personas morales, gozan de una personalidad propia e independiente de los miembros que las componen y tienen por objeto la realización de un fin lícito determinado por sus propios miembros” (Domínguez, 2018, p. 28). Surgen principalmente como manifestación del deseo de negociar en colectivo o bajo una figura distinta de la persona física.

De la definición anterior, resalta la importancia de la personalidad propia, que las hace titulares de derechos y obligaciones. La personalidad solo la obtienen cumpliendo una serie de “requisitos y formalidades legales establecidos al efecto y, en su caso, de los permisos, registros y demás actos previstos por las propias disposiciones jurídicas” (Domínguez, 2018, p. 28).

Ignacio Quevedo (2008) refiere “esta atribución de persona moral y de personalidad jurídica les confiere el carácter de sujetos de derecho con capacidad de *goce* y de *ejercicio*” (p. 42), en este sentido, las personas morales con su capacidad de

⁴ En virtud de que actualmente es posible constituir sociedades unipersonales, como las Sociedades por Acciones Simplificadas

ejercicio pueden obligarse para realizar actos de comercio, que les permita la consecución de los fines propios de su objeto social.

Por su parte, el Código Civil Federal en su artículo 25 presenta de manera enunciativa que entidades son personas morales:

- I. La Nación, los Estados y los Municipios;
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;
- III. Las sociedades civiles o mercantiles;
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;
- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.
- VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736. (CCF, 2021)

Las entidades económicas que este trabajo hace referencia son las ubicadas en la fracción tercera y séptima del artículo antes citado.

2.1.2 Expansión Mundial de las Personas Morales

El fenómeno de la globalización que inició a finales del siglo pasado (Hernández y Vázquez, 2016, p. 8), trajo como resultado un mayor intercambio comercial entre los países; en este sentido, los miembros de la comunidad internacional tuvieron que adaptarse a la apertura comercial, así como a la competitividad para atraer inversiones. Instaurar sistemas impositivos atractivos para los inversionistas, es determinante en esta nueva etapa comercial.

Lo anterior generó, cómo lo señala Hernández y Vázquez (2016) que “los grupos multinacionales diseñaran nuevas estructuras organizacionales [...] que les ha permitido

obtener mayores ahorros fiscales, y desde luego, un mejor posicionamiento en los mercados frente a sus competidores” (p. 8), estas nuevas estructuras necesariamente incluyen la creación de empresas filiales para operar en otros países. Así mismo, puntualizan “el crecimiento de los negocios suele acontecer dentro de la misma jurisdicción fiscal en la que residen los inversionistas o fuera de ella, esto es, dentro del país al que pertenecen o en el extranjero” (p. 22).

Tal es el caso de las empresas presentadas en este trabajo, quienes deciden venir a invertir a México, generalmente creando una sociedad mercantil, de la cual la empresa extranjera es accionista.

2.2 Partes relacionadas

En la legislación mexicana no encontramos una definición de lo que debe entenderse como “partes relacionadas”, sin embargo, el quinto párrafo del artículo 179 de la LISR, explica el momento en que las personas físicas o morales se vinculan entre sí:

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas (LISR, 2021).

La Norma de Información Financiera C-3 (4), nos remite a su glosario para conocer el concepto que tiene acerca de parte relacionada:

Es toda persona física o entidad, distinta a la entidad informante, que: (...)

- ii) son subsidiarias, negocios conjuntos, operaciones conjuntas o asociadas que, entre sí, tienen dueños comunes, ya sea directa o indirectamente (NIF, 2018, p. 1702).

Como se ha señalado anteriormente, en este trabajo se hace referencia a empresas extranjeras que vienen a invertir a México, a través de una sociedad mercantil, cuya actividad encuadra en los conceptos señalados, en virtud de que:

1. Participan directamente en la administración, control o capital de la otra, generalmente la empresa extranjera es accionista en la empresa mexicana
2. Son negocios conjuntos, tienen dueños comunes directos, esto debido a que el capital social de la empresa mexicana es aportado por la empresa extranjera.

2.3 Los impuestos

Antes de entrar al estudio del Impuesto al Valor Agregado, es conveniente hacer un análisis de los impuestos y sus principios. El estado debe recaudar los impuestos de una manera correcta, pues de lo contrario esto podría provocar consecuencias económicas, políticas y sociales. Tan es así que existen principios fundamentales o esenciales en la cuestión tributaria; es pertinente mencionar que estos principios fueron originalmente propuestos por el sobresaliente liberal Adán Smith y nuestra legislación fiscal los reconoce implícitamente (Ortega, 2015, p. 29).

2.3.1 Principios integrados a la legislación mexicana

- a) *Principio de proporcionalidad.* De acuerdo con la definición de Serra Rojas, “proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí”

Aplicando esta definición a la materia fiscal podemos decir que la proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasa o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ella gravados.

Dicho en otras palabras, el Principio de Proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que, a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables. (Arriola, 2012, p. 616)

- b) *Principio de equidad*. Siguiendo el criterio del doctor Andrés Serra Rojas, por equidad debemos entender “una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley”

El Principio de Equidad va a significar, la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente. En esencia la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, con excepción de las tasas, cuotas o tarifas. Es decir, la norma jurídico-tributaria no debe establecer distinciones concediendo, por ejemplo, mayores plazos de pago para unos contribuyentes que para otros, sancionando con diferente severidad el mismo tipo de infracción, etc. (Arriola, 2012, p. 622).

- c) *La garantía o principio de legalidad*. El principio de legalidad se encuentra consagrado en la fracción cuarta del artículo 31 de la Constitución Política Federal, que dispone que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los municipios, deben encontrarse establecidas en las leyes. El principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal “*nullum tributum sine lege*” (De la Garza, 2008, p. 265).

Acerca de este principio Carlos Alberto Ortega refiere que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad. Los elementos necesarios para ello son el objeto, el sujeto, las exenciones, tarifa, época de pago, infracciones y sanciones. (Ortega, 2015, p. 47)

2.3.2 Características de los impuestos

Una vez que hemos definido los principios de los impuestos, es pertinente mencionar las características que éstos guardan respecto de los gobernados, de acuerdo con Ortega (2015) las características de los impuestos son:

- a) Constituyen una obligación
- b) Deben ser establecidos por la ley
- c) Deben ser proporcionales y equitativos
- d) Están a cargo de personas físicas y morales
- e) Se encuentran en la situación jurídica prevista por la ley
- f) Deben destinarse a cubrir los gastos públicos (pp. 47-48).

2.3.3 Tipos de contribuciones

Conforme al artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, los ingresos del Estado se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, los que se definen de la siguiente manera:

- I. **Impuestos** son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo (CFF, 2021).

Sobre la definición que nos da el Código Fiscal de la Federación, Adolfo Arriola (2012) plantea:

Resultará fácil advertir que el concepto que de impuestos nos da el Código en vigor se encuentra pletórico de deficiencias, pues olvida hacer referencia a varios de los elementos esenciales sin los que no es posible definir correctamente a los impuestos. En efecto en este precepto legal se omite lo siguiente:

1. Indicar que los impuestos constituyen una prestación, y que por lo tanto derivan de una relación unilateral de Derecho Público que se da entre el

Fisco y los contribuyentes. Es decir, que los impuestos configuran un típico acto de soberanía por parte del Estado.

2. Señalar que los impuestos pueden ser pagados indistintamente en dinero o en especie.
3. Hacer referencia específica a los principios de generalidad y obligatoriedad que por mandato constitucional deben regir a todo tipo de contribuciones.
4. Establecer el fundamental y tan necesario principio de que los impuestos deben estar destinados a sufragar los gastos públicos (p. 848).

Este mismo autor enfatiza referente al concepto que nos da el Código, cuando menciona “situación de hecho”,

En dicha definición se dice que los impuestos deben ser pagados por las personas físicas y morales que se encuentre en la situación jurídica o **de hecho** prevista en la Ley respectiva. Si consideramos que desde el momento en el que una situación se encuentra en una norma jurídica por esa sola razón deja de ser **de hecho** para convertirse en una hipótesis jurídica o supuesto normativo, advertiremos la escasa técnica jurídica que emplearon los autores de este precepto legal. Si a lo anterior agregamos que los impuestos como la más importante de las contribuciones, por mandato constitucional, deben encontrarse sujetos a un régimen de legalidad estricta, de tal manera que no pueda existir ningún impuesto válido sin una ley que previamente lo establezca, forzosamente tendremos que llegar a la conclusión de que establecer en nuestro ordenamiento tributario más importante, como sin duda alguna lo es el Código Fiscal de la Federación, que una situación **de hecho** puede ser generadora de la obligación de pago de impuestos, es una verdadera aberración jurídica (Arriola, 2012, p. 849).

- II. Son **aportaciones de seguridad social** las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materias de seguridad social o a las personas que

se benefician en forma especial por los servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado (CFF, 2021, Art. 2).

Sobre este tipo de contribuciones, Adolfo Arriola (2012) expresa:

Entre estas aportaciones de seguridad social destacan de manera especial las llamadas cuotas obrero-patronales pagaderas al Instituto Mexicano del Seguro Social y las aportaciones empresariales al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. Como pueden advertirse, en realidad no se trata de verdaderos tributos o contribuciones, sino aportes económicos que deben hacerse al Estado para que este cumpla en relación con la clase trabajadora con alguna de las obligaciones que en materia de bienestar social y vivienda establece el Artículo 123 de la Constitución a cargo de los patrones (p. 855).

- III. **Contribuciones de mejoras**, son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas (CFF, 2021, Art. 2).
- IV. **Derechos**, son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado (CFF, 2021, Art. 2).

Adolfo Arriola (2012) destaca acerca de los derechos en materia de contribuciones:

El costo de los servicios públicos generales indivisibles debe sufragarse con el producto o rendimiento de los impuestos que la ciudadanía paga; por esta razón [...] dejamos claramente asentado que el impuesto es ante todo un acto de soberanía del poder público, que genera una relación eminentemente unilateral entre el Fisco y el contribuyente. En tanto que el costo de los servicios públicos

particulares divisibles debe ser cubierto con el producto de la recaudación de los Derechos (p. 865).

2.4 Impuesto al Valor Agregado

Ya que se ha revisado lo concerniente a los impuestos, esta sección se enfocará al análisis del Impuesto al Valor Agregado, en virtud de que este impuesto es objeto del presente trabajo de investigación, al tratarse del tributo que las empresas ya descritas solicitan en devolución.

2.4.1 Ley del Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles

En 1947 a propuesta de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se aprobó la mutación de La Ley del Impuesto Sobre el Timbre por la Ley del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, este impuesto era en cascada y la tasa inicial de esta ley fue de 3.3%, aunque con el paso del tiempo se aumentó en varias ocasiones (Córdoba, 2017, p. 24).

Gravó las siguientes actividades, enajenación de bienes, arrendamiento de bienes, prestación de servicios, comisión y mediación mercantil y la venta de bienes con reserva de dominio, dirigido a personas físicas y morales que obtuvieran ingresos por la realización habitual de estas operaciones (Córdoba, 2017, p. 24); como se observa, estas actividades guardan mucha semejanza con los actos o actividades que actualmente grava la Ley de IVA.

Rico Munguía (2018) refiere lo siguiente sobre el impuesto en comento:

Una característica fundamental de la LISIM es que no consideraba la figura del “acreditamiento”, esto es, no permitía a quienes causaban el impuesto disminuir el que hubieran pagado en su calidad de “clientes”.

Lo anterior implicaba considerar el pago del impuesto sobre ingresos mercantiles (en adelante ISIM) como un “costo” y, en consecuencia, elevar el precio de venta en cada etapa productiva o de comercialización, por tanto, a

mayores procesos de venta o comercialización, mayores precios a adicionar al cita impuesto (p. 37).

Este impuesto fue indirecto, con efecto de piramidización o en cascada, toda vez que el sujeto pasivo trasladaba expresamente el monto del gravamen al comprador o usuario de los bienes y servicios en cada operación de venta y el impuesto pagado por cada uno de ellos se acumulaba para convertirse en base del impuesto que pagaba el siguiente comprador, dando como resultado que la tasa impositiva que pagaba el consumidor final era mayor que más de 300% que la tasa de impuesto establecida en la ley (Córdoba, 2017, p. 24). Nuevamente aquí encontramos otra característica de este impuesto con el IVA, en relación con que son indirectos y que son trasladables.

Esta mecánica se ha graficado en la tabla siguiente:

Tabla 3

Piramidización del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles

	ISIM					Total del impuesto pagado al SAT					
	Fábrica	Distribuidor	Mayorista	Proveedor	Menudista						
Costo	100.00	182.00	227.14	283.47	353.77						
Utilidad	75.00	36.40	45.43	56.69	70.75						
Suma	175.00	218.40	272.56	340.16	424.52						
ISIM 4%	7.00	+	8.74	+	10.90	+	13.61	+	16.98	=	57.23
Precio de venta	182.00	227.14	283.47	353.77	441.50						

Fuente: (Córdoba, 2017, p. 24)

2.4.1 Ley del Impuesto al Valor Agregado

Durante el gobierno del licenciado José López Portillo y siendo Secretario de Hacienda y Crédito Público el economista David Ibarra Muñoz, el Congreso de la Unión decretó la Ley del Impuesto al Valor Agregado y su texto se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978 (Córdoba, 2017, p. 26). Durante un año se

le hicieron varias modificaciones necesarias y entró en vigor el 1 de enero de 1980, por lo cual se tuvo que abrogar la Ley Sobre Ingresos Mercantiles, un día antes, esto es el 31 de diciembre de 1979.

La mecánica de este impuesto es diferente a su antecesor, pues como su nombre lo indica, solo grava la cantidad que le agrega al valor de la contraprestación pactada en cada operación de venta.

Tabla 4

Traslado del Impuesto al Valor Agregado

	IVA					Total del impuesto pagado al SAT por el contribuyente
	Fábrica	Distribuidor	Mayorista	Proveedor	Menudista	
Costo	100.00	175.00	210.00	252.00	302.40	
Utilidad	75.00	35.00	42.00	50.40	60.48	
Suma	175.00	210.00	252.00	302.40	362.88	
IVA 16%	28.00	33.60	40.32	48.38	58.06	*
	28.00	5.60	6.72	8.06	9.68	= 58.06
Precio de venta	203.00	243.60	292.32	350.78	420.94	

* El signo menos representa el acreditamiento del IVA pagado contra el IVA cobrado y hacia abajo se refleja la diferencia que se deberá pagar al SAT.

Fuente: (Córdoba, 2017, p. 26)

2.5 Devolución de impuestos

La segunda fracción del artículo 20 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, contiene este derecho en favor de los pagadores de impuestos:

Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

[...]

II. Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que proceden en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables (LFDC, 2005).

Para Reyes Altamirano (2018) es el reintegro de las cantidades que el contribuyente tenga a su favor, por pago de lo indebido o por saldos a favor que se tengan, regulado en el artículo 22, CFF (p. 395).

El mismo artículo referido, precisa:

Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. (CFF, 2021)

Lo anterior debe entenderse, que el derecho a solicitar la devolución lo tiene el contribuyente que pagó el IVA, no aquel que lo trasladó. Por otro lado, el mismo precepto menciona que en cuanto a los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá su devolución siempre y cuando el saldo a favor no se hubiere acreditado, esto es, que el saldo se encuentre íntegro, de lo contrario, se tendrá un impedimento para solicitarlo en devolución.

2.5.1 Cantidades que son objeto de devolución

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación impone a las autoridades esta obligación “las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales”.

En relación con lo anterior, se debe tener en cuenta lo siguiente:

- a) En caso de contribuciones retenidas, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate.
- b) Tratándose de impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado.

- c) Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución la devolución al contribuyente, siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiera acreditado (Pérez et al, 2016, p. 315).

Acerca del pago de lo indebido Jiménez González (2017) refiere:

El primer supuesto (pago de lo no debido) se compone de dos elementos: a) el pago y b) que a la postre dicho pago se refiera a una suma no adeudada. El elemento clave es el segundo, ya que probar que se ha efectuado un pago es cosa sencilla; la dificultad radica en acreditar que la obligación que pretendió extinguirse mediante el pago nunca existió y si existió, nunca estuvo a cargo del sujeto pagador. (p. 305)

En la opinión de este autor solo hay pago de lo indebido “hasta que lo no debido ha sido calificado o reconocido como tal, bien por la propia autoridad tributaria o bien producto de un fallo firme del órgano jurisdiccional, Tribunal Federal de Justicia Administrativa que le reconozcan tal carácter” (Jiménez, 2017, p. 305).

A continuación, se presenta un ejemplo de cómo puede originarse un pago de lo indebido:

Una persona importa maquinaria y paga un arancel. Seis meses después adquiere la convicción de haber incurrido en un error al efectuar dicho pago, toda vez que sostiene que tal importación está exenta del pago de aranceles. En este caso se configura la institución jurídica del **pago de lo indebido**, solo hasta que el Servicio de Administración Tributaria reconozca mediante resolución expresa dicha condición de exento y, por ende, proceda a la devolución. O bien, cuando tal reconocimiento es producto de sentencia firme pronunciada por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, una vez que el Servicio de Administración Tributaria haya negado tal reconocimiento y haya sido preciso demandar la declaratoria de nulidad de tal negativa. (Jiménez, 2017, p. 305)

En caso de que el pago de lo indebido se hubiera realizado en cumplimiento de acto de la autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto se anule. Lo anterior no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que

darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación de la autoridad de devolverlas (Pérez et al, 2016, p. 316). Es importante precisar, que la obligación de las autoridades a la devolución es de cinco años, así lo establece el artículo 146 CFF.

2.5.2 Formas en las que se puede efectuar la devolución

La devolución puede hacerse en alguna de las formas siguientes:

a) De oficio

La devolución de oficio la realiza la autoridad sin que medie ningún trámite por parte del contribuyente, más que la manifestación de un saldo a favor, artículo 22 CFF (Pérez et al, 2016, p. 316).

b) A solicitud del contribuyente

Cuando el contribuyente solicite la devolución, la autoridad deberá hacerla mediante depósito en la cuenta bancaria del contribuyente que solicita. Art. 22-B CFF.

Para que las autoridades fiscales puedan efectuar la devolución a través de este medio es necesario que los contribuyentes proporcionen, en la solicitud respectiva o en la declaración correspondiente, los datos de la institución financiera y el número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente en dicha institución, debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México (Pérez et al, 2016, p. 316).

2.5.3 Plazo para que la autoridad realice la devolución

De conformidad con el artículo 22 del CFF, cuando el contribuyente “solicite la devolución, esta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, así como los demás informes y documentos que señale el Reglamento del Código Fiscal” (CFF, 2021).

De acuerdo con el artículo antes mencionado, se resalta que cuando se requieran informes o documentos al solicitante “el periodo transcurrido entre la fecha que se hubiera

notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que estos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución” (CFF, 2021).

Es importante señalar que de acuerdo con el artículo 22-A, CFF, la autoridad fiscal deberá pagar a los contribuyentes intereses conforme a la tasa prevista en el artículo 21, CFF, en los casos que las solicitudes de devolución de un saldo a favor, o de un pago de lo indebido, se realice fuera del plazo establecido en el CFF (Reyes, 2018, p. 397).

Destacamos que existe un plazo menor para que se reintegren los saldos a favor del IVA conforme a la regla 7.3.1 de las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020, que se soliciten y se refiere a las empresas de maquila (IMMEX), que dependerá del rubro en el se ubiquen:

Tabla 5

Plazo devolución de saldos a favor de IVA para empresas IMMEX

Rubro	A	AA	AAA
Plazo para devolución	20 días	15 días	10 días

Nota: Días contados a partir del siguiente día a la presentación de la solicitud respectiva, en términos de lo dispuesto por el artículo 22 del CFF y la regla 2.3.5 de la RMF

2.5.4 Requerimiento de información y documentos

Según el artículo 22 del Código Fiscal, con objeto de verificar la procedencia de la cantidad solicitada en devolución, la autoridad podrá requerir al contribuyente, en un plazo no mayor a 20 días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma (CFF, 2021).

Reyes Altamirano (2018) refiere que el mismo artículo 22, CFF, faculta de manera excepcional a la autoridad fiscal para que pueda realizar un segundo requerimiento a los petitionarios de la devolución, en que se conceda un plazo de 10 días para que

proporcione, datos o informes, siempre que vayan referidos a los ya proporcionados por el contribuyente, cuando atendió el primer requerimiento (p. 396).

En criterio de la Segunda Sala de la SCJN, el requerimiento de información o documentos no puede realizarse a terceros y para ello determina que:

Registro digital: 168938

Instancia: Segunda Sala

Novena época

Materia Administrativa

Tipo: Jurisprudencia

DEVOLUCIÓN DE CANTIDADES PAGADAS INDEBIDAMENTE. ACORDE CON EL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SI LA AUTORIDAD CONSIDERA QUE DEBEN SUBSANARSE IRREGULARIDADES DE LA SOLICITUD RESPECTIVA O DE SUS ANEXOS, A QUIEN DEBE REQUERIR ES AL SOLICITANTE.

Si se tiene en cuenta, por una parte, que conforme a los principios de legalidad y seguridad jurídica contenidos en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite y, por otra, que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación establece que las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución de cantidades pagadas indebidamente, podrán requerirle al contribuyente los datos, informes o documentos adicionales que consideren necesarios y que estén relacionados con aquélla, es indudable que en este último supuesto no está incluida la facultad de requerir a personas distintas del contribuyente para que realicen las aclaraciones señaladas a fin de que la autoridad resuelva lo procedente respecto de la solicitud de devolución, en virtud de que se violentarían los indicados principios constitucionales. Esto es, **si existe alguna irregularidad en la solicitud respectiva o en sus anexos, la autoridad únicamente puede requerir al contribuyente para que la subsane, pero atendiendo a la máxima de que nadie está obligado a lo imposible, ese requerimiento sólo debe ser**

en relación con lo que esté a su alcance o le sea directamente imputable. Lo anterior no implica desconocer la facultad de la autoridad para requerir a terceros, relacionados con los contribuyentes, los datos, informes o documentos que estime pertinentes; sin embargo, solamente puede hacer uso de tal potestad cuando decida ejercer sus facultades de comprobación (énfasis añadido). (Tesis:2a./J. 121/2008, 2008)

Jiménez (2017) sostiene que de no formular tal requerimiento la autoridad dentro de tales plazos, el particular podrá entender que la solicitud fue debidamente requisitada y por lo tanto, los requerimientos formulados fuera de tales plazos jurídicamente son inválidos (p. 306).

Algo que hemos tratado al inicio de este trabajo, es que, en esta fase del proceso de la solicitud de devolución del impuesto, la autoridad se excede en su facultad de verificar la procedencia de la cantidad solicitada en devolución. Pues de manera sistémica el Servicio de Administración Tributaria, a través de la Administración General de Auditoría Fiscal, mediante acto administrativo requiere información y documentación adicional, que en muchas ocasiones no tienen relación directa con la solicitud de la devolución, como es el caso de contratos protocolizados, políticas, procedimientos, por mencionar algunos.

Muchos contribuyentes no tienen el cuidado de documentar los procesos para realizar sus actividades, y es cuando comienzan los problemas, al no poder demostrar algún punto solicitado en el requerimiento.

Cuando la documentación que exhibe el contribuyente no satisface los criterios de la autoridad, al validar a su juicio que las operaciones manifestadas en las declaraciones y comprobantes fiscales no fueron realizadas jurídica y materialmente, emite un acto administrativo manifestando que después de realizar la revisión de la documentación e información aportada, aduciendo lo anterior e informa al contribuyente que su solicitud se rechaza. Es este punto donde el contribuyente puede: Volver a realizar el trámite de la solicitud de devolución de impuestos o iniciar el ejercicio de algún medio de defensa.

2.5.5 La devolución y el ejercicio de las facultades de comprobación

El párrafo noveno del artículo 22 CFF, faculta a la autoridad fiscal para que, con motivo de la solicitud de devolución, inicie facultades de fiscalización y con este motivo el plazo para devolver quedará suspendido hasta que se determine si ésta es procedente o no (Reyes, 2018, p. 397), el mencionado párrafo establece:

Cuando con motivo de la solicitud de devolución la autoridad fiscal inicie facultades de comprobación con el objeto de comprobar la procedencia de la misma, los plazos a que hace referencia el párrafo sexto del presente artículo se suspenderán hasta que se emita la resolución en la que se resuelva la procedencia o no de la solicitud de devolución. El citado ejercicio de las facultades de comprobación se sujetará al procedimiento establecido en el artículo 22-D de este Código. (CFF, 2021)

Se podrá ejercer facultades de fiscalización por cada solicitud de devolución, aunque “se encuentre referida a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos”. Consideramos que esta disposición debe interpretarse en armonía con el artículo 16 LFDC, en el sentido de que sólo se puede revisar la misma contribución y el mismo periodo, si se comprueban y justifican hechos diferentes, el cuarto párrafo de dicho ordenamiento establece:

No se podrán determinar nuevas omisiones de las contribuciones revisadas durante el periodo objeto del ejercicio de las facultades de comprobación, salvo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad. (LFDC, 2005)

Reyes Altamirano (2018) refiere que este ejercicio de facultades fiscalizadoras está sujeta al plazo de 90 días, a partir de que se notifique su inicio, salvo que se vaya a computar a terceros, caso en el que, el plazo será de 180 días. Si derivado de dicha comprobación, se determina que la devolución es procedente, la autoridad fiscal deberá

devolver en un plazo de 10 días siguientes a la fecha en que se notifique la resolución respectiva (p. 397).

2.6 Problemática en las devoluciones en materia de IVA

Irene C. Navarrete Delgadillo, en su trabajo de tesis de maestría titulado “Los Derechos del contribuyente en materia de devoluciones” señala dos afectaciones derivadas de las malas prácticas de la autoridad para que el contribuyente acceda a la devolución por el saldo obtenido a su favor.

2.6.1 La afectación económica

Implican una afectación económica porque limitan la circulación de capital en las negociaciones e impiden el desarrollo ordinario de sus actividades con graves afectaciones a sus intereses vitales.

Los importes de las solicitudes de saldo a favor son propiedad del contribuyente, sin embargo, cuando la autoridad no procede a la devolución solicitada y que en derecho le corresponde, irrumpen en su esfera patrimonial, con lo cual le obstaculiza realizar las acciones de sus negociaciones que además le resulta una carga excesiva contraria al equilibrio del interés público y a la protección del derecho de propiedad (Navarrete, 2015, p. 86).

Por otro lado, Acosta y Mata (2016) en su tesis para obtener el grado de Maestro en Contribuciones titulada “Aspectos de las disposiciones legales establecidas en el artículo 33 fracción I del Código Fiscal de la Federación (CFF) por los cuales ha sido negada la devolución de los saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado”, señalan sobre la propuesta emitida por el SAT en su comunicado de fecha 11 de enero de 2016, donde se pretende la “simplificación fiscal, como base de confianza”, cuyo objetivo es la promoción del uso de las tecnologías, así como las devoluciones rápidas de impuestos que se realizarán a través de un modelo estadístico predictivo que permitirá “evaluar la congruencia” entre las diferentes fuentes de información del SAT, no puede llevarse a cabo en un periodo de tan solo cinco días. En su opinión, el SAT al indicar que las devoluciones se autorizaran previo análisis a través de un modelo automatizado de

riesgo, se está reservando por completo los criterios a utilizar en la simplificación administrativa que pretende establecer, sobre como evaluará y determinará los saldos a favor que tenga el contribuyente, pues la cantidad de información que el contribuyente proporciona para la devolución de saldos a favor es mucha como para analizarla en un periodo de tiempo tan corto, pudiendo suponer que la consecuencia lógica será que la autoridad determine completamente a su criterio el monto a devolver, **determinación que podrá perjudicar al contribuyente en términos monetarios al verse disminuido el monto del saldo devuelto**, o bien con que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación (p. 115).

2.6.2 La afectación jurídica

Las malas prácticas realizadas por la autoridad fiscal, vulneran la seguridad jurídica y legal del contribuyente, debido a la falta de fundamentación y motivación en sus actuaciones, lo que provoca inseguridad al pagador de impuestos, aunado a que los medios de jurisdicción administrativa que están a su disposición para impugnar la ilegalidad de un acto fiscal, son remedios que conllevan a una elevada complejidad procesal que no siempre resultan idóneos para la reparación de una arbitrariedad o fuera de su alcance por su costo o inaccesibilidad de los medios para ejercitarlos (Navarrete, 2015, p. 87).

2.7 Recurso de Queja

El recurso de queja constituye un medio no jurisdiccional, entendiéndose esto como “aquellos mecanismos que, sin utilizar la función jurisdiccional, promueven y protegen los derechos de los gobernados, mediante procesos propios, usualmente más flexibles” (PRODECON, s.f., p. 17).

La PRODECON desempeña un papel de gran importancia en la defensa no jurisdiccional de los pagadores de impuestos, ya que su objetivo es proteger, defender y observar los derechos de los que pagan impuestos; asimismo, su misión es garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia fiscal en el orden federal a través de la presentación de diversos servicios (PRODECON, s.f., p. 17).

2.7.1 La autodefensa y la heterodefensa

La impugnación fiscal en México se presenta en dos sentidos: autodefensa y heterodefensa.

La *autodefensa* la realiza el propio contribuyente, haciendo uso de sus propios medios y recursos, el artículo 6 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establece “En los juicios que se tramiten ante el Tribunal no habrá lugar a condenación en costas. Cada parte será responsable de sus propios gastos y los que originen las diligencias que promuevan” (LFPCA, 2017) prevé que no habrá condenación al pago de costas, en el entendido de que el contribuyente con su propio peculio ha erogado ya contribuciones que, entre otros fines, sirven para que la administración pública y lo entes de gobierno en general, puedan sufragar sus esfuerzos litigiosos (Burgoa Toledo, 2017).

En el caso de la *heterodefensa*, el particular no opera con sus propios recursos sino a través de oficinas autorizadas para ello, quienes cuentan ya con un patrimonio, igualmente aprobado para eso (Burgoa, 2017, p. 108).

Es en el segundo sentido, donde la PRODECON actúa como una institución de garantías y a la vez de gobierno (Burgoa, 2017, p. 108). Esto significa, que previene la violación de los derechos de los contribuyentes antes de que las autoridades finalicen su procedimiento. Cabe mencionar que esta defensa se realiza solo a petición del contribuyente afectado.

2.7.2 PRODECON como receptora de quejas

El artículo 5 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente establece

Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente [...] III. Conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos, en los términos de la presente Ley y, en su caso, formular recomendaciones públicas no

vinculatorias, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades. (LOPRODECON, 2009)

Esta faceta de la Procuraduría le permite erigirse en Ombudsman del contribuyente. A través de esta facultad, PRODECON conoce e investiga las quejas que se presentan contra los actos de las autoridades fiscales federales que los contribuyentes estiman violan sus derechos. Estos procedimientos pueden concluir con la emisión de Recomendaciones públicas a las autoridades fiscales, en cuyo caso se proponen las medidas necesarias para reparar los derechos afectados (PRODECON, s.f., p. 18).

El contribuyente dispone de 15 días posteriores a la notificación del crédito respectivo, para iniciar una queja, el cual versará exclusivamente sobre cuestiones de ilegalidad, así lo establece el artículo 18 de la Ley Orgánica de la PRODECON:

Artículo 18. La presentación de la queja o reclamación a que se refiere la fracción III del artículo 5, podrá hacerse en cualquier tiempo, a menos que, el acto que se reclame de las autoridades fiscales federales vaya a ser objeto de defensa contenciosa por la Procuraduría, en términos de la fracción II del artículo 5, caso en el cual la queja para efectos de la recomendación que le precediera, deberá presentarse a más tardar dentro de los 15 días hábiles siguientes al en que surta efectos la notificación del acto o resolución a impugnarse con el apercibimiento de que, si no se presenta en el término antes indicado, se tendrá por no presentada. (LOPRODECON, 2009)

Presentar una queja ante este organismo, es una actividad sencilla, puesto que para su presentación no se requiere cubrir ciertas formalidades, sobre esto Burgoa Toledo (2017) refiere “el punto relevante es que la LOPRODECON no establece los requisitos que debe cubrir el escrito de queja o reclamación, lo que demuestra mayor libertad en la interacción del contribuyente con la PRODECON” (p. 114).

Este recurso se puede utilizar en los siguientes casos:

- La autoridad ha excedido los plazos previstos en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, para emitir una resolución a la solicitud de devolución de IVA

- Ya se obtuvo una resolución de la solicitud de la devolución de IVA, pero rechazando la solicitud. Si se advierte que la fundamentación o motivación no están debidamente insertos en el acto administrativo.

Este trámite se puede realizar por correo electrónico o de manera presencial en la oficina que corresponda con el domicilio fiscal de contribuyente, los documentos necesarios son los siguientes:

- Formato de solicitud de queja
- Identificación oficial del representante legal
- Poder notarial del representante legal
- Acta constitutiva de la empresa
- Acto administrativo de la autoridad, motivo de la queja

Cualquier persona física o moral puede presentar la Queja o Reclamación, la cual es procedente contra cualquier acto emitido por autoridad fiscal y se inicia con la presentación de la solicitud por escrito, aclarando que también pueden admitirse quejas verbales, o bien, vía internet.

El procedimiento de queja puede terminar con la emisión de una Recomendación pública, no obligatoria, que constituye una llamada de atención a la autoridad responsable para que, como exigencia ética, la cumpla (PRODECON, s.f., p. 18).

2.8 El recurso de revocación

La defensa administrativa de los contribuyentes se realiza a través de recursos administrativos. Es decir, los contribuyentes pueden impugnar los actos y resoluciones de las autoridades fiscales, que vulneren sus derechos ante la propia autoridad fiscal (PRODECON, s.f., p. 7).

El recurso de revocación es el medio de defensa que se puede interponer ante la autoridad fiscal contra sus propias resoluciones definitivas o que provengan de otra (arts. 116 y 117, CFF) (Reyes, 2018, p. 428). En el recurso de revocación no existe un órgano

independiente que dirima la controversia entre la autoridad fiscal y el contribuyente, sino que es la propia autoridad fiscal la que resuelve el recurso (PRODECON, s.f., p. 7).

2.8.1 Supuestos de procedencia

Lo constituyen, de acuerdo con el artículo 117, CFF, las resoluciones que:

- A. Determinen contribuciones y su actualización (art. 17-A, CFF).
 - 1) Impuestos.
 - 2) Derechos.
 - 3) Contribución de mejoras.
- B. Determinen accesorios.
 - 4) Recargos.
 - 5) Indemnización del 20%.
 - 6) Multas.
 - 7) Gastos de ejecución.
- C. Nieguen la devolución de cantidades que procedan (inclusive la negativa ficta artículo 37, CFF).
- D. Resoluciones definitivas de la autoridad aduanera.

Desde 1996, el recurso de revocación también procede contra actos que causen agravios en materia fiscal y los que estén determinando o cobrando aprovechamientos.

- E. Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se argumente:
 - 1) Que ya se extinguieron, a través del pago (artículo 20, CFF), compensación (artículo 23 CFF), condonación (artículo 74, CFF) o prescripción (artículo 146, CFF).
 - 2) Que su monto real es inferior al exigido o se trate de recargos, gastos de ejecución o la indemnización del 20% (cuando el cobro en exceso o el exigimiento provenga de la Oficina ejecutora).

También procede contra resoluciones que cobren cuotas compensatorias, por lo que no son aplicables los artículos 94 y 95, LCEX, y así lo corrobora la Segunda Sala de la SCJN, en la Jurisprudencia 154/2016, bajo el rubro (Reyes, 2018, p. 429):

CUOTAS COMPENSATORIAS DETERMINADAS POR LAS AUTORIDADES ADUANERAS AL LIQUIDAR IMPUESTOS AL COMERCIO EXTERIOR. SU IMPUGNACION SE RIGE POR LA LEY ADUANERA QUE ESTABLECE COMO OPTATIVO EL AGOTAMIENTO DEL RECURSO DE REVOCACION PREVIAMENTE A LA PROMOCION DEL JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.

2.8.2 Plazo y forma de interposición

Los momentos procesales son los siguientes:

- I. Para hacerlo valer contra la determinación de obligaciones fiscales o de los que causen agravio en materia fiscal, será el plazo de 30 días hábiles, contados a partir de que surta efectos la notificación (artículo 121, CFF).
- II. Para hacer valer el recurso, en contra de vicios en el procedimiento administrativo:
 - a. En 10 días, tratándose de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables o actos de imposible reparación material o de actos de ejecución sobre dinero en efectivo, depósitos en cuenta abierta en instituciones de crédito, organizaciones auxiliares de crédito o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo (arts. 121 y 127, CFF).

Algunos lineamientos que los tribunales han sustentado, en relación con este plazo, son los siguientes:

1. REVOCACION. PARA QUE SE ACTUALICE LA EXCEPCIONAL PROCEDENCIA DEL RECURSO PREVISTA EN EL ARTICULO 127, PRIMER PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, RELATIVA A LOS "ACTOS DE EJECUCION SOBRE BIENES LEGALMENTE INEMBARGABLES", DEBE MATERIALIZARSE EL EMBARGO. (Tesis: 2a./J. 133/2011, S.J.F. y su Gaceta, Novena Época, Segunda Sala Tomo XXXIV, septiembre de 2011, pág. 1477.

Contradicción de tesis 217/2011. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Séptimo, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 6 de julio de 2011. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Luis María Aguilar Morales. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Gabriel Regis López. Tesis de jurisprudencia 133/2011. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del 13 de julio de 2011).

2. REVOCACION EN MATERIA FISCAL. LOS BIENES MUEBLES DE UNA ESCUELA QUE NO SON INDISPENSABLES PARA SU FUNCIONAMIENTO CARECEN DEL CARACTER DE INEMBARGABLES PARA EFECTOS DEL ARTICULO 157, FRACCION IV, DEL CODIGO CONTRA SU EMBARGO EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, DEBE HACERSE CONFORME A LA REGLA GENERAL PREVISTA EN EL ARTICULO 127 DEL CITADO CODIGO. Primer Tribunal Colegiado En Materias Administrativa y De Trabajo del Décimo Sexto Circuito. Jurisprudencia. 9a. época, Apéndice 1917-septiembre 2011, Tomo IV. Administrativa Segunda Parte -TCC Segunda Sección- Fiscal, p. 1228).

- b. Hasta el momento de la convocatoria de remate y dentro de los 10 días siguientes a la fecha de su publicación, porque el procedimiento administrativo de ejecución no se apegó a la ley.
- c. En cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal, cuando se trate de terceros que afirmen ser propietarios de los bienes enajenados fuera de subasta (CFF, 2021, art. 128).
- d. En cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate para cubrir el crédito fiscal, tratándose de terceros que afirmen tener derechos que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales (art. 128, CFF).

- e. En 10 días contra el avalúo de los bienes embargados (arts. 117, Fracción II, inciso b) y 175, CFF.)

La forma de interposición del recurso administrativo es a través del Buzón tributario, al disponerlo así el artículo 121, CFF. El trámite de presentación a través del Buzón tributario se norma por la ficha de trámite 192/CFF, del Anexo 1-A, RMF 2018.

La referida ficha de trámite 192/CFF, aclara que "Las promociones y trámites de los sujetos que no se encuentren obligados a inscribirse en el RFC, las que se presenten ante las autoridades fiscales de las entidades federativas, así como los que no se encuentren obligados a tramitar la e.firma, se realizarán mediante escrito libre ante la unidad administrativa del SAT o de la entidad federativa que corresponda"

2.8.3 Causales de improcedencia

El artículo 124 CFF regula las causales de improcedencia.

Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:

- I. Que no afecten el interés jurídico del recurrente.
- II. Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias.
- III. Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- IV. Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.
- V. Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.
- VI. (se deroga)
- VII. Si son revocados los actos por la autoridad.

-
-
- VIII. Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- IX. Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte (CFF, 2021).

2.8.4 Causales de sobreseimiento

De acuerdo con el artículo 124-A, CFF, procede el sobreseimiento en los casos siguientes:

- I. Cuando el promovente se desista expresamente de su recurso.
- II. Cuando durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo 124 de este Código.
- III. Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada.
- IV. Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada (CFF, 2021)

2.8.5 La resolución del recurso

Debe resolverse en un plazo de 3 meses, contados a partir de su presentación, según lo dispone el artículo 131, CFF, y fundarse y motivarse la resolución respectiva (art. 132, CFF).

Por reforma del año 2009, en la resolución del recurso, conforme al artículo 132, CFF, deben examinarse en primer orden, todos aquellos agravios que se refieran al fondo de la cuestión planteada, antes de analizar los que se refieran a vicios formales o de procedimiento (Reyes, 2018, p. 432).

La Regla 2.1.34., RMF 2021, posibilita que se suspenda el plazo para emitir resolución en el recurso de revocación. El texto de dicha norma indica:

Suspensión del plazo para emitir resoluciones en los recursos de revocación.

2.1.34. Para los efectos del artículo 131, primer párrafo del CFF, previo a que la autoridad emita la resolución correspondiente, los contribuyentes podrán solicitar expresamente a las autoridades fiscales la suspensión del plazo previsto en la citada disposición, siempre que se trate de recursos de revocación interpuestos en contra de resoluciones que resuelvan consultas formuladas con motivo de la metodología utilizada en la obtención de los precios o montos de las contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas, las que impliquen la aplicación de algún tratado para evitar la doble tributación, así como aquellas que determinen créditos fiscales con motivo de la aplicación de las metodologías o tratados antes citados. Para ello, deberán exhibir la documentación comprobatoria en idioma español o su traducción por perito traductor autorizado por autoridad competente para tal efecto, con la que demuestren que dichos contribuyentes, o sus partes relacionadas, han solicitado a las autoridades competentes su intervención para la celebración de un "procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación o un "procedimiento de acuerdo amistoso". En estos casos, cesará la suspensión cuando surta efectos la notificación del acto por el que las autoridades fiscales encargadas de la resolución del recurso de revocación acuerden el levantamiento de la suspensión con motivo de la conclusión de dicho procedimiento, inclusive cuando haya concluido a petición del interesado o cuando el mismo haya sido declarado improcedente (RMF, 2020).

2.8.6 Efectos de la resolución del recurso

En términos del artículo 133 CFF, puede consistir en:

- I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.
- II. Confirmar el acto impugnado.
- III. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.
- IV. Dejar sin efectos el acto impugnado.
- V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.
- VI. Cuando se deje sin efectos el acto impugnado por la incompetencia de la autoridad que emitió el acto, la resolución correspondiente declarará la nulidad lisa y llana (CFF, 2021).

2.8.7 El cumplimiento de las resoluciones recaídas al recurso administrativo

Se adiciona el artículo 133-A, CFF, y se previeron consecuencias legales si no se cumplimenta en cuatro meses dichas resoluciones, los cuales pueden consistir en:

- A. Si trata de revocación por vicio formal: "Esta se puede reponer el vicio que produjo su revocación; en el caso de revocación por vicios del procedimiento éste se puede reanudar reponiendo el acto viciado y a partir del mismo" siempre que lo haga en un plazo perentorio de cuatro meses.
Si no se cumpliera en el plazo: "La autoridad no podrá reiniciar un procedimiento o dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos que dieron lugar a la resolución impugnada en el recurso, salvo en los casos en los que el particular, con motivo de la resolución del recurso, tenga derecho a

una resolución definitiva que le confiera una prestación, le confirme un derecho o le abra la posibilidad de obtenerlo"

Cuando se trate del ejercicio de facultades discrecionales, la autoridad fiscal podrá no ejercerlas: "Siempre que no afecte al particular que obtuvo la revocación de la resolución impugnada o lo indemnice por los daños y perjuicios causados".

- B. Si se trata de revocación por vicio de fondo: "La autoridad no podrá dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos, salvo que la resolución le señale efectos que le permitan volver a dictar el acto".

Se previene que, en beneficio del particular, que: "En ningún caso el nuevo acto administrativo puede perjudicar más al actor que la resolución impugnada ni puede dictarse después de haber transcurrido cuatro meses". (Reyes, 2018, p. 434)

2.8.8 El recurso de revocación de resolución exclusiva de fondo (RREF)

Se adicionó al CFF, a través del Título V, capítulo I, Sección Cuarta denominada "Del Trámite y Resolución del Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo" que comprende los artículos 133-B, 133-C, 133-D, 133-E, 133-F y 133-G al Código Fiscal de la Federación. Su interposición es optativa y no podrá variarse su elección, según el artículo 133-C CFF. El trámite de presentación a través del Buzón tributario se norma por la ficha de trámite 251/CFF, del anexo 1-A, RMF 2021.

2.8.8.1 Cuantía del crédito fiscal para la procedencia del RREF

Si tramitación sólo se permitirá para la impugnación de resoluciones definitivas cuya cuantía sea mayor a 200 veces elevadas al año de la UMA, lo que equivale a un monto actual de \$6,538,680.00⁵

⁵ Considerando la UMA de \$89.62 diarios para el año 2021

2..8.8.2 ¿Qué debe entenderse por Fondo de la Controversia en el RREF

De acuerdo con el quinto párrafo del artículo 133-C, CFF:

Para los efectos del recurso de revocación exclusivo de fondo, se entenderá como agravio de fondo aquel que se refiera al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, respecto de las contribuciones revisadas que pretendan controvertir conforme a alguno de los siguientes supuestos:

- I. Los hechos u omisiones calificados en la resolución impugnada como constitutivos de incumplimiento de las obligaciones revisadas.
- II. La aplicación o interpretación de las normas jurídicas involucradas.
- III. Los efectos que haya atribuido la autoridad emisora al contribuyente, respecto del incumplimiento total o parcial de requisitos formales o de procedimiento que impacten y trasciendan al fondo de la resolución recurrida.
- IV. La valoración o falta de apreciación de las pruebas relacionadas con los supuestos mencionados en las fracciones anteriores (CFF, 2021).

Las resoluciones definitivas de fondo deben provenir del ejercicio de facultades de fiscalización que contempla el artículo 42, CFF, en sus fracciones II (revisión de gabinete); fracción III (visita domiciliaria) y fracción IX (revisión electrónica) (Reyes, 2018, p. 435).

2.9 Del procedimiento contencioso administrativo

2.9.1 El tribunal federal de justicia administrativa

Este órgano jurisdiccional fue creado a través de la Ley de Justicia Fiscal publicada el día 26 de agosto de 1936, iniciando sus actividades el 1 de enero de 1937, bajo la denominación “Tribunal Fiscal de la Federación” (Soberanes y Soberanes, s.f., p. 79). Este tribunal ha cambiado de nombre y actualmente se conoce como Tribunal Federal de Justicia Administrativa, ante este tribunal se lleva a cabo el Juicio Contencioso Administrativo.

De acuerdo con Ortega Carreón, en relación a la constitucionalidad del Tribunal Fiscal de la Federación, estaba dada en la Ley de Justicia Fiscal de 1936, al establecer un procedimiento contencioso administrativo en una materia específica en el cual existían las garantías de audiencia, de debido proceso legal y de igualdad de las partes, reuniendo así con la seguridad jurídica y toda vez que las sentencias serían dictadas con autonomía e imparcialidad (Ortega , 2018, p. 181).

Cabe precisar que este tribunal, al pertenecer al Poder Ejecutivo, se constituyó como un tribunal de justicia delegada y no retenida. Sus resoluciones eran dictadas en representación del Poder Ejecutivo con plena autonomía para reconocer la legalidad o declarar la nulidad de actos o procedimientos administrativos, pero si tener el poder de pronunciar mandamientos dirigidos a obtener la ejecución de sus resoluciones, pues en caso de no darse cumplimiento a sus sentencias, se acudiría al juicio de amparo (Unad México, s.f., p. 5).

2.9.1.1 Atribuciones actuales de Tribunal

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, éste tiene atribuciones que se encuentran numeradas en XIX fracciones, para conocer los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos; para nuestro objeto de estudio, nos limitaremos a citar la tercera fracción:

ARTÍCULO 3.- El Tribunal conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación: [...]

III. Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales;

2.9.1.2 Composición del Tribunal Federal de Justicia Administrativa

De conformidad con el artículo 6 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa de fecha 18 de julio de 2016, éste se encuentra compuesto por lo siguiente:

- I. La sala Superior
- II. La junta de Gobierno y Administración, y
- III. Las Salas Regionales

Figura 2

Estructura orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa



2.9.2 Juicio Contencioso Administrativo Federal

2.9.2.1 Definición del Juicio Contencioso Administrativo Federal

Para Ortega Carreón, El Juicio Contencioso Administrativo, o como se le conoce Juicio de Nulidad, es un procedimiento jurisdiccional, a través del cual, se da solución a una controversia legítima, por violación o desconocimiento de un derecho, entre los particulares y las autoridades administrativas federales, el determina a quien le asiste la razón y el derecho, dictando una resolución (sentencia) (Ortega, 2018, p. 225).

El juicio contencioso administrativo ha tenido diversas modificaciones tanto formales como sustanciales. Por estar basado en una competencia preponderantemente fiscal, la esencia de éste siempre ha sido la misma: lograr la anulación de los actos de autoridad (Burgoa, 2017, p. 168). El 1 de diciembre de 2005 se publicó en el DOF la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA), que derogó los artículos

197 al 263 del Código Fiscal de la Federación (CFF), es decir, las normas adjetivas que regulaban el procedimiento de juicio de nulidad, este ordenamiento inició su vigencia el 1 de enero de 2006.

Se puede resumir como un procedimiento jurisdiccional que resuelve una contienda administrativa, suscitada entre el Estado y los gobernados, por actos, procedimientos o resoluciones, que lesionan o afectan su esfera jurídica y que necesariamente, debe ser sometida al escrutinio de un tercero, para que, con apego a las leyes, de la razón a quien le asista.

A este respecto, cabe precisar que actualmente se contemplan cuatro tipos de juicios: *tradicional, en línea, en vía sumaria y de resolución exclusiva de fondo*. Como lo hace notar el Doctor Carlos Alberto Burgoa (2017),

Un punto que llama la atención es que la LFPCA tiende a definir constantemente sus conceptos para evitar conceptos jurídicos indeterminados, es decir, se ha tratado de evitar la ambigüedad o vaguedad como vicios del lenguaje normativo atinentes a un mejor desempeño y desarrollo del juicio (p. 168).

2.9.2.2 Causales de procedencia

La procedencia de este juicio está contemplada en la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (LOTFJA), en específico en su artículo 3, por tratarse de un artículo muy extenso, en atención al objeto de estudio de esta investigación, únicamente se hará referencia a la fracción III, que señala a la letra:

Artículo 3. El Tribunal conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación:

[...]

III. Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales;

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa.

El Tribunal conocerá también de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, cuando se consideren contrarias a la ley (LOTFJA, 2016).

En la fracción III antes citada, se señala que el juicio contencioso administrativo procede contra los actos administrativos que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales, esto no es otra cosa que la devolución del pago de lo indebido y devolución de saldos a favor establecidos en el artículo 22 del CFF.

2.9.2.3 Iniciación del juicio contencioso administrativo federal

A partir de que se tiene conocimiento de la resolución emitida y debidamente notificada por la autoridad respectiva, el demandante, tiene 30 días para presentar la demanda de nulidad (artículo 13 LFPCA) contados a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación o se tenga por notificado del acto.

Se tiene por iniciado una vez que la demanda es recibida con el sello correspondiente, por Oficialía de partes de la Sala Regional Foránea (Interior de la República) competente, o en su caso, en la Oficialía de Partes Común, de las Salas Regionales Metropolitanas de la Ciudad de México (Ortega, 2018, p. 226).

2.9.2.4 Partes en el procedimiento contencioso administrativo federal

De acuerdo con lo establecido en el artículo 3o. de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, son partes en el Juicio las siguientes:

Demandante

El demandante o parte actora, se le define así, a la parte en el procedimiento que pone en marcha el sistema de justicia fiscal y administrativa, es decir, el que ejercita una acción jurisdiccional, pudiendo presentarse tres casos detallados a continuación:

- El particular, cuando el acto o resolución emitido por la autoridad responsable del mismo, le sea contrario a sus intereses, lesione su esfera jurídica o sea contraria a la letra de la ley, en este caso, el gobernado, acude a demandar la nulidad de dicho acto o resolución, por lo que se convierte de facto, en parte actora del juicio contencioso administrativo federal.
- La autoridad, cuando al emitir una resolución, ésta, otorgue beneficios indebidos o, que, por su particularidad, represente un menoscabo o situación de privilegio que perjudique a la sociedad, al no poder revocarla o nulificarla de oficio, deberá acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, mediante lo que se conoce como justicia de lesividad, y solicitar la nulidad de la resolución emitida;
- Finalmente, también puede adoptar la calidad de demandante, el tercero interesado o posible afectado, cuando en su demanda, argumente tener derechos diferentes al demandante original, o que por el accionar de la autoridad, sus derechos se pudiesen ver afectados, nulificados o adquirir calidad nugatoria.

Demandado

De manera inversa a la señalada en el punto anterior, los demandados pueden ser:

- La autoridad que dictó la resolución impugnada;
- El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa;
- Asimismo, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo Federal, establece como demandado indubitable al jefe del Servicio de Administración Tributaria o el titular de la dependencia u organismo desconcentrado o descentralizado que sea parte en los juicios en que controviertan resoluciones de autoridades federativas coordinadas, emitidas con fundamento en convenios o acuerdos en materia en coordinación, respecto de las materias de la competencia del Tribunal;

- De igual forma, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, también será parte en los juicios contenciosos administrativos federales, cuando se controvierta el interés fiscal de la federación.

Como en cualquier controversia jurisdiccional, ésta se suscita entre dos partes que someten la litis al arbitrio de un tercero, que ha de definir a quien le asiste no solo la razón, sino también el derecho y por ende la resolución que, en el particular, se trata de una sentencia, lo establecerá de manera clara y precisa.

2.9.2.5 Requisitos de la demanda

Para los efectos de considerar una demanda de nulidad, ésta no es un escrito libre al estilo de la fase contenciosa en materia fiscal, pues, por el contrario, la LFPCA, en su artículo 14, exige taxativamente los siguientes requisitos para la demanda correspondiente (Burgoa, 2017, p. 171):

ARTÍCULO 14.- La demanda deberá indicar:

I. El nombre del demandante, domicilio fiscal, así como domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la jurisdicción de la Sala Regional competente, y su dirección de correo electrónico.

Cuando se presente alguno de los supuestos a que se refiere el Capítulo XI, del Título II, de esta Ley, el juicio será tramitado por el Magistrado Instructor en la vía sumaria.

II. La resolución que se impugna. En el caso de que se controvierta un decreto, acuerdo, acto o resolución de carácter general, precisará la fecha de su publicación.

III. La autoridad o autoridades demandadas o el nombre y domicilio del particular demandado cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa.

IV. Los hechos que den motivo a la demanda.

V. Las pruebas que ofrezca.

En caso de que se ofrezca prueba pericial o testimonial se precisarán los hechos sobre los que deban versar y señalarán los nombres y domicilios del perito o de los testigos.

En caso de que ofrezca pruebas documentales, podrá ofrecer también el expediente administrativo en que se haya dictado la resolución impugnada.

Se entiende por expediente administrativo el que contenga toda la información relacionada con el procedimiento que dio lugar a la resolución impugnada; dicha documentación será la que corresponda al inicio del procedimiento, los actos administrativos posteriores y a la resolución impugnada. La remisión del expediente administrativo no incluirá las documentales privadas del actor, salvo que las especifique como ofrecidas. El expediente administrativo será remitido en un solo ejemplar por la autoridad, el cual estará en la Sala correspondiente a disposición de las partes que pretendan consultarlo.

VI. Los conceptos de impugnación.

VII. El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.

VIII. Lo que se pida, señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.

De esta manera se establecen elementos básicos para la elaboración de un escrito de nulidad, en el cual, a diferencia de lo acaecido en el recurso de revocación, no existe ya la posibilidad de una *litis* abierta para efectos ulteriores, es decir, para una vez llegada la necesidad de promover un amparo (Burgoa, 2017, p. 172).

2.9.3 Juicio contencioso administrativo federal en línea

El artículo 58-A de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo refiere:

El juicio contencioso administrativo federal se promoverá, substanciará y resolverá en línea, a través del Sistema de Justicia en Línea que deberá establecer y

desarrollar el Tribunal, en términos de lo dispuesto por el presente Capítulo y las demás disposiciones específicas que resulten aplicables de esta Ley. En todo lo no previsto, se aplicarán las demás disposiciones que resulten aplicables de este ordenamiento (LFPCA, 2017).

2.9.3.1 Procedencia, improcedencia y sobreseimiento del juicio de nulidad en línea

En cuanto a las causales de procedencia, improcedencia y sobreseimiento, éstas son iguales que para las demandas de juicio de nulidad tradicional o documental que ya analizamos en subtema respectivo.

No obstante, lo anterior, se adiciona como casual de improcedencia, cuando el particular no acepte seguir por vía electrónica el juicio de nulidad y la autoridad lo hubiese iniciado así, ya que, por ministerio de ley, ésta debe de iniciar el juicio de nulidad por la vía electrónica y esperar a que el particular lo acepte o no, en cuyo caso se continuará por la vía tradicional o documental.

Como particularidad en estos juicios, se presenta el hecho de que sólo el contribuyente o particular, pueda elegir la vía a través de la cual desea presentar y sustanciar su juicio, es decir, en línea o por la vía tradicional.

La autoridad, cuando inicie el juicio de nulidad, invariablemente deberá emprenderlo en línea. De igual forma, una vez iniciado el juicio en línea, si el particular expresa que no desea seguirlo vía electrónica, se cambiará a la vía tradicional, debiendo la autoridad proporcionar las copias y los documentos que se habían digitalizado (Ortega 2018, p. 367).

2.9.3.2 Particularidades del juicio de nulidad en línea

Para tramitar el juicio en línea, es necesario contar con Firma Electrónica Avanzada, así como la contraseña, mismas que serán proporcionadas a través del Sistema de Justicia en Línea del Tribunal, previa obtención del registro y autorización correspondientes (LFPCA, 2017, Art. 58-E).

Las pruebas y documentos deberán digitalizarse ante alguno de los proveedores autorizados por el Tribunal, o utilizar la nube como parte de los avances tecnológicos.

El juicio será llevado por un Magistrado Instructor, sin embargo, todo el procedimiento será controlado por el Sistema de Justicia en línea, el cual brinda el soporte tecnológico a la sustanciación del juicio.

En cuanto a los términos y plazos, son exactamente iguales a los del juicio tradicional, sin embargo, con la aclaración de que todos los días en que el Tribunal labore, las 24 horas serán hábiles.

Las sentencias dictadas por el tribunal en el Juicio en Línea, también se emitirán vía electrónica y se emiten de la misma manera que en el juicio tradicional o documental.

Si la parte actora, al presentar la demanda de juicio de nulidad en línea, no precisa el correo electrónico donde se le enviarán las notificaciones, el juicio se seguirá por la vía tradicional.

Para los juicios en línea, no será necesario que las partes exhiban copias para correr los traslados que la Ley establece para el juicio tradicional, salvo que hubiese tercero interesado, en cuyo caso, a fin de correrle traslado, el demandante deberá presentar la copia de traslado con sus respectivos anexos.

De igual forma, la prueba pericial, deberá ser digitalizada, incluyendo el cuestionario que debe de contestar el perito.

Por lo que respecta a las pruebas testimoniales, éstas deberán desahogarse mediante videoconferencia en la fecha que acuerde el Magistrados Instructor (Ortega, 2018, p. 367).

2.9.4 Juicio contencioso administrativo federal sumario

2.9.4.1 Prolegómenos del juicio de nulidad en la vía sumaria

Del latín *Summarium*, el término **sumario** hace referencia al **resumen**, **compendio** o **suma de algo**.

El juicio sumario es un procedimiento breve y concentrado que, siendo extraordinario, tiene aplicación general o especial dependiendo de la pretensión que se haga valer, y es resuelto mediante sentencia que puede revestir, según la pretensión en la cual recae, el carácter de meramente declarativa, constitutiva o de condena.

Los procedimientos sumarísimos han tenido común origen histórico con los sumarios constituyendo una reacción al tratar cuestiones de ínfimo valor, o de muy rápida sustanciación por la vía del juicio común, solemne, lento y oneroso.

El juicio contencioso administrativo federal o juicio de nulidad sumario, entró en vigor en el año de 2011, siendo en algunos casos obligatoria su sustanciación y en otros como alternativa real para disminuir los tiempos de litigio.

Es un juicio que puede ser promovido y llevado al cabo por el propio contribuyente o bien puede recurrir, dada la cuantía, a utilizar los servicios de la Procuraduría de la defensa del Contribuyente. No obstante, la rapidez y agilidad de este procedimiento, tiene todas las formalidades de un juicio tradicional o en línea (Ortega, 2018, p. 372).

2.9.4.2 Procedencia del juicio sumario

¿Cuándo resulta procedente el juicio de nulidad en la vía sumaria?

El artículo 58-2 de la LFPCA establece:

[...] Procederá el Juicio en la vía Sumaria siempre que se trate de alguna de las resoluciones definitivas siguientes:

- I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, por las que se fije en cantidad líquida un crédito fiscal;
- II. Las que únicamente impongan multas o sanciones, pecuniaria o restitutoria, por infracción a las normas administrativas federales;
- III. Las que exijan el pago de créditos fiscales, cuando el monto de los exigibles no exceda el importe citado;
- IV. Las que requieran el pago de una póliza de fianza o de una garantía que hubiere sido otorgada a favor de la Federación, de organismos fiscales autónomos o de otras entidades paraestatales de aquélla, ó

- V. Las recaídas a un recurso administrativo, cuando la recurrida sea alguna de las consideradas en los incisos anteriores y el importe de esta última, no exceda el antes señalado

Es importante destacar que, la vía sumaria, será procedente en los supuestos antes descritos, siempre y cuando, el monto de lo controvertido no supere en valores históricos, la suma de cinco veces el salario mínimo general vigente en la Ciudad de México elevado al año al momento de su emisión (LFPCA, 2017, Art. 58-2).

2.9.5 El juicio de resolución exclusiva de fondo

2.9.5.1 Causales de procedencia

Resolución procedente de auditoría de gravamen

El juicio de resolución exclusiva de fondo, el cual, se dice que es oral al ser regido por los principios de oralidad y celeridad acorde al segundo párrafo del artículo 58-16 de la LFPCA:

En el juicio de resolución exclusiva de fondo se observarán especialmente los principios de oralidad y Celeridad

Como elementos de procedencia, las reglas del juicio replican un tanto las del recurso de revocación, pues el primer párrafo del artículo 58-17 de la LFPCA establece:

Artículo 58-17. El Tribunal determinará las Salas Regionales Especializadas en materia del juicio resolución exclusiva de fondo, el cual versará únicamente sobre la impugnación de resoluciones definitivas que deriven del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX del Código Fiscal de la Federación y la cuantía del asunto sea mayor a doscientas veces la Unidad de Medida y Actualización, elevada al año, vigente al momento de emisión de la resolución combatida.

Nuevamente la procedencia es por resoluciones provenientes de auditoría de gravamen (no así de devolución, multas de forma, listado de operaciones inexistentes, etcétera).

Valor superior a 200 UMA elevadas al año

Al igual que acaece para el recurso de revocación exclusivo de fondo, el juicio de igual índole también prevé que la procedencia del juicio es con base en asuntos que tengan una cuantía superior a 200 veces la UMA elevada al año, según el propio artículo 58-17 antes citado. Lo que corrobora que se logra hasta ahora el mérito de congruencia del derecho.

Versar exclusivamente sobre conceptos de impugnación de fondo

Al igual que en el recurso de revocación, el juicio de resolución exclusiva de fondo debe versar exclusivamente sobre conceptos de impugnación de fondo. Para el recurso de revocación se llaman “agravios de fondo”, y para el juicio de nulidad se llaman “conceptos de impugnación de fondo”, pues al agravio se le llama de diversas maneras, dependiendo del medio de defensa de que se trate.

El cuarto párrafo del artículo 58-17 expresa qué se entiende por esos conceptos:

Artículo 58-17. ...

El demandante sólo podrá hacer valer conceptos de impugnación que tengan por objeto resolver exclusivamente sobre el fondo de la controversia que se plantea, sin que obste para ello que la resolución que se controvierta se encuentre motivada en el incumplimiento total o parcial de requisitos exclusivamente formales o de procedimiento establecidos en las disposiciones jurídicas aplicables; siempre que el demandante acredite que no se produjo omisión en el pago de contribuciones.

Para efectos del juicio de resolución exclusiva de fondo se entenderá por concepto de impugnación cuyo objeto sea resolver exclusivamente sobre el fondo de la controversia, entre otros, aquellos que, referidos al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las obligaciones revisadas, pretendan controvertir alguno de los siguientes supuestos:

- I. Los hechos u omisiones calificados en la resolución impugnada como constitutivos de incumplimiento de las obligaciones revisadas.
- II. La aplicación o interpretación de las normas involucradas.

- III. Los efectos que haya atribuido la autoridad emisora al incumplimiento total o parcial de requisitos formales o de procedimiento que impacten o trasciendan al fondo de la controversia.
- IV. La valoración o falta de apreciación de las pruebas relacionadas con los supuestos mencionados en las Fracciones anteriores.

Lo que es igual al contexto del artículo 133-G del CFF; esto es, resoluciones que determinan contribuciones y sus accesorios, siendo ello un tanto coincidente con la fracción II del artículo 3 de la LOTFJA, que reza.

Artículo 3. El tribunal conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación:

[...]

II. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación;

2.9.5.2 Causales de improcedencia

A diferencia del recurso que prevé una causal expresa de improcedencia, el juicio sí las prevé expresamente, e incluso dos causales:

A: La primera de ellas se encuentra en el artículo 58-17, segundo párrafo de la LFPCA:

El juicio de resolución exclusiva de fondo no será procedente cuando se haya interpuesto recurso administrativo en contra de las resoluciones señaladas en el párrafo anterior, y dicho recurso haya sido desechado, sobreseído o se tenga por no presentado.

Con este párrafo, se establece que no será procedente el juicio de resolución exclusiva de fondo en caso de que haya sido precedido por un recurso de revocación tradicional que haya: (I) desechado; (II) sobreseído o (III) se tenga por no presentado. Lo

cual es lógico dado que dichas opciones son motivo de resolución acorde a la fracción 1 del artículo 133 del CFF:

Artículo 133. La resolución que ponga fin al recurso podrá.

I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.

La cual, como ya se estudió, no aplica para el recurso de revocación exclusivo de fondo, pues en éste-recordemos-lo peor que puede suceder, por así decirlo, es que en lugar de ser “de fondo” se tramite en la forma “tradicional”.

De tal manera que, si bien pareciera ser posible promover un recurso de revocación tradicional y posteriormente el juicio de resolución exclusiva de fondo, lo importante será que no se dé una resolución bajo las opciones de la fracción I del artículo 133 del CFF, para evitar la improcedencia que se comenta.

B. La segunda causal, la prevé el segundo párrafo del artículo 58-19 de la LFPCA:

Artículo 58-19...

El juicio de resolución exclusiva de fondo no procederá cuando la demanda se promueva en los términos del artículo 16 de esta ley.

Esto es, cuando se alega que no se conoce el acto o que éste fue notificado indebidamente. Es claro que esta hipótesis no da avance al juicio de fondo en la lógica de que la notificación, como elemento de vinculación entre el acto y su destinatario, constituye una cuestión de forma, motivo por el cual, es segunda causal expresa para la no procedencia del juicio (Burgoa, 2017, p. 207).

2.10 El juicio de amparo

En este apartado, analizaremos el juicio de amparo, como el último medio de impugnación que tiene el contribuyente cuando se ha visto afectado en su esfera jurídica y se han violado sus derechos, Ortega (2015) destaca:

El juicio de amparo en materia fiscal, al igual que en otras materias del Derecho, es un medio de control constitucional y del orden jurídico, procede a instancia de

parte agraviada, y cuando se hayan agotado todo y cada uno de los recursos que le preceden. (p. 509)

En la materia que nos ocupa, para que el contribuyente que le ha sido negada la devolución del Impuesto al Valor Agregado pueda iniciar el juicio de amparo, tiene que agotar el recurso de revocación que se promueve ante el Servicio de Administración Tributaria, es importante mencionar que este medio es opcional, es decir, no es necesario agotar esta instancia para acudir a un medio contencioso; no así, el juicio contencioso administrativo federal ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

El juicio de amparo en materia fiscal va a seguir todas las formalidades establecidas en la Ley de Amparo, que es la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Ortega, 2015, p. 509). Sobre este juicio Burgoa (2017) sostiene:

Este juicio se encamina a buscar el ajuste de los actos de las autoridades (legislativas, administrativas y judiciales), al contexto verdadero que incardinan las leyes, de tal manera que no exista un desajuste entre lo dicho por el texto magno y lo establecido en los ordenamientos secundarios, principalmente por lo que toca a sus actuaciones con los particulares, pues es propiamente lo que denota la importancia de esta contienda. (p. 226)

2.10.1 Amparo indirecto

Este amparo no se encontraba establecido expresamente en la anterior Ley de Amparo, el artículo 2 de dicho ordenamiento refiere “el juicio de amparo se tramitará en vía directa o indirecta” (LA, 2021). Citando a Ortega (2015), este amparo procede contra la Ley, el tratado fiscal, el reglamento o cualquier otro acto de observancia obligatoria, general, abstracta e impersonal, que por su sola entrada en vigor cause una lesión (afectación de su esfera jurídica) (p. 509).

De acuerdo con Hugo Carrasco Iriarte (2018), algunos de los casos más comunes son:

a) Cuando el contribuyente se autoaplica una ley fiscal, es decir, presenta su declaración de impuestos. Ello provoca que empiece a correr el término para promover la demanda de amparo indirecto.

No requiere que se lleve a cabo un acto de la autoridad tributaria en el que se determine un crédito fiscal, y no hay necesidad de garantizar el interés fiscal.

En caso de perder el juicio de amparo, el contribuyente no enfrentará a los ejecutores de la hacienda pública y, de ganarlo, al haberse resuelto por el Poder Judicial de la Federación que una ley es inconstitucional, el efecto será la devolución, con los intereses respectivos, del dinero que hubiere pagado indebidamente.

b) En el supuesto de que a un contribuyente le retengan un impuesto aplicándole una ley que se considera inconstitucional, por ejemplo: la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR).

c) Esperar que se notifique al contribuyente un acto de la autoridad impositiva, cuya ley aplicada se considera inconstitucional; por lo general, la notificación de la existencia de un crédito fiscal o el inicio del procedimiento administrativo de ejecución.

En este supuesto sí debe garantizarse el interés fiscal para suspender los efectos del acto reclamado.

d) Contra actos ejecutados sobre las personas o las cosas que sean de imposible reparación, en la tramitación de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el Tribunal de Justicia Administrativa de la Ciudad de México o los tribunales de justicia administrativa de los estados (p. 2).

De lo que hasta aquí se ha expuesto, para el tipo de contribuyentes que se analiza en esta investigación, es evidente que, para impugnar la negación de la devolución del IVA, no se tramitará a través del amparo indirecto, por lo tanto, pasaremos a analizar el amparo directo.

2.10.2 El amparo directo

Este tipo de juicio de amparo, a decir de Carlos Ortega (2018) tiene como finalidad la revisión de la legalidad y/o constitucionalidad de una sentencia dictada por un tribunal ordinario (p. 380).

Como expresa Ortega (2018), este juicio tiene como finalidad la revisión de la legalidad y/o constitucionalidad de una sentencia dictada por un tribunal ordinario.

Hugo Carrasco Iriarte, complementando lo expresado por el otro autor, refiere:

Éste procede contra sentencias definitivas que pongan fin al juicio, [...] respecto a las cuales no proceda ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificadas o revocadas. Aquí se pueden formular conceptos de violación combatiendo la inconstitucionalidad de la ley fiscal, así como violaciones propias a los derechos humanos y sus garantías en el fallo que se impugne (p. 3).

Este amparo, como su nombre lo indica, se interpone directamente ante el tribunal que dictó la sentencia, a diferencia del amparo indirecto, es resuelto por un Tribunal Colegiado de Circuito. Otra diferencia con el amparo indirecto es que el juicio de amparo directo no tiene una etapa probatoria, por lo que no existe audiencia constitucional.

En el juicio de amparo directo, el tribunal que dictó la sentencia que se impugna tiene la calidad de autoridad responsable, por lo tanto, cuando éste último envíe el expediente judicial con la demanda de amparo al tribunal colegiado, deberá acompañar un informe breve con justificación, no se requiere mayor abundamiento, puesto que el propio acto reclamado, es decir la sentencia, expresa los razonamientos y antecedentes mismos que pudieran ser necesarios para el juicio.

La sentencia de amparo podrá ser dictada en tres sentidos:

1. Conceder el amparo, otorgar la protección al quejoso contra el acto reclamado,
2. Negar el amparo, que significa que la inconstitucionalidad del acto reclamado no fue demostrada, y

3. Sobreseer el juicio, que significa que el juez advirtió que se actualiza alguna causal de improcedencia o sobreseimiento del juicio (Ortega, 2018, p. 381).

Si el tribunal colegiado otorga el amparo, el tribunal que dictó la sentencia reclamada deberá dictar una nueva sentencia siguiendo los lineamientos señalados por el tribunal colegiado en su sentencia o, en su caso, reponer el procedimiento si así fue ordenado.

2.10.3 Principios del juicio de amparo

1. Debe tratarse de un acto de autoridad
2. Iniciativa de parte
3. Agravio personal y directo
4. Prosecución judicial
5. Relatividad de la sentencia de amparo [formula Otero]
6. Definitividad de la sentencia
7. Principio de estricto derecho y suplencia de la queja (Ortega, 2018, p. 384).

2.10.3.1 Excepciones a los principios del juicio de amparo en materia fiscal

1. Excepciones al principio de definitividad

1. Cuando se impugna una Ley, según lo dispuesto por el artículo 73 de la Ley de Amparo; es optativo para el quejoso hacer valer el acto o la ley impugnada a través de los medios que este establezca o directamente a través del juicio de Amparo.
2. Si el acto reclamado carece de fundamentación: en este supuesto el agraviado no tiene la obligación de agotar los recursos o medios de defensa.
3. En el caso de que la Ley contemple algún recurso, juicio o medio de defensa legal: en este supuesto, si la Ley impugnada establece más recursos o medios de defensa para la suspensión del acto reclamado que el propio juicio de amparo requiere no es necesario agotarlos.

4. Terceros extraños a procedimiento. Cuando la ley no considera para éstos algún medio de defensa, si existen dos o más recursos no es necesario agotarlos; cuando el recurso es contemplado en un reglamento y no en la ley que rige el acto (Ortega, 2018, p. 384).

2. Excepciones al principio de estricto derecho

1. Cuando el acto reclamado se funda en leyes declaradas inconstitucionales por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia.
2. En favor de menores de edad e incapaces
3. Cuando se ha dejado en estado de indefensión jurídica al quejoso por una violación manifiesta a la ley impugnada.
4. Por errores en la cita de los preceptos constitucionales que se consideren violados examinando en su conjunto los conceptos de violación y agravios, pero sin cambiar los hechos expuestos en la demanda (Ortega, 2018, p. 385).

2.10.4 Partes en el juicio de amparo

- Sujetos parciales. Imparciales
- El quejoso o agraviado órgano jurisdiccional
- El tercero perjudicado
- Ministerio público
- Autoridad responsable
- Hipótesis del acto reclamado (Ortega, 2018, p. 385)

2.10.5 Causales de improcedencia del juicio de amparo

1. Contra actos emitidos por la Suprema Corte de Justicia
2. Contra resoluciones dictadas en los juicios de amparo que se encuentren en ejecución. Porque existen otras instancias o recursos que agotar o se cumplimenten.
3. Contra leyes o actos que hayan sido o sean materia de otro juicio de amparo
4. Contra leyes o actos que no afecten los actos jurídicos del quejoso

5. Contra resoluciones o declaraciones de los organismos en materia electoral
6. Contra actos consumados de manera irreparable
7. Contra actos consentidos expresamente o por actos de voluntad que impliquen ese consentimiento
8. Cuando hayan cesado los efectos del acto reclamado
9. Cuando se tramiten ante Tribunales ordinarios algún recurso de defensa legal propuesto por el quejoso que pueda modificar, revocar o nulificar el acto reclamado (Ortega, 2018, p. 385).

2.10.6 Causales de sobreseimiento

1. A la muerte del quejoso y porque el acto solo le haya afecta a él
2. Cuando el agraviado desista expresamente de la demanda
3. Cuando durante el juicio apareciera alguna causa de improcedencia
4. Cuando de las constancias de autos se advierta claramente que no existe el acto impugnado
5. En los amparos directos e indirectos que se encuentren en trámite ante jueces de Distrito, cuando el acto reclamado sea del orden civil o administrativo si cualquiera que sea el estado del juicio, no se ha efectuado ningún acto procesal durante el término de trescientos días, incluyendo los inhábiles, ni el quejoso ha promovido en ese mismo lapso (Ortega, 2018, p. 385).

2.10.7 Requisitos para la demanda de amparo directo (artículo 175 de la Ley de Amparo)

- El nombre y domicilio del quejoso y del que promueve en su nombre, deberá acreditar oportunamente la representación con que se ostenta;
- En su caso, nombre y domicilio del tercero interesado, y si no los conoce, manifestarlo así bajo protesta de decir verdad;
- La autoridad responsable;
- El acto reclamado.

- Cuando se impugne la sentencia definitiva, laudo o resolución que haya puesto fin al juicio por estimarse inconstitucional la norma general aplicada, ello será materia únicamente del capítulo de conceptos de violación de la demanda, sin señalar como acto reclamado la norma general, debiéndose llevar a cabo la calificación de éstos en la parte considerativa de la sentencia;
- La fecha en que se haya notificado el acto reclamado al quejoso o aquella en que hubiese tenido conocimiento de este;
- Los preceptos que, conforme a la fracción I del artículo 1o de esta Ley, contengan los derechos humanos cuya violación se reclame; y
- Los conceptos de violación

Ahora bien, para los efectos de esta investigación, el tipo de acto administrativo que niega la devolución de IVA, por sus características, se debe combatir por medio de un amparo directo.

¿Cómo se tramita el amparo directo?

Este se tramita, a través del propio Tribunal Federal de Justicia Administrativa, concretamente, ante la Sala responsable de la sentencia impugnada.

La sala respectiva del citado Tribunal forma el expediente fiscal, mismo que contiene entre otros documentos, todos los que se generaron con motivo del juicio contencioso administrativo, así como la demanda de amparo directo, y los informes previo y justificado.

En el juicio de amparo, puede decretarse la suspensión provisional, por lo que el procedimiento administrativo de ejecución se suspenderá, hasta en tanto, no resuelva el Tribunal Colegiado de Circuito.

Una vez recibida la sentencia del Colegiado, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, deberá acatar lo ordenado por el Tribunal de alzada, ya sea para que emita una nueva sentencia o directamente cumpla lo mandado por el mencionado Tribunal (Ortega, 2018, p. 391).

¿Qué es el informe previo?

Es el requerimiento que realiza la autoridad jurisdiccional a la autoridad responsable para que dentro del término que le marque la ley, proporcione información

respecto de la existencia del acto del cual se pide su suspensión, determinando la cuantía del asunto o improcedencia de la suspensión.

¿Qué es el informe justificado?

Toda autoridad que conozca del juicio de amparo y como requisito para la substanciación de éste, tiene la obligación de requerir a la autoridad responsable que emita un informe justificado. Dicho informe deberá expresar las razones y fundamentos que estimen pertinentes para sostener la constitucionalidad del acto reclamando o improcedencia del juicio acompañando copias certificadas de los documentos que sean necesarios y sustenten dicho informe.

Si la autoridad no emite el informe previo o justificado, se tendrá la presunción que son existentes las violaciones del acto reclamado, haciéndose acreedor a una sanción por esta omisión (Ortega, 2018, p. 391).

CAPÍTULO III. METODOLOGÍA Y DISEÑO DE INVESTIGACIÓN

3.1 Método

Cerda, citado por Bernal (2010) opina que “uno de los problemas más agudos y complejos que debe enfrentar en la actualidad cualquier individuo que quiera investigar es, sin lugar a duda, la gran cantidad de métodos, técnicas e instrumentos que existen como opciones” (p. 58).

El presente trabajo de investigación se ceñirá para su realización al método científico, para Bonilla y Rodríguez (2000) citado por Bernal (2010), el *método científico* “se entiende como el conjunto de postulados, reglas y normas para el estudio y la solución de los problemas de investigación, institucionalizados por la denominada comunidad científica reconocida” (p. 58).

3.2 Diseño de investigación

Se ha llegado a la etapa donde se debe visualizar la manera práctica y concreta cómo responder a las preguntas de investigación, además de cubrir los objetivos fijados. De acuerdo con Hernández et al (2014), el término diseño “se refiere al plan o estrategia concebida para obtener la información que se desea” (p. 128).

3.2.1 Tipos de diseños de investigación

Hernández et al (2014) adopta en su obra la siguiente clasificación: *Investigación experimental e investigación no experimental*. El presente trabajo de investigación se basará sobre un diseño no experimental, ahora bien, es necesario definir ¿qué es la investigación no experimental? Para Hernández Sampieri son “estudios que se realizan sin la manipulación deliberada de variables y en los que solo se observan los fenómenos en su ambiente natural para después analizarlos” (p. 149). Para responder las preguntas de investigación, se estudiarán sobre situaciones ya existentes y posteriormente se analizarán para inferir conclusiones, todo esto sin manipular deliberadamente variables.

Como lo plantea Hernández et al (2014) “en un estudio no experimental no se genera ninguna situación, sino que se observan situaciones ya existentes, no provocadas intencionalmente en la investigación por quien la realiza” (p. 149).

3.2.2 Tipos de diseños no experimentales

Los diseños no experimentales se pueden clasificar en transeccionales y longitudinales.

Para un mejor entendimiento, vamos a definir ambos diseños.

Diseños transeccionales (transversales) Investigaciones que recopilan datos en un momento único (Hernández et al, 2014, p. 151).

Diseños longitudinales. Estudios que recaban datos en diferentes puntos del tiempo, para realizar inferencias acerca de la evolución, sus causas y sus efectos (Hernández et al, 2014, p. 158).

Para el presente trabajo de investigación, el diseño adoptado es el transeccional (transversal), porque los datos se recopilarán en un momento único.

Los diseños transeccionales se dividen en tres: exploratorios, descriptivos y correlacionales-causales.

Haciendo un comparativo de estos tres diseños transeccionales, entenderemos mejor las diferencias:

Tabla 6

Comparativo de diseños transeccionales

	Exploratorios	Descriptivos	Correlacionales-causales
Propósito	Comenzar a conocer una variable o un conjunto de variables, una comunidad, un contexto, un evento, una situación.	Indagan la incidencia de las modalidades, categorías o niveles de una o más variables en una población.	Describen relaciones entre dos o más categorías, conceptos o variables en un momento determinados, ya sea en términos correlacionales, o en función de la relación causa efecto.

¿De qué se trata?	Se trata de una exploración inicial en un momento específico.	Son estudios puramente descriptivos	Pueden limitarse a establecer relaciones entre variables sin precisar sentido de causalidad o pretender analizar relaciones causales.
-------------------	---	-------------------------------------	---

Fuente: Elaboración propia con base en (Hernández Sampieri, Fernández Collado, & Baptista Lucio, 2014, págs. 152-154)

En la presente investigación se optó por utilizar un diseño transeccional correlacional-causal, pues se tratará de describir las relaciones entre las dos variables en un momento determinado, buscando solo correlacionar las variables, sin intentar establecer las relaciones causales.

3.3 Tamaño de muestra

La muestra para el presente trabajo de investigación se tomó de un universo de 386 personas, que se integra por 292 socios activos del Colegio de Contadores Públicos de Querétaro y 94 socios activos que tiene el Colegio de Profesionistas en Contaduría Pública, Fiscal y Finanzas (Querétaro).

Para determinar el tamaño de la muestra se utilizó el proceso siguiente:

Se determinó por medio de la fórmula

$$n = \frac{\sigma^2 N p q}{e^2 N - 1 + \sigma^2 p q}$$

Donde:

σ^2 = es el nivel de confiabilidad. En este caso es de 95% que equivale de 1.96

N = universo de la población. Es de 386

p = probabilidad a favor. Es de 20%.

q = probabilidad en contra. Es de 80%.

e = error de estimación (precisión en los resultados). El porcentaje de error es del 5%.

n = número de elementos (tamaño de muestra).

$$n = \frac{(1.96)^2(386)(0.2)(0.8)}{0.05^2(386 - 1) + (1.96)^2(0.2)(0.8)}$$

$$n = \frac{237.26}{0.9625 + 0.6146}$$

$$n = \frac{237.26}{1.5771}$$

$$n = 150.44$$

Redondeando el resultado, la muestra fueron 150 personas encuestadas.

3.4 Instrumento de recolección de información

En este apartado se detallará sobre el instrumento de recolección de información. De acuerdo con Hernández et al (2014) “**recolectar los datos** implica elaborar un plan detallado de procedimientos que nos conduzcan a reunir datos con un propósito específico” (p. 198). Este plan de acuerdo con lo expuesto por los autores incluye determinar ¿cuáles son las fuentes de donde se obtendrán los datos? ¿en dónde se localizan tales fuentes? ¿a través de qué medio o método vamos a recolectar los datos? Una vez recolectados, ¿de qué forma vamos a prepararlos para que puedan analizarse y respondamos al planteamiento del problema?

En los siguientes párrafos se estarán respondiendo estas interrogantes, para marcar el rumbo a seguir en la recolección de los datos.

Los datos serán proporcionados por personas, específicamente contadores fiscalistas o abogados fiscalistas que se encargan de tramitar devoluciones de saldos a favor de IVA y que además promuevan medios de defensa ante negativas de la autoridad para devolver los importes solicitados en devolución.

Procederemos a definir instrumento de medición, como aquel recurso que utiliza el investigador para registrar información o datos sobre las variables que tiene en mente. (Hernández et al, 2014, p. 200). Para medir las variables contenidas en la hipótesis del presente trabajo, se aplicará un **cuestionario**, el cual puede definirse como una:

Técnica estructurada para recopilar datos, que consiste en una serie de preguntas, escritas y orales, que debe responder un entrevistado. Por lo regular, el cuestionario es sólo un elemento de un paquete de recopilación de datos que también puede incluir los procedimientos del trabajo de campo, como las instrucciones para seleccionar, acercarse e interrogar a los entrevistados (Muñoz 2011, p. 227).

Para Hernández et al (2014) “el cuestionario, es tal vez el instrumento más utilizado para recolectar los datos” (p. 217), Muñoz Razo (2011) también comenta en el mismo sentido “son una de las fórmulas de recopilación de información más utilizadas y de mayor utilidad para el investigador” (p. 227).

Acerca de las ventajas, Muñoz (2011), refiere que:

El cuestionario tiene la gran ventaja de que permite recopilar información en gran escala, ya que se basa en preguntas sencillas que no implican dificultad para emitir la respuesta; además su aplicación es de carácter impersonal y está libre de influencias y compromisos del entrevistado. También permite seleccionar los tipos de preguntas que se deben realizar. (p. 227)

Algo que Hernández et al (2014) enfatiza en su obra, es sobre la congruencia que el cuestionario debe guardar con el planteamiento del problema e hipótesis (p. 345). Tanto el planteamiento del problema y la hipótesis, se centran en analizar los medios de defensa que los contribuyentes personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas en el extranjero, interponen para inconformarse ante el SAT por el rechazo de una solicitud de devolución del IVA.

También se debe tener presente que el cuestionario, es uno de los tipos de instrumentos de medición para la recolección de datos cuantitativos, pues desde el capítulo I, quedó establecido que el enfoque del presente trabajo de investigación es cuantitativo.

Para su elaboración, se siguió el formato básico propuesto por Hernández et al (2014):

- **Portada.** Incluye la carátula, el nombre del cuestionario y logotipo de la institución que lo patrocina.
- **Introducción.** Debe incluir:
 - Propósito general del estudio
 - Motivaciones para el sujeto encuestado (importancia de su participación)
 - Agradecimiento
 - Tiempo aproximado de respuesta
 - Explicar brevemente cómo se procesarán los cuestionarios y una cláusula de confidencialidad del manejo de la información individual
 - Instrucciones iniciales claras y sencillas
- **Cuerpo.** Se insertan instrucciones a lo largo del cuestionario, las cuales nos indican cómo contestar, es necesario que sean claras para los usuarios a quienes va dirigidas.
- **Agradecimiento final.** Aunque haya agradecimiento de antemano, vuelva a agradecer la participación (p. 228).

El contenido de las preguntas será de tipo *preguntas cerradas*, es decir se presentarán las posibilidades de respuestas a los participantes, y estos deberán acotarse a estas. Las respuestas serán definidas *a priori* por el investigador. Se optó por este instrumento en virtud de que son más fáciles de codificar y preparar para su análisis. También, considerando que la época en que se aplicará está marcada por las medidas de sana distancia por el COVID 19, es que se eligió este tipo de preguntas, pues los cuestionarios se enviarán por correo electrónico, aprovechando que las preguntas cerradas demandan menos tiempo para contestar, esperando así un mayor grado de respuesta.

La forma de hacer llegar estos cuestionarios a los destinatarios será, como ya se ha mencionado, a través del correo electrónico, donde se redactará un mensaje siguiendo el formato básico propuesto por Hernández et al (2014), en el cual se insertará un enlace a la aplicación de **Google formularios**, cuando el participante ingrese al formulario en

línea, podrá responder las preguntas y las respuestas serán guardadas y procesadas por el aplicativo de manera automática.

3.5 Método para diseñar y aplicar cuestionarios

Para aplicar correctamente esta técnica de recopilación de información se requiere de un procedimiento específico que consta de los siguientes pasos:

- a) Planeación de la recopilación de información
- b) Determinación del objetivo del cuestionario
- c) Elaboración del borrador del cuestionario
- d) Aplicación de la prueba piloto
- e) Elaboración del cuestionario final
- f) Determinación del universo y de la muestra
- g) Aplicación del cuestionario
- h) Tabulación de información del cuestionario
- i) Elaboración de gráficas y cuadros
- j) Interpretación de resultados
- k) Presentación de resultados y conclusiones

En palabras de Muñoz Razo (2011) acerca del procedimiento antes mencionado,

El paso más importante y de mayor responsabilidad para el investigador, es el análisis de la información recopilada, la cual se concentra en cuadros y gráficas estadísticas. La finalidad es interpretar la información y, en última instancia, comprobar el objetivo de la investigación o la hipótesis; también permite identificar antecedentes, conductas, resultados esperados, así como posibles desviaciones del objetivo de la investigación (p. 231).

3.6 Construcción del instrumento de recolección de datos

3.6.1 Planeación de la recopilación de información

Los cuestionarios están diseñados para obtener respuestas directas de las personas relacionadas directamente con los trámites de devoluciones del impuesto al valor agregado y que además promuevan medios de defensa, estos por lo general serán localizados en firmas de contadores públicos que cuenten con un departamento jurídico y en firmas de abogados que se dediquen a promover este tipo de trámites, de la ciudad de Querétaro y zona conurbada.

El número de preguntas será de 30 pensando que contestarlo no lleve más de 10 minutos, esto considerando que “los cuestionarios que duran más de 35 minutos suelen resultar fatigosos” (Hernández et al, 2014, p. 234). Se dividirán en cuatro secciones como se muestra en la tabla 3.

Tabla 7

Relación de preguntas con variables

Variable		Pregunta
Contribuyentes personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero	Características de las empresas residentes en el extranjero (partes relacionadas)	5-6
	Características de las contribuyentes personas morales residentes en territorio nacional	7-10
Rechazo de solicitudes de saldos a favor de IVA		11-14
Recursos o medios de defensa	Queja	15-18
	Recurso de revocación	19-22
	Juicio Contencioso administrativo	23-24
	Juicio de amparo	25-28

Fuente: Elaboración propia

3.6.2 Determinación del objetivo del cuestionario

Como lo mencionan Hernández et al (2014) “en toda investigación cuantitativa aplicamos un instrumento para medir las variables contenidas en las hipótesis [...] esa medición es efectiva cuando el instrumento de recolección de datos en realidad representa a las variables que tenemos en mente” (p. 200). El objetivo del cuestionario elaborado es medir las variables establecidas en el capítulo uno del presente trabajo de investigación.

3.6.3 Elaboración del borrador del cuestionario

El cuestionario se puede encontrar en el anexo A del presente trabajo.

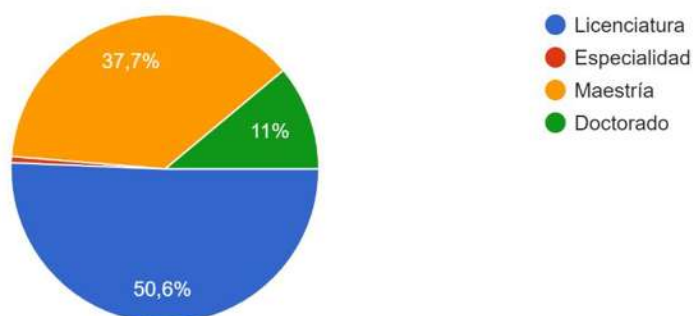
CAPÍTULO IV. RESULTADOS

4.1 Resultados por pregunta del cuestionario

Conocimiento del encuestado y de la firma prestadora de servicios

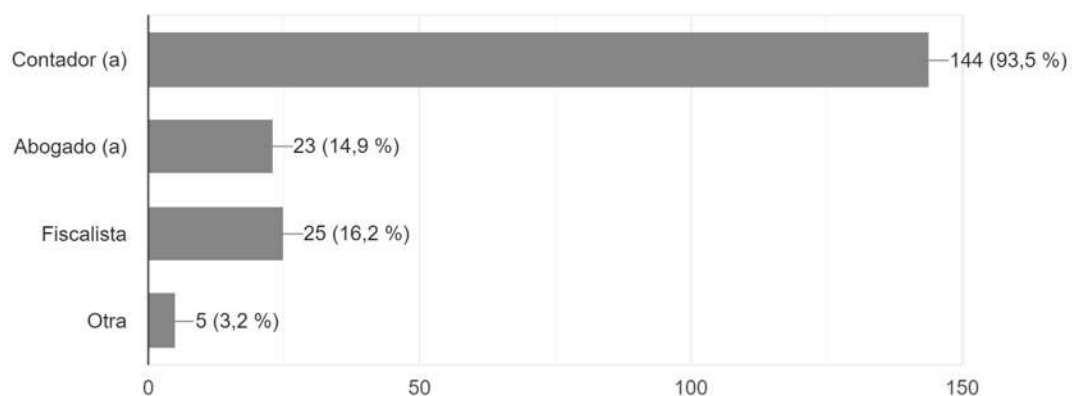
b. ¿Cuál es su nivel de estudios?

154 respuestas



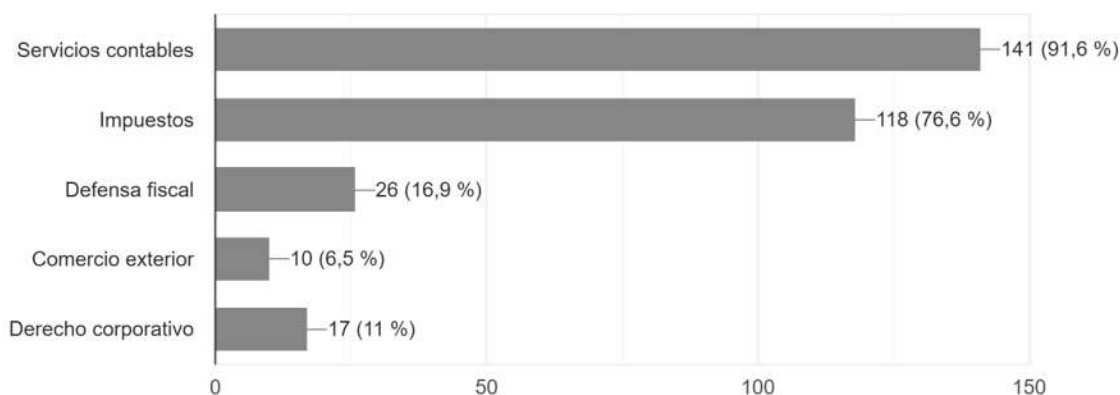
c. ¿Cuál es su profesión? (Puede elegir más de una opción)

154 respuestas



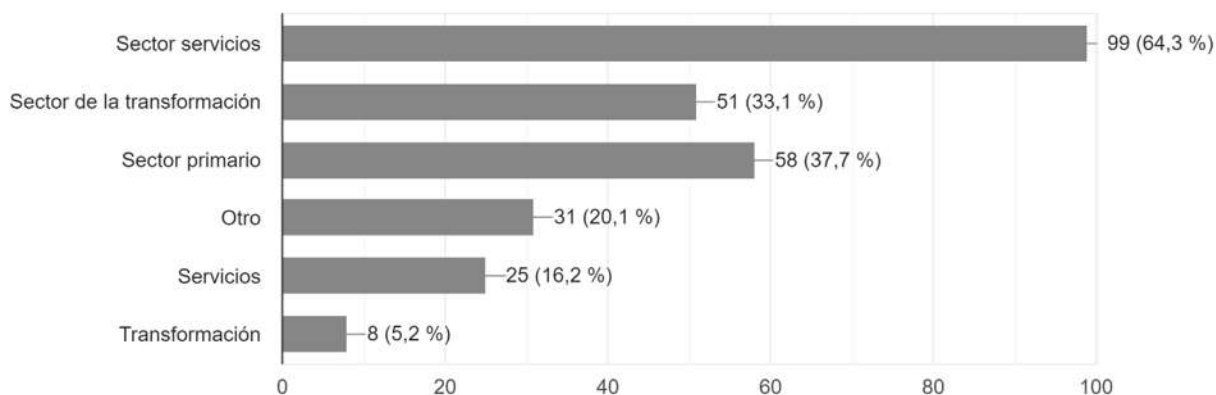
1. En general ¿Qué tipos de servicios presta su firma? (Puede elegir más de una opción)

154 respuestas



2. Sus clientes ¿a qué actividades económicas se dedican? (Puede elegir más de una opción)

154 respuestas



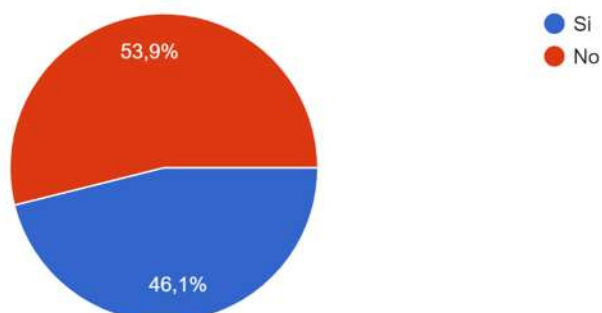
3. ¿Relacionado al trámite de devoluciones de impuestos ¿Qué tipo de servicios presta su firma?

154 respuestas



4. ¿Sus clientes celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero?

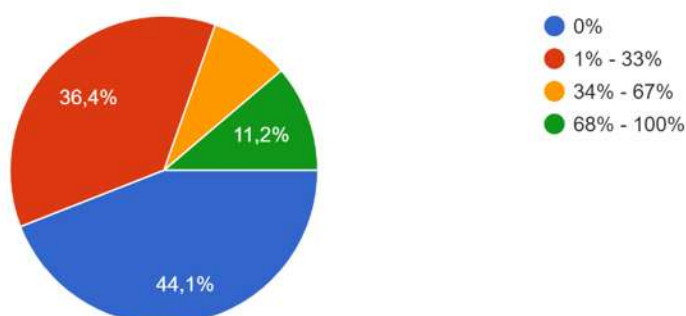
154 respuestas



Contribuyentes personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero

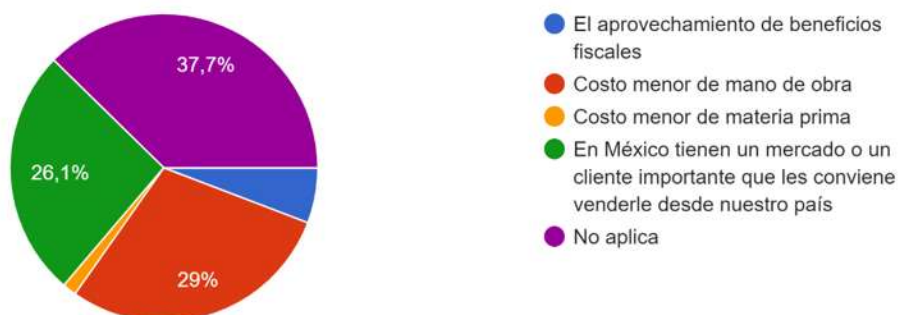
5. Aproximadamente ¿Qué porcentaje de sus clientes celebra operaciones con partes relacionadas con residentes en el extranjero?

143 respuestas



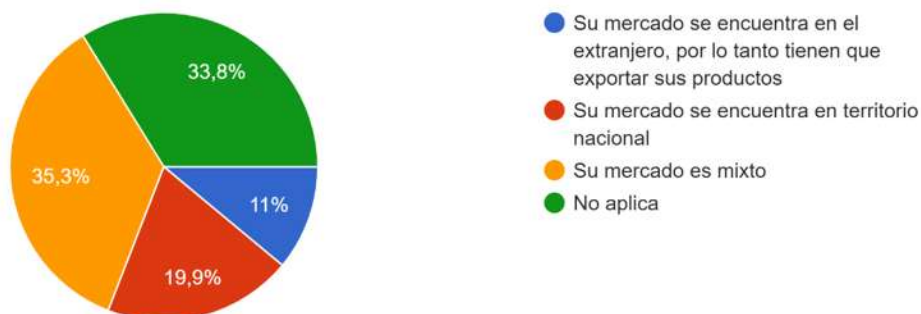
6. Para la empresa matriz residente en el extranjero ¿Cuál es la principal razón para venir a invertir en México?

138 respuestas



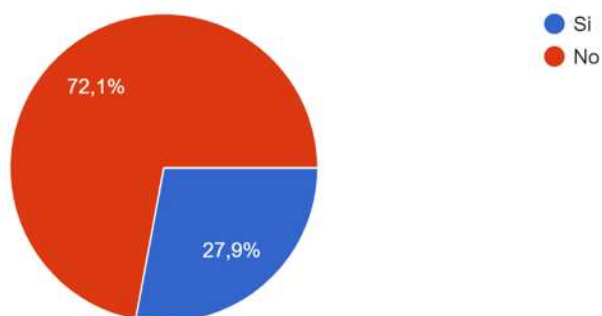
7. Las empresas residentes en territorio nacional que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, ¿principalmente donde tienen su mercado?

136 respuestas



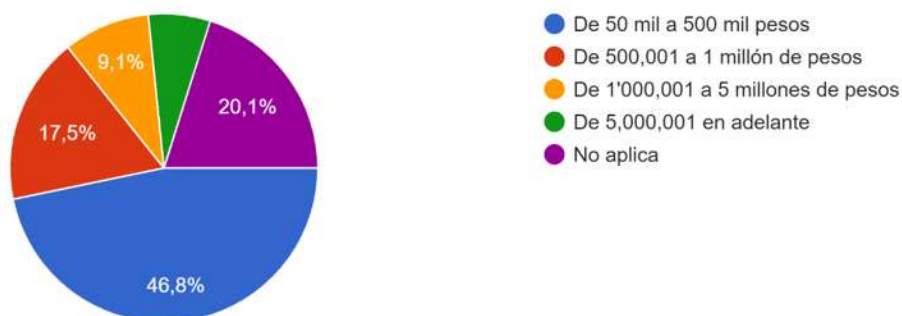
8. Sus clientes residentes en territorio nacional que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, ¿diseñan alguna estrategia exitosa de solicitudes de devolución de IVA?

136 respuestas



9. Elija el rango de montos aproximados de solicitudes de devoluciones de IVA que en promedio son solicitados por sus clientes

154 respuestas



10. ¿Considera que sus clientes residentes en territorio nacional que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, su...btener la devolución de los saldos a favor de IVA?

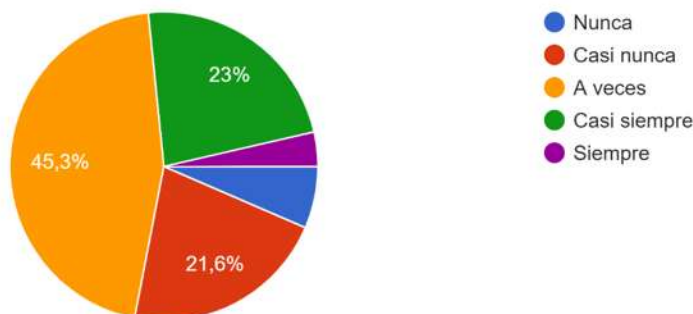
139 respuestas



Rechazo de solicitudes de saldos a favor de IVA

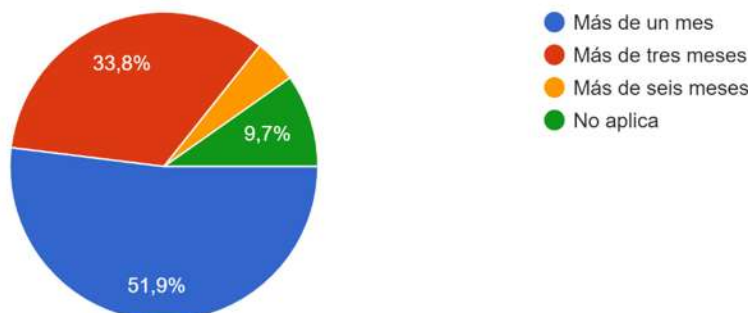
11. En su experiencia ¿Con qué frecuencia la autoridad fiscal rechaza las solicitudes de devolución de IVA de sus clientes residentes en territorio nac...n partes relacionadas residentes en el extranjero?

139 respuestas



12. ¿Cuánto tiempo en promedio se tarda la autoridad, desde la solicitud del saldo a favor de IVA hasta emitir alguna resolución?

154 respuestas



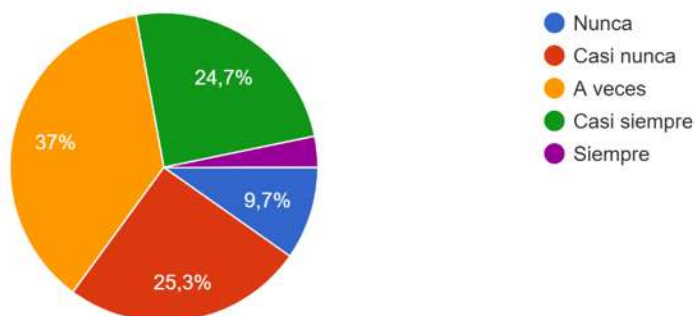
13. ¿Cómo evaluaría los requerimientos que realiza la autoridad para solicitar información adicional para continuar atendiendo la solicitud de devolución de IVA?

154 respuestas



14. En su experiencia ¿Con qué frecuencia la autoridad fiscal emite un segundo requerimiento de información adicional para continuar atendiendo la solicitud de devolución de IVA?

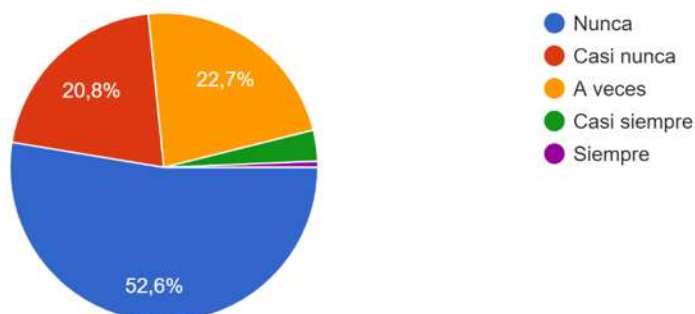
154 respuestas



La queja

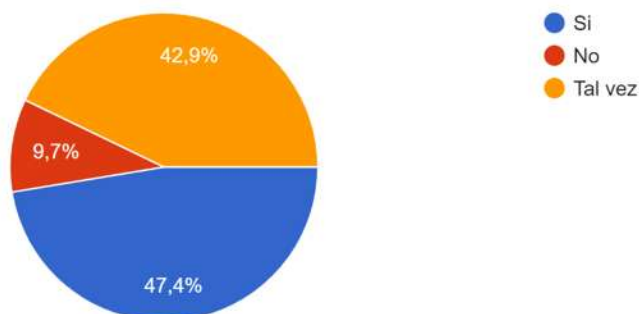
15. En trámites de devoluciones de IVA ¿Con qué frecuencia ha recurrido a la PRODECON para solicitar su intervención?

154 respuestas



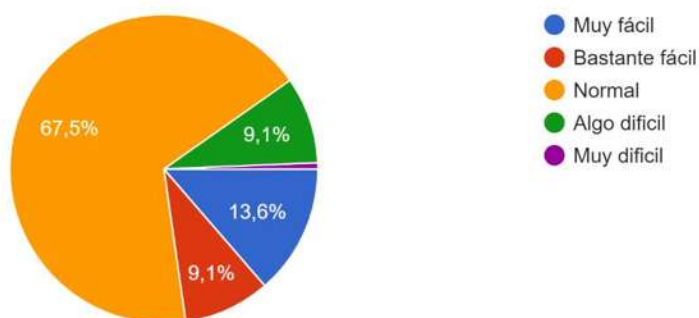
16. ¿Considera que el recurso de queja a través de la PRODECON sea de utilidad para superar obstáculos con el SAT en trámites de devoluciones de IVA?

154 respuestas



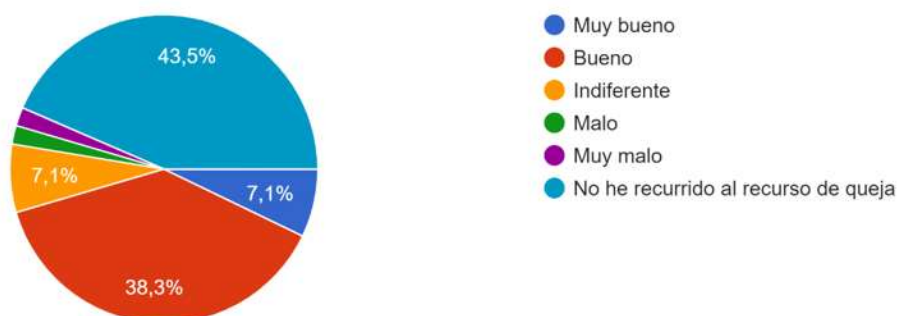
17. ¿Cómo calificaría el proceso de tramitar una queja ante la PRODECON?

154 respuestas



18. ¿Cómo calificaría los resultados obtenidos en su trámite de devolución de IVA, después de haber recurrido a la queja ante PRODECON?

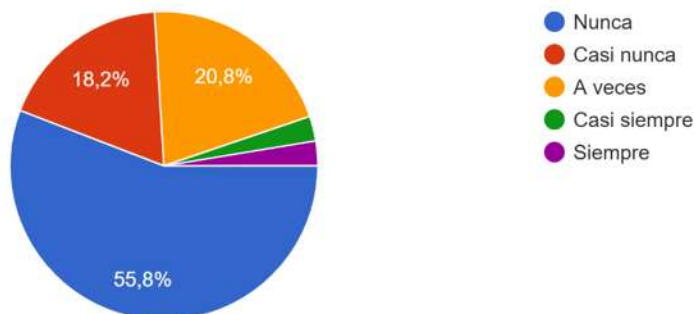
154 respuestas



Recurso de revocación

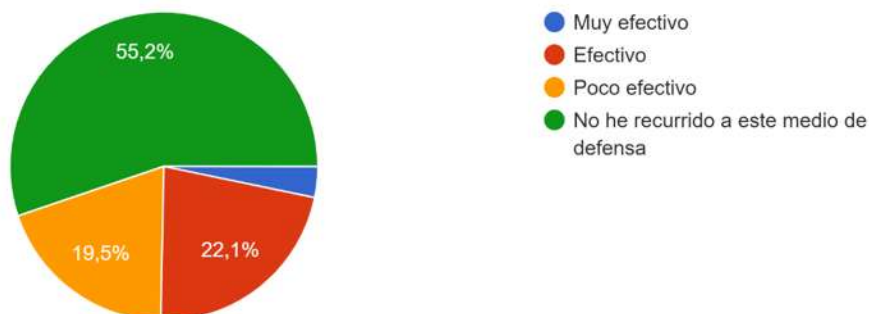
19. Ante rechazos por parte de la autoridad fiscal de solicitudes de devolución de IVA, ¿con qué frecuencia ha recurrido al recurso de revocación?

154 respuestas



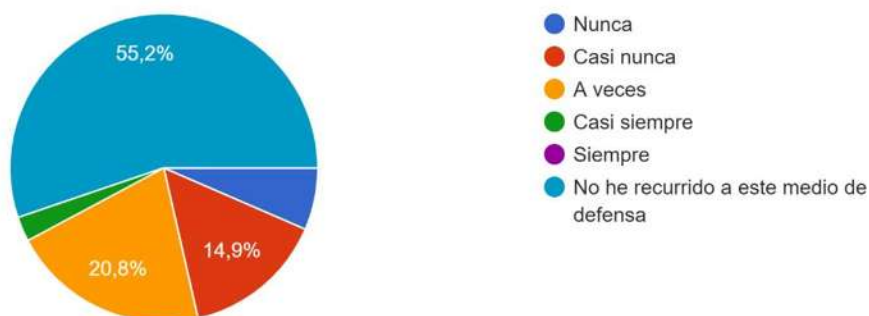
20. ¿Cómo calificaría la efectividad del recurso de revocación para combatir los actos de la autoridad fiscal que rechazan las solicitudes de devolución de IVA?

154 respuestas



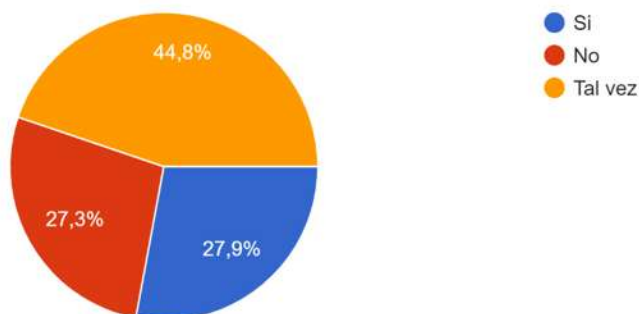
21. ¿Con qué frecuencia la autoridad ha cambiado el sentido del acto administrativo donde rechaza la solicitud de devolución de IVA, como resultado de haber promovido el recurso de revocación?

154 respuestas



22. ¿Considera que el hecho de presentar este recurso ante la misma autoridad que emite el acto, sea una desventaja?

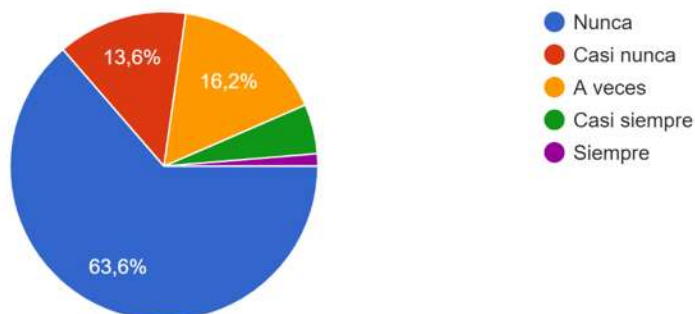
154 respuestas



Juicio contencioso administrativo

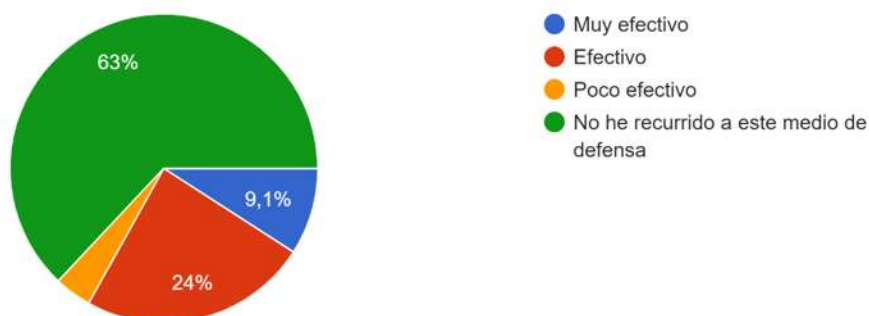
23. Ante rechazos por parte de la autoridad fiscal de solicitudes de devolución de IVA, ¿con qué frecuencia ha recurrido al juicio contencioso administrativo?

154 respuestas



24. ¿Cómo calificaría la efectividad del juicio contencioso administrativo para combatir los actos de la autoridad fiscal que rechazan las solicitudes de devolución de IVA?

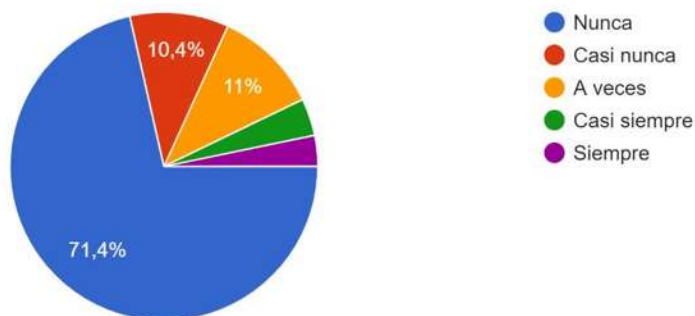
154 respuestas



Juicio de amparo

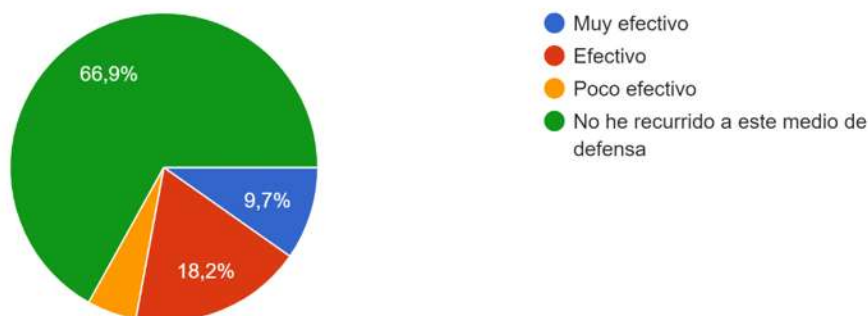
25. Ante la sentencia no favorable de solicitudes de devolución de IVA resultante del Juicio Contencioso Administrativo, ¿con qué frecuencia ha recurrido al juicio de amparo?

154 respuestas



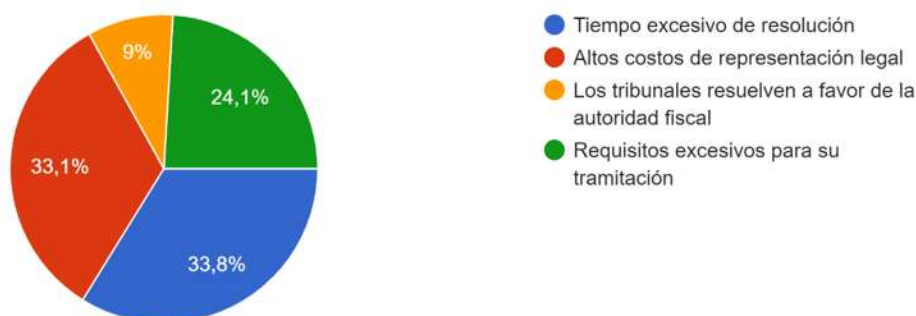
26. ¿Cómo calificaría la efectividad del juicio de amparo para combatir la sentencia no favorable de solicitudes de devolución de IVA resultante del Juicio Contencioso Administrativo?

154 respuestas



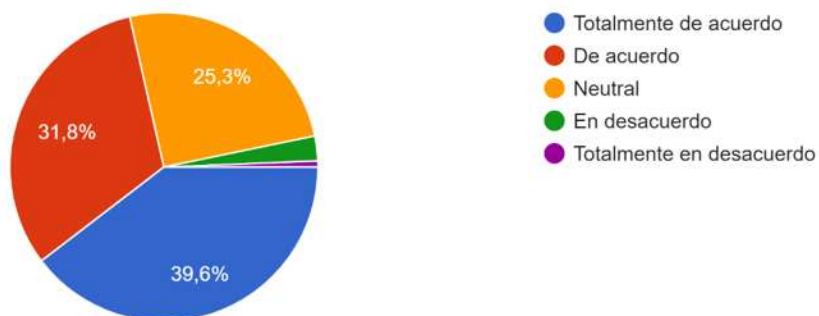
27. En su experiencia, ¿por qué razón los contribuyentes personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en...resultante del Juicio Contencioso Administrativo?

133 respuestas



28. Considera que la autoridad fiscal recurre a la negativa dolosa tendente a evadir o retrasar las devoluciones de IVA?

154 respuestas



En este capítulo se realiza un análisis de los resultados obtenidos al aplicar la metodología. Se inicia con una descripción de los datos obtenidos con el cuestionario aplicado. En este apartado se ha tenido el cuidado de presentar los resultados en función de los objetivos de investigación.

4.2 Diseño de estrategias para obtener trámites exitosos de solicitudes de devolución de IVA

Si bien el 42.4% (pregunta 10) de los encuestados respondió que sus clientes residentes en territorio nacional que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero sufren afectaciones en sus flujos de efectivo cuando tienen dificultades para obtener la devolución de los saldos a favor de IVA, solo el 27.9% (pregunta 8) diseña alguna estrategia tendente a obtener trámites exitosos de solicitudes de devolución de IVA.

4.3 Percepción de los contribuyentes respecto de los requerimientos que realiza la autoridad para solicitar información adicional

Alrededor del 25% de los encuestados (pregunta 11) respondió que *casi siempre* y *siempre* la autoridad fiscal rechaza las solicitudes de devolución de IVA de sus clientes residentes en territorio nacional que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero. El 50.6% de los encuestados (pregunta 12) dijo que la

autoridad tarda de tres meses en adelante emitir una resolución de solicitud de devolución de IVA.

Por otro lado, el 10.4% de los encuestados (pregunta 13) estuvo de acuerdo en afirmar que la autoridad solicita poca información en sus requerimientos y que son atendibles a tiempo dichos requerimientos. El 39% dijo que apenas les alcanza el plazo para responder el requerimiento y el 50.6% que en ocasiones no alcanzan a responder todo lo solicitado.

4.4 Frecuencia para recurrir al recurso de queja cuando se la autoridad niega la devolución de IVA y opinión que los contribuyentes tienen de este recurso

Con relación al recurso de queja. El 47% de los encuestados (pregunta 15) dijo haber recurrido al recurso de queja, el 47.4% (pregunta 16) respondió que este recurso es de utilidad para superar obstáculos con el SAT en cuanto a trámites de devoluciones de IVA, el 24% (pregunta 17) respondió que califica que el trámite de queja ante PRODECON es algo *difícil*, *algo difícil* o *muy difícil*. El 45% (pregunta 18) respondió que califica los resultados obtenidos en su trámite de devolución de IVA, después de haber recurrido a la queja ante PRODECON fue bueno y muy bueno.

4.5 Frecuencia para recurrir al recurso de revocación cuando la autoridad niega la devolución de IVA y opinión que los contribuyentes tienen de este recurso.

Respecto del recurso de revocación. El 55.8% de los encuestados (pregunta 19) dijo nunca haber recurrido al recurso de revocación. El 74.7% (pregunta 20) calificó de poco efectivo o que no ha recurrido a este medio de defensa para combatir actos de la autoridad fiscal ante rechazos de las solicitudes de devolución de IVA.

Por otro lado, solo el 16% (pregunta 21) respondió que la autoridad cambió el sentido del acto administrativo donde rechaza la solicitud de devolución de IVA, como resultado de haber promovido el recurso de revocación. Solo el 27.9% (pregunta 22) consideró como una desventaja el hecho de presentar el recurso de revocación ante la misma autoridad que emite el acto.

4.6 Frecuencia para recurrir al juicio contencioso administrativo cuando la autoridad niega la devolución de IVA y opinión que los contribuyentes tienen de este juicio.

Sobre el juicio contencioso administrativo el 77% de los encuestados (pregunta 23) respondió nunca o casi nunca haber recurrido al juicio contencioso administrativo. El 33% (pregunta 24) dijo que el juicio contencioso administrativo es efectivo o muy efectivo para combatir los actos de autoridad fiscal que rechazan las solicitudes de devolución de IVA.

4.7 Frecuencia para recurrir al juicio de amparo cuando la autoridad ha negado la devolución de IVA y opinión que los contribuyentes tienen de este juicio.

Acerca del juicio de amparo el 81.8% (pregunta 25) respondió que nunca o casi nunca ha recurrido al juicio de amparo ante sentencias no favorables de solicitudes de devolución de IVA resultante del Juicio Contencioso Administrativo. El 28% (pregunta 26) dijo que el juicio de amparo es efectivo o muy efectivo para combatir los actos de autoridad fiscal que rechazan las solicitudes de devolución de IVA.

Sobre las razones por las cuales los contribuyentes personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero no promueven el juicio de amparo para combatir la sentencia no favorable de solicitudes de IVA resultante del juicio contencioso administrativo (pregunta 27), el 24.1% dijo que se debe a requisitos excesivos para su tramitación, el 33.1% los altos costos de representación legal y el 33.8% el tiempo excesivo de resolución.

4.8 Análisis de resultados

Las devoluciones del Impuesto al Valor Agregado constituyen una fuente de liquidez para las empresas, pues obtienen recursos financieros para continuar operando, no obstante, lo anterior, las empresas objeto de estudio manifestaron que no realizan planeación en cuanto a cómo mejorar la respuesta de la autoridad fiscal

La autoridad fiscal se excede en el volumen de información que requiere para atender las solicitudes de devolución de IVA, por lo cual el plazo de los 40 días hábiles

que dispone la autoridad para resolver este tipo de solicitudes se extiende hasta más de 3 meses, causando una afectación económica a los contribuyentes que ven inmovilizado el importe de estos saldos a favor.

De los resultados antes plasmados, el lector podrá apreciar que los contribuyentes generalmente no recurren a medios de defensa fiscal para continuar con las instancias correspondientes para hacer valer sus derechos de manera administrativa o jurisdiccional. El 30% ha acudido al recurso de queja y en promedio el 20% los otros tres medios de defensa (revocación, nulidad y amparo), por lo cual se concluye que la mayoría de los contribuyentes encuestados, evitan recurrir a los medios de defensa que tienen a su disposición ante rechazos de las solicitudes de IVA, aunque esto significa perder el derecho a la devolución del saldo a favor negado por la autoridad fiscal.

Algo que es importante señalar, que las personas encuestadas en su mayoría son contadores, generalmente este perfil de profesionales no es dado a tener conflictos con el fisco y prefieren llevar *la fiesta en paz*, prefieren analizar los errores cometidos en la solicitud rechazada, subsanar e insistir con un nuevo trámite; contrario a los abogados, quienes tienen más un espíritu combativo y ante el primer abuso de las autoridades fiscales no dudan en promover los medios de defensa necesarios. Estos últimos son los profesionales que tienen el perfil para representar a un contribuyente en los juicios jurisdiccionales. El contribuyente por su parte al encontrarse ante un rechazo de solicitud de devolución de saldo a favor de IVA, debe analizar el costo – beneficio para decidir si inicia un juicio para reclamar su derecho a la devolución ante los tribunales.

CAPITULO V. DISCUSIÓN

Cómo se planteó en los fundamentos de la investigación, en este trabajo se busca encontrar la relación que existe entre el rechazo de las solicitudes de devolución de impuestos respecto de las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero y los medios de defensa que pueden emplear para combatir los actos de las autoridades administrativas o sentencias de los tribunales.

Se comprueba la hipótesis respecto que las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero tienen mayores probabilidades de que sus solicitudes de saldo a favor del Impuesto al Valor Agregado sean rechazadas (70% pregunta 11). Sin embargo, los resultados señalan que este tipo de empresas si bien conocen los medios de impugnación para hacer valer sus derechos cuando sus solicitudes de devoluciones de IVA son rechazadas, no ejercen estos medios que tienen a su disposición.

Lo anterior también confirma lo manifestado por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, respecto que existe una mala práctica que consiste en rechazar de manera generalizada las solicitudes de devoluciones de IVA, categorizando esta situación como un problema sistémico de parte del Servicio de Administración Tributaria.

También se corroboró lo afirmado en el marco teórico, acerca de que la autoridad tributaria se excede en su facultad de verificar la procedencia de la cantidad solicitada en devolución, la mayoría de los participantes confirma el hecho de que los requerimientos de información adicional a la solicitud son excesivos en el sentido de la información que solicita que aporte el contribuyente, al grado que el plazo otorgado no es suficiente para contestar completamente todo lo requerido. Esto por lo general deriva que la autoridad realice un segundo requerimiento para que el contribuyente aporte la información que a juicio de la autoridad, el contribuyente no aportó en el primero, ampliando así, el tiempo en concluir con la resolución del trámite.

Los resultados obtenidos en esta investigación, son aplicables sin problema alguno a cualquier tipo de empresa, sin importar si es persona física o moral, pues el actuar del Servicio de Administración Tributaria no se circunscribe a personas morales con partes relacionadas residentes en el extranjero, aunque quizás la única diferencia

consista en la cantidad de información solicitada en los requerimientos, pues el tipo de personas analizadas en este trabajo, por lo general tramitan devoluciones superiores al millón de pesos, mientras que por ejemplo, una persona física o una persona moral con más ventas nacionales en comparación ventas de exportación, tramiten devoluciones inferiores al millón de pesos y por lo tanto, la cantidad de información requerida puede ser menor.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

En la presente tesis se investigó sobre los medios de defensa que los contribuyentes personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, tienen a su disposición cuando se les ha rechazado una solicitud de devolución del Impuesto al Valor Agregado. Según los resultados encontrados se concluye lo siguiente:

- Se comprueba la hipótesis formulada en la presente tesis, en el sentido de que las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero tienen más probabilidades de que sus solicitudes de devoluciones de IVA sean rechazadas, pues generalmente todas sus ventas son a la tasa del 0% y prácticamente todo su IVA acreditable pagado se convierte en IVA a favor.
- El recurso de queja que se presenta ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente constituye un elemento a disposición del contribuyente para promover su desacuerdo respecto del acto administrativo que rechaza la solicitud de devolución del Impuesto al Valor Agregado, sin embargo, al tratarse de un recurso cuyo resultado no es vinculante —sino meramente una recomendación para la autoridad fiscal— muy pocos contribuyentes optan por su uso.
- El recurso de revocación por su parte es muy poco recurrido por los contribuyentes, ahora bien, tratándose de personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero que sí utilizaron este recurso, en sus experiencias las autoridades fiscales pocas veces ha cambiado de parecer en cuanto al sentido de las resoluciones que emite rechazando las solicitudes de devoluciones de IVA, esto es así en parte, porque este recurso se promueve ante la autoridad emisora del acto antes mencionado.
- Por lo que hace al juicio contencioso administrativo, el cual como se ha comentado en el marco teórico, se promueve ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, menos del 10% de los encuestados refirió recurrir casi siempre a

este medio de defensa, aunque del total de los encuestados el 20%⁶ dijo que este recurso es efectivo, vemos que solo la mitad de ese porcentaje lo llega a utilizar. Esto de acuerdo a los resultados se debe en gran parte a los costos de promover un juicio de esta naturaleza, ya que se requiere de un abogado cuya área de experiencia sea el derecho fiscal, también porque desde hace por lo menos dos sexenios, el número de casos que los particulares ganan al Servicio de Administración Tributaria ha ido disminuyendo, tanto que se habla que los jueces y magistrados, al menos en materia fiscal están al servicio de los intereses del Estado y no del gobernado.

- Casi para terminar, se comentará sobre el juicio de amparo, el cual se presenta ante la propia autoridad, pero que se resuelve por el Poder Judicial de la Federación, este juicio va de la mano con el juicio contencioso administrativo, puesto que para llegar al máximo tribunal de nuestro país, se tuvieron que haber agotado todos y cada uno de los recursos que le preceden, por lo tanto, si al juicio contencioso administrativo llegan pocos casos, el número de contribuyentes que recurre al juicio de amparo es todavía menor. En este sentido, conviene mencionar que los contribuyentes no recurren a este medio de defensa principalmente por el tiempo excesivo para su resolución, los costos de representación legal y por los requisitos exigidos para su tramitación.
- En el desarrollo de esta investigación se encontró que las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, hacen poco uso de los medios de impugnación que tienen a su alcance, como son: la queja, el recurso de revocación, el juicio contencioso administrativo y juicio de amparo, esto en gran parte porque en general los contribuyentes, una vez que obtienen el acto administrativo donde la autoridad funda y motiva las causas del rechazo de la solicitud de devolución del Impuesto al Valor Agregado, evalúan la

⁶ Este porcentaje es significativo, considerando que un 70% de los encuestados contestó que nunca ha recurrido al juicio contencioso administrativo derivado de un rechazo de solicitud de devolución del Impuesto al Valor Agregado

factibilidad de éxito y costo – beneficio de emprender un juicio ante las instancias jurisdiccionales.

En cuanto a las recomendaciones, se mencionan lo siguiente:

Las personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero cuyas solicitudes de devoluciones de IVA han sido rechazadas, tienen a su disposición de una serie de medios de defensa que pueden hacer valer contra los actos administrativos o sentencias que no les favorezcan, para esto se recomienda conformar un equipo multidisciplinario que comprenda por lo menos a expertos en contabilidad, expertos en impuestos y expertos en derecho fiscal, para que desde antes de detonar las solicitudes de devoluciones del Impuesto al Valor Agregado, se analice la información financiera y fiscal, para efectos de evaluar si se requieren ajustes como pueden ser:

- Reclassificar gastos y en consecuencia el IVA acreditable pagado, por razones de deducibilidad o por tratarse de operaciones con empresas reportadas en los listados del artículo 69-B⁷ del Código Fiscal de la Federación.
- Presentar declaraciones complementarias para corregir fiscalmente los cambios realizados en contabilidad y en papeles de trabajo de los impuestos.
- Verificar que se cuentan con elementos básicos que se saben de antemano, serán requeridos por la autoridad fiscal, como pueden ser: órdenes de compra, facturas, comprobantes de pago, entradas al almacén, contratos,

⁷ El artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, presume que un contribuyente al estar emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

bitácoras, etcétera, para que en dado caso que no se disponga de algún documento, se tenga la precaución de recabarlos.

Conformar este equipo es importante, porque si bien es cierto, el Contador tiene los conocimientos indispensables en cuanto hace a los trámites y para contestar requerimientos de información, no menos cierto es, que por lo general preferirá “jugar” a lo seguro y evitará recurrir a medios de defensa. Sin embargo, ante un rechazo de solicitud de devolución (total o parcial), no hay otra opción que emprender un juicio para reclamar el monto rechazado en la solicitud de devolución de IVA. De ahí la importancia de tener una estrategia que contemple los posibles escenarios que pueden presentarse ante estos eventos.

FUENTES CONSULTADAS

- Acosta Cano, T. D., & Mata Garza, M. (01 de 03 de 2016). Aspectos de las disposiciones legales establecidas en el artículo 33 fracción I del Código Fiscal de la Federación (CFF) por los cuales ha sido negada la devolución de saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado. [Tesis de maestría] Repositorio institucional Benemérita Universidad Autónoma de Puebla. Obtenido de <https://hdl.handle.net/20.500.12371/1840>
- Arrija Vizcaino, A. (2012). *Derecho Fiscal*. Ciudad de México: Editorial Themis, SA de CV.
- Bernal Torres, C. A. (2010). *Metodología de la Investigación*. Bogotá D.C. Colombia: Pearson Educación de Colombia Ltda.
- Burgoa Toledo, C. A. (2017). *Estrategias para la impugnación fiscal* (Tercera ed.). México, D.F.: Thomson Reuters.
- Campuzano Gallegos, A. (2017). *Manual para entender el juicio de amparo. Teórico práctico*. (3a. ed.). México: Thomson Reuters.
- Carrasco Iriarte, H. (2018). *Amparo en materia fiscal*. Ciudad de México: IURE editores SA de CV.
- CINIF. (2018). *Normas de Información Financiera (NIF)*. Ciudad de México: Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera A.C.
- Código Civil Federal [CCF]. (2021). Reformado, Diario Oficial de la Federación [DOF] 31-08-1928. [México].
- Código Fiscal de la Federación [CFF]. (2021). Reformado, Diario Oficial de la Federación [DOF] 31-12-1981. [México].
- Coel Abogados. (2020). *La materialidad como una obligación fiscal de los contribuyentes*. Obtenido de <https://coelabogados.mx/centro-de-investigacion/la-materialidad-como-una-obligacion-fiscal-de-los-contribuyentes/>

CONEVAL. (2020). *Medición de pobreza 2020*. Obtenido de Consejo Nacional de Evaluación de la Política de Desarrollo Social:

<https://www.coneval.org.mx/Medicion/Paginas/PobrezaInicio.aspx>

Córdoba Farciert, P. (2017). *Impuesto al Valor Agregado. Edición de Kindle* (Primera ed.).

Ciudad de México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

De la Garza, S. F. (2008). *Derecho Financiero Mexicano*. Ciudad de México: Editorial Porrúa, SA de CV.

Domínguez Orozco, J. (2018). *Sociedades y Asociaciones Civiles*. México: Editorial ISEF.

Dromi, J. R. (1985). *Derecho administrativo económico*. Buenos Aires: Astrea.

Economipedia. (s.f.). Obtenido de <https://economipedia.com/>

González Amador, R. (21 de marzo de 2018). Más barato producir en México que en China:

HSBC. *La Jornada*. Obtenido de <https://www.jornada.com.mx/ultimas/2018/03/21/mas-barato-producir-en-mexico-que-en-china-hsbc-8336.html>

H. Congreso de la Unión. (1993). *Ley de Comercio Exterior [LCEX]*. Obtenido de Última reforma DOF 21/12/2006.

Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., & Baptista Lucio, M. d. (2014). *Metodología de la Investigación* (Sexta ed.). México, D.F.: McGraw- Hill.

Hernández Santoyo, J. C., & Vázquez Sánchez, C. B. (2016). *Precios de Transferencia - Aplicación práctica total* (Cuarta ed.). México, D.F.: Dofiscal Editores, S.A. de C.V.

INEGI. (marzo de 2019). *Manufacturas por entidad federativa y municipios seleccionados*.

Obtenido de Programa de la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación (IMMEX) - 2007 en adelante:

https://www.inegi.org.mx/contenidos/programas/immex/tabulados/ori/immex_mens_enty_mun.xlsx

Infodf. (2006). *Guía para la elaboración de papeles de trabajo*. Obtenido de Instituto de Acceso a la Información Pública del Distrito Federal:

http://www.infodf.org.mx/pdfs/contraloria/guia_elab_rev_papeles_trabajo.pdf

Jiménez González, A. (2017). *Curso de Derecho Tributario*. Ciudad de México: Tax Editores, SA de CV.

Ley de Amparo, R. d. (2021). Reformada, Diario Oficial de la Federación [DOF] 02-04-2013. [México].

Ley del Impuesto al Valor Agregado [LIVA]. (2021). *Diario Oficial de la Federación [DOF]*, 29-12-1978, última reforma DOF 12-11-2021. (México).

Ley del Impuesto Sobre la Renta [LISR]. (2021). *Diario Oficial de la Federación [DOF]* 11-12-2013. última reforma DOF 12-11-2021. (Méx).

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente [LFDC]. (2005). Diario Oficial de la Federación 23-06-2005. [México].

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo [LFPCA]. (2017). Obtenido de Reformada, Diario Oficial de la Federación [DOF] 01-12-2005.

Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente [LOPRODECON]. (2009). Reformada, Diario Oficial de la Federación [DOF] 04-09-2006. [México].

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa [LOTFJA]. (2016). Diario Oficial de la Federación [DOF], 18-07-2016. [México].

Martínez Morales, R. (2017). *Diccionario jurídico: teórico y práctico*. Ciudad de México: IURE Editores.

Muñoz Razo, C. (2011). *Cómo elaborar y asesorar una investigación de tesis* (Segunda ed.). Ciudad de México: Pearson Educación de México, SA de CV.

Navarrete Delgadillo, I. C. (Junio de 2015). *Los derechos del contribuyente en materia de devoluciones [Tesis de maestría, Universidad Autónoma de Nayarit]*. Obtenido de

Repositorio Institucional ARAMARA:

<http://dspace.uan.mx:8080/jspui/handle/123456789/1157>

Nociones generales de derecho fiscal. (s.f.). Obtenido de UAL:

http://ual.dyndns.org/biblioteca/derecho_fiscal/Pdf/Unidad_2.pdf

Ortega Carreón, C. A. (2015). *Derecho fiscal* (Primera ed.). Ciudad de México: Editorial Porrúa, SA de CV.

Ortega Carreón, C. A. (2018). *Derecho Procesal Fiscal*. Ciudad de México: Editorial Porrúa, SA de CV.

Patiño, D. (2015). *SAT rechaza devolver 75 mil 230 mdp a personas morales*. Recuperado el 22 de octubre de 2018, de El Financiero:

<http://www.elfinanciero.com.mx/economia/rechaza-sat-devolver-75-mil-230-mdp-a-personas-morales>

Peña Mena, J. A. (2016). *Investigación y desarrollo en la reforma fiscal*. México: UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas. Obtenido de <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/337-investigacion-y-desarrollo-en-la-reforma-fiscal>

Pérez Chavez, J., Campero Guerrero, E., & Fol Olguín, R. (2016). *Compensación, acreditamiento y devolución de impuestos* (Octava ed.). Ciudad de México, México: Tax Editores Unidos, S.A. de C.V.

PRODECON. (2015). *Devolución de IVA: La experiencia de PRODECON ante la doctrina europea*. Recuperado el 22 de octubre de 2018, de https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/64593/XVI_Devoluci_n_de_IVA.pdf

PRODECON. (s.f.). *Lo que todo contribuyente debe saber: La defensa del contribuyente*. Obtenido de <http://www.prodecon.gob.mx/kioscos/index.php/lo-que-todo-contribuyente-debe-saber>

Quevedo Coronado, I. (2008). *Derecho Mercantil* (Tercera ed.). México: Pearson Educación.

RAE. (s.f.). *Diccionario panhispánico del español jurídico*. Obtenido de Real Academia

Española: <https://dpej.rae.es/>

Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020 [RGCE]. (2020). Diario Oficial de la Federación [DOF] 30-06-2020. México.

Resolución Miscelanea Fiscal para 2021 [RMF]. (2020). Modificada, Diario Oficial de la Federación [DOF] 29-12-2020. [México].

Reyes Altamirano, R. (2018). *Código Fiscal de la Federación. Aplicación práctica de los principios básicos fiscales* (Segunda ed.). Ciudad de México: Tax Editores Unidos SA de CV.

Rico Munguia, J. (2018). *Manual de Impuesto al Valor Agregado. Parte general*. Ciudad de México: Tax Editores SA de CV.

SAT. (2019). *Informe Tributario y de Gestión. Cuarto Trimestre de 2019*. Obtenido de Servicio de Administración Tributaria:

http://omawww.sat.gob.mx/gobmxtransparencia/Paginas/documentos/itg/ITG_4o_Trim2019.pdf

SAT. (2020). *Informe Tributario y de Gestión Cuarto Trimestre 2020*. Obtenido de

http://omawww.sat.gob.mx/gobmxtransparencia/Paginas/documentos/itg/ITG_2020_4T.pdf

Secretaría de Economía. (marzo de 2019). *Listado de registro de Sociedades mexicanas con inversión extranjera en su capital social*. Obtenido de

<http://www.datos.economia.gob.mx/InversionExtranjera/Sociedadesmexicanas.xls>

Slideshare.net. (2014). Obtenido de

<https://es.slideshare.net/luisalbertoramirezhernandez96/interes-fiscal>

Soberanes Lasses, O., & Soberanes Sánchez, S. V. (s.f.). *Manual Teórico Práctico sobre medios de defensa en materia administrativa*.

Terán Gastelúm, M. (2013). *Análisis crítico del recurso de revocación aduanera en México y estudio comparado de legislación iberoamericana y nacional*. Obtenido de Instituto de Especialización para Ejecutivos (tesis doctoral): <https://www.eumed.net/tesis-doctorales/2013/jmmtg/index.htm>

Tesis:2a./J. 121/2008. (Septiembre de 2008). *Jurisprudencia: Devolución de cantidades pagadas indebidamente. Acorde con el artículo 22 del CFF, si la autoridad considera que deben subsanarse irregularidades de la solicitud respectiva o de sus anexos, a quien debe requerir es al solicitante*. Obtenido de Semanario Judicial de la Federación y su gaceta. Tomo XXVIII, página 220: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/168938>

Unad México. (s.f.). *Práctica Forense de derecho administrativo y fiscal. Texto de apoyo Lic. en Derecho, Unad México*. México.

Vega Vargas, F. R. (2018). *Análisis Temático del Código Fiscal de la Federación Tomo II* (Primera ed.). Ciudad de México: Dofiscal Editores, SA de CV.

ANEXOS

Anexo A. Cuestionario de investigación sobre los medios de defensa en contra de rechazos de solicitudes de IVA

Se puede acceder al cuestionario en el siguiente enlace:

<https://forms.gle/G5uKr7RCjzr3APoeA>

Estamos trabajando en un estudio que servirá para elaborar una tesis de posgrado que nos ayudará a encontrar la mejor forma de enfrentar a la autoridad fiscal cuando rechaza solicitudes de devoluciones de IVA

***Obligatorio**

Conocimiento del encuestado y de la firma prestadora de servicios

Instrucciones: Elija la casilla con la respuesta que mejor describa la situación de su empresa. Recuerde que no hay respuestas correctas ni incorrectas, lo importante es conocer su opinión sobre el estado actual de las operaciones de su empresa.

a. ¿Cuál es su nombre completo?

b. ¿Cuál es su nivel de estudios?

- ☐ Licenciatura
- ☐ Especialidad
- ☐ Maestría
- ☐ Doctorado

c. ¿Cuál es su profesión?

- ☐ Contador
- ☐ Abogado
- ☐ Fiscalista
- ☐ Otra

1. En general ¿Qué tipos de servicios presta su firma? *

- ☐ Servicios contables
- ☐ Impuestos
- ☐ Defensa fiscal
- ☐ Comercio exterior

¡ Derecho corporativo

2. ¿De las siguientes actividades económicas, elija el tipo que más tenga en su cartera de clientes? *

- ☐ Servicios
- ☐ Transformación
- ☐ Sector primario

3. ¿Relacionado al trámite de devoluciones de impuestos ¿Qué tipo de servicios presta su firma? *

- ☐ Solicitud de devoluciones de impuesto y en caso de rechazo no se promueven medios de defensa
- ☐ Solicitud de devoluciones de impuestos y en caso de rechazo se promueven medios de defensa

4. ¿Sus clientes celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero? *

- ☐ Si
- ☐ No

Contribuyentes personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero

Instrucciones: Elija la casilla con la respuesta que mejor describa la situación de su empresa. Recuerde que no hay respuestas correctas ni incorrectas, lo importante es conocer su opinión sobre el estado actual de las operaciones de su empresa.

5. Aproximadamente ¿Qué porcentaje de sus clientes celebra operaciones con partes relacionadas con residentes en el extranjero? *

- ☐ 0%
- ☐ 1% - 33%
- ☐ 34% - 67%
- ☐ 68% - 100%

6. Para la empresa matriz residente en el extranjero ¿cuál es la principal razón para venir a invertir en México? *

- ☐ El aprovechamiento de beneficios fiscales
- ☐ Costo menor de mano de obra
- ☐ Costo menor de materia prima

7. Las empresas residentes en territorio nacional que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, ¿principalmente donde tienen su mercado? *

- ☐ Su mercado se encuentra en el extranjero, por lo tanto, tienen que exportar sus productos
- ☐ Su mercado se encuentra en territorio nacional
- ☐ Su mercado es mixto

8. Sus clientes residentes en territorio nacional que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, ¿diseñan alguna estrategia tendiente a obtener trámites exitosos de solicitudes de devolución de IVA? *

- ☐ Sí
- ☐ No

9. Elija el rango de montos aproximados de solicitudes de devoluciones de IVA que en promedio son solicitados por sus clientes *

- ☐ De 50 mil a 500 mil pesos
- ☐ De 500,001 a 1 millón de pesos
- ☐ De 1'000,001 a 5 millones de pesos
- ☐ De 5,000,001 en adelante

10. ¿Considera que sus clientes residentes en territorio nacional que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero sufren afectaciones en sus flujos de efectivo cuando tienen dificultades para obtener la devolución de los saldos a favor de IVA? *

- ☐ Sí, los clientes consideran esos importes en sus presupuestos
- ☐ No, los clientes hacen planes con los saldos a favor de IVA, hasta que les son devueltos

Rechazo de solicitudes de saldos a favor de IVA

Instrucciones: Elija la casilla con la respuesta que mejor describa la situación de su empresa. Recuerde que no hay respuestas correctas ni incorrectas, lo importante es conocer su opinión sobre el estado actual de las operaciones de su empresa.

11. ¿En su experiencia con qué frecuencia la autoridad fiscal rechaza las solicitudes de devolución de IVA de sus clientes residentes en territorio nacional que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero? *

- ☐ Nunca
- ☐ Casi nunca
- ☐ A veces
- ☐ Casi siempre
- ☐ Siempre

12. ¿Cuánto tiempo en promedio se tarda la autoridad, desde la solicitud del saldo a favor de IVA hasta emitir alguna resolución? *

- ☐ Más de un mes
- ☐ Más de tres meses
- ☐ Más de seis meses

13. ¿Cómo evaluaría los requerimientos que realiza la autoridad para solicitar información adicional para continuar atendiendo la solicitud de devolución de IVA? *

- ☐ Solicita poca información, es atendible en tiempo

*¡ Solicita información regular, apenas nos alcanza el plazo para responder la solicitud
O Solicita información excesiva, en ocasiones no se alcanza a responder todo lo solicitado*

14. ¿En su experiencia con qué frecuencia la autoridad fiscal emite un segundo requerimiento de información adicional para continuar atendiendo la solicitud de devolución de IVA? *

- O Nunca*
- O Casi nunca*
- O A veces*
- O Casi siempre*
- O Siempre*

La queja

Instrucciones: Elija la casilla con la respuesta que mejor describa la situación de su empresa. Recuerde que no hay respuestas correctas ni incorrectas, lo importante es conocer su opinión sobre el estado actual de las operaciones de su empresa.

15. En trámites de devoluciones de IVA ¿Con qué frecuencia ha recurrido a la PRODECON para solicitar su intervención? *

- O Nunca*
- O Casi nunca*
- O A veces*
- O Casi siempre*
- O Siempre*

16. ¿Considera que el recurso de queja a través de la PRODECON sea de utilidad para superar obstáculos con el SAT en trámites de devoluciones de IVA? *

- O Si*
- O No*
- O Tal vez*

17. ¿Cómo calificaría el proceso de tramitar una queja ante la PRODECON? *

- O Muy fácil*
- O Bastante fácil*
- O Normal*
- O Algo difícil*
- O Muy difícil*

18. ¿Cómo calificaría los resultados obtenidos en su trámite de devolución de IVA, después de haber recurrido a la queja ante PRODECON? *

- O Muy bueno*
- O Bueno*
- O Indiferente*
- O Malo*
- O Muy malo*

¡ No he recurrido al recurso de queja

Recurso de revocación

Instrucciones: Elija la casilla con la respuesta que mejor describa la situación de su empresa. Recuerde que no hay respuestas correctas ni incorrectas, lo importante es conocer su opinión sobre el estado actual de las operaciones de su empresa.

19. Ante rechazos por parte de la autoridad fiscal de solicitudes de devolución de IVA, ¿con qué frecuencia ha recurrido al recurso de revocación? *

- ☐ *Nunca*
- ☐ *Casi nunca*
- ☐ *A veces*
- ☐ *Casi siempre*
- ☐ *Siempre*

20. ¿Cómo calificaría la efectividad del recurso de revocación para combatir los actos de la autoridad fiscal que rechazan las solicitudes de devolución de IVA?

- ☐ *Muy efectivo*
- ☐ *Efectivo*
- ☐ *Poco efectivo*
- ☐ *No he recurrido a este medio de defensa*

21. ¿Con qué frecuencia la autoridad ha cambiado el sentido del acto administrativo donde rechaza la solicitud de devolución de IVA, como resultado de haber promovido el recurso de revocación? *

- ☐ *Nunca*
- ☐ *Casi nunca*
- ☐ *A veces*
- ☐ *Casi siempre*
- ☐ *Siempre*
- ☐ *No he recurrido a este medio de defensa*

22. ¿Considera que el hecho de presentar este recurso ante la misma autoridad que emite el acto sea una desventaja? *

- ☐ *Si*
- ☐ *No*
- ☐ *Tal vez*

Juicio contencioso administrativo

Instrucciones: Elija la casilla con la respuesta que mejor describa la situación de su empresa. Recuerde que no hay respuestas correctas ni incorrectas, lo importante es conocer su opinión sobre el estado actual de las operaciones de su empresa.

23. Ante rechazos por parte de la autoridad fiscal de solicitudes de devolución de IVA, ¿con qué frecuencia ha recurrido al juicio contencioso administrativo? *

- ☐ Nunca
- ☐ Casi nunca
- ☐ A veces
- ☐ Casi siempre
- ☐ Siempre

24. ¿Cómo calificaría la efectividad del juicio contencioso administrativo para combatir los actos de la autoridad fiscal que rechazan las solicitudes de devolución de IVA? *

- ☐ Muy efectivo
- ☐ Efectivo
- ☐ Poco efectivo
- ☐ No he recurrido a este medio de defensa

Juicio de amparo

Instrucciones: Elija la casilla con la respuesta que mejor describa la situación de su empresa. Recuerde que no hay respuestas correctas ni incorrectas, lo importante es conocer su opinión sobre el estado actual de las operaciones de su empresa.

25. Ante la sentencia no favorable de solicitudes de devolución de IVA resultante del Juicio Contencioso Administrativo, ¿con qué frecuencia ha recurrido al juicio de amparo? *

- ☐ Nunca
- ☐ Casi nunca
- ☐ A veces
- ☐ Casi siempre
- ☐ Siempre

26. ¿Cómo calificaría la efectividad del juicio de amparo para combatir la sentencia no favorable de solicitudes de devolución de IVA resultante del Juicio Contencioso Administrativo? *

- ☐ Muy efectivo
- ☐ Efectivo
- ☐ Poco efectivo
- ☐ No he recurrido a este medio de defensa

27. En su experiencia, ¿por qué razón los contribuyentes personas morales que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero no promueven el juicio de amparo para combatir la sentencia no favorable de solicitudes de devolución de IVA resultante del Juicio Contencioso Administrativo?

- ☐ *Tiempo excesivo de resolución*
- ☐ *Altos costos de representación legal*
- ☐ *Los tribunales resuelven a favor de la autoridad fiscal*
- ☐ *Requisitos excesivos para su tramitación*

28. Considera que la autoridad fiscal recurre a la negativa dolosa tendente a evadir o retrasar las devoluciones de IVA? *

- ☐ *Totalmente de acuerdo*
- ☐ *De acuerdo*
- ☐ *Neutral*
- ☐ *En desacuerdo*
- ☐ *Totalmente en desacuerdo*