

IVA acreditable para contribuyentes que realicen erogaciones en periodo preoperativo

José Iván Morales Palafox

Puntos Prácticos - Número 82/2017 - 01/07/2017

**Colegio de Contadores Públicos
de México**



Afiliado al
IMCP

INTRODUCCIÓN

Las recientes Reformas Estructurales que ha impulsado el Poder Ejecutivo, las cuales tienen como principal objetivo “elevar la productividad de México para impulsar el crecimiento y el desarrollo económico; fortalecer y ampliar los derechos de los mexicanos; y afianzar nuestro régimen democrático y de libertades”, conllevan –entre otras cuestiones– a que las empresas del sector energético (o mejor conocidas como *Oil & Gas*, por su referencia al idioma inglés), y demás empresas de nueva creación, deban observar las recientes modificaciones fiscales, las cuales pueden afectar el funcionamiento y desarrollo de sus negocios.

Esto, considerando que los saldos a favor de impuestos representan una fuente de financiamiento muy importante, y a la vez indispensable para las empresas, a fin de continuar con su funcionamiento y cumplimiento de compromisos previamente pactados.

En este sentido, el pasado 30 de noviembre de 2016 se publicó en el DOF el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la [Ley del Impuesto sobre la Renta](#), de la [Ley del Impuesto al Valor Agregado](#), del [Código Fiscal de la Federación](#) y de la [Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos](#)”. Al respecto, me enfocaré en las reformas en materia del impuesto al valor agregado (IVA) para el ejercicio fiscal 2017.

Dentro de esas reformas, se adicionaron ciertos requisitos en la [Ley del Impuesto al Valor Agregado](#) ([LIVA](#)) para aquellos contribuyentes que realicen erogaciones en periodo preoperativo, ¹ lo cual puede ser de gran interés principalmente para quienes inicien operaciones en el ejercicio fiscal 2017, y que tengan en puerta la erogación de gastos e inversiones para la adquisición de bienes y/o por la prestación de servicios (incluyendo el IVA pagado en la importación).

Por lo anterior, en el presente artículo se analizan los requisitos que en materia del IVA deben cumplir los contribuyentes que acrediten dicho impuesto, y desean solicitar su devolución.

¹ Según el [artículo 32](#), quinto párrafo de la [Ley del Impuesto sobre la Renta](#) ([LISR](#)): Erogaciones realizadas en periodos preoperativos, son aquellas que tienen por objeto la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio; siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante. Tratándose de industrias extractivas, estas erogaciones son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse

TRATAMIENTO FISCAL ANTERIOR

Entrando en materia, resulta necesario analizar en primera instancia, el tratamiento que se daba antes de la reforma mencionada.

En este sentido, el [artículo 5](#), fracción I, segundo párrafo de la [LIVA](#), establecía el mecanismo para

que los contribuyentes pudieran acreditar el impuesto que les hubiera sido trasladado, tratándose de inversiones o gastos en periodos preoperativos. Para tal efecto, se podría estimar el destino de los mismos y acreditar el IVA que correspondía a las actividades por las que se estaría obligado al pago del impuesto que establece la ley.

No obstante, la legislación vigente hasta 2016 no establecía componente alguno para que el acreditamiento efectuado en exceso o en deficiencia pudiese ajustarse, conforme a la regularidad de las actividades del contribuyente durante un periodo anual.

De igual manera, con el esquema anterior resultaba complicado reconocer que las inversiones y los gastos efectuados en los periodos preoperativos daban lugar a la realización de las actividades objeto del impuesto.

TRATAMIENTO FISCAL A PARTIR DE 2017

Con base en lo anterior, se consideró necesaria la adición de la fracción VI, al [artículo 5](#) de la [LIVA](#), la cual establece dos opciones: una, referente al tratamiento fiscal de los gastos e inversiones, y la otra, sobre el IVA pagado en la importación en periodos preoperativos y que corresponda a actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto o se les vaya a aplicar la tasa del 0%. En este sentido, la disposición indica que dichas actividades serán acreditables, conforme a las opciones siguientes:

1. Acreditamiento hasta que se realicen las actividades

Realizar el acreditamiento hasta que se presente la declaración correspondiente al primer mes en la que el contribuyente realice las actividades en mención, en los términos de la propia [LIVA](#); es decir, cuando el contribuyente cobre por las actividades gravadas, sería el momento en que inicia actividades.

Desde luego, si se opta por esta primera opción, el IVA que proceda acreditar desde el mes en que se haya trasladado o pagado en la importación, se podrá actualizar conforme al [artículo 17-A](#) del [Código Fiscal de la Federación \(CFF \)](#) vía Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC), y hasta el mes en el que se presente la declaración del IVA causado.

2. Solicitud de devolución del IVA

Se podrá solicitar la devolución del IVA en el periodo correspondiente al mes siguiente en el que se realicen los gastos o inversiones, conforme a una estimativa que se haga de la proporción en que se destinarán a la realización de actividades gravadas, respecto del total de actividades a realizar.

De este modo, se deberá presentar conjuntamente con la primera solicitud de devolución, lo siguiente:

- a) La estimación y descripción de los gastos e inversiones que se realizarán en el periodo preoperativo, así como una descripción detallada de las actividades que realizarán. Entre otros documentos, se deberán presentar los títulos de propiedad, contratos, convenios, autorizaciones, licencias, permisos, avisos, registros, planos y licitaciones que sean necesarios para acreditar que se efectuarán esas actividades.
- b) La estimación de la proporción que representará el valor de las actividades gravadas respecto del total de actividades.
- c) Los mecanismos de financiamiento para realizar los gastos e inversiones.
- d) La fecha estimada para realizar las actividades objeto de la [LIVA](#), así como el proyecto de inversión cuya ejecución dará lugar a la realización de las actividades gravadas.

REGLAS MISCELÁNEAS

La información anterior deberá presentarse de conformidad con lo dispuesto en la regla 2.3.18. de la [Resolución Miscelánea Fiscal \(RM \)](#) para 2017, a través del Formulario Electrónico de Devolución



(FED), en el tipo de trámite “IVA en periodo preoperativo”, acompañando la documentación a que se refiere la Ficha de trámite 247/ **CFF** “Solicitud de devolución del IVA en periodo preoperativo”, que se encuentra en el anexo 1-A de la mencionada **RM** que, por su relevancia en el detalle de información, se transcribe a continuación:

a) *Identificación oficial del contribuyente o del representante legal.*

b) *En caso de representación legal, el poder notarial para acreditar la personalidad del representante legal o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante las autoridades fiscales, Notario o Fedatario Público.*

c) *Registro contable y documentación soporte de las pólizas relacionadas con los gastos e inversiones.*

d) *La documentación que acredite la legal propiedad, posesión o tenencia de los bienes que constituyen la inversión, incluyendo, en su caso, las fotografías de las mismas, así como los comprobantes de pago y transferencias de las erogaciones por la prestación de servicios y por la adquisición de los bienes.*

e) *En su caso, exhibir los acuses de recibo de los avisos que correspondan conforme al artículo 17 de la Ley Federal de Prevención de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita.*

f) *Escrito libre firmado por el contribuyente o su representante legal en el que se señale bajo protesta de decir verdad el tiempo que habrá de durar el periodo preoperativo de que se trate, informando y soportando lo conducente conforme al prospecto o proyecto de inversión correspondiente, así como las razones que justifiquen el inicio de la realización de actividades cuando su duración se estime será de más de un año, precisando además que la documentación e información que proporciona es veraz.*

g) *Proyecto de inversión firmado por el contribuyente o su representante legal, que contenga la siguiente información y documentación:*

1. *Tratándose de personas morales, en su caso, el acta de asamblea o consejo de administración donde se haya protocolizado la autorización o visto bueno de los socios o accionistas respecto de los gastos y la inversión a realizar;*

2. *Descripción general del proyecto, precisando el destino final que se le dará a dichas inversiones, así como los motivos de su estricta indispensabilidad para los fines del ISR en relación con los actos o actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del IVA, señalando en qué consistirán los bienes o servicios o uso o goce temporal de bienes resultado de los gastos e inversión, así como la fecha en que se iniciará la realización de dichos actos o actividades;*

3. *Estimación del monto total de los gastos e inversiones que se deban realizar desde el inicio hasta la conclusión del proyecto de inversión, los servicios que se requieren y el desglose de pagos por terrenos, construcción, equipo instalado y capital de explotación en cada una de sus etapas, detallando el porcentaje de avance de cada una de ellas, así como los tiempos, movimientos o fases para su desarrollo (calendario de inversión), precisando el tipo de ingresos que se generarán con los gastos o la inversión y su fecha probable de obtención;*

4. *Papeles de trabajo y registros contables donde se identifique la captación del financiamiento, las actas protocolizadas de aportación de capital y, en su caso, el estado de cuenta bancario del solicitante en donde se identifique el financiamiento o la procedencia de dichos recursos, incluyendo el estado de cuenta correspondiente a los socios y accionistas en el caso de aportación a capital;*

5. *Planos de los lugares físicos en que se desarrollará el proyecto, y, en su caso, la proyección fotográfica o similar de cómo quedará el proyecto en su conclusión.*

6. *Nombre, denominación o razón social y RFC de los proveedores de bienes y/o servicios involucrados con el proyecto que generen al menos el 70% del IVA acreditable relacionado*

con la devolución, señalando la estimación de su recurrencia en el transcurso del tiempo que dure la realización de la inversión (exhibir los contratos correspondientes y comprobantes si ya se realizó la adquisición de bienes o se prestó el servicio);

7. Tratándose de inversiones en construcciones, deberá presentarse el aviso de obra o registro patronal, otorgado por el Instituto Mexicano del Seguro Social;

8. Tratándose de la adquisición de inmuebles, se presentarán los títulos de propiedad de los inmuebles, plantas o bodegas, en los que conste la inscripción en el registro público de la propiedad o el aviso correspondiente o, en su caso, el contrato de arrendamiento o concesión del inmueble donde se llevará a cabo la inversión o del documento donde conste la modalidad jurídica que corresponda.

h) Papeles de trabajo en los que se identifique la forma en que se calculó la estimación de la proporción que representará el valor de las actividades objeto de la Ley del IVA, respecto del total de las actividades que se van a realizar.

...

Ahora bien, en el supuesto de que la solicitud de devolución derive exclusivamente de inversiones en activo fijo, el contribuyente podrá obtener la resolución a su solicitud de devolución en un plazo máximo de 20 días, salvo tratándose de la primera solicitud de devolución, misma que se resolverá en un plazo regular de 40 días, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos en la regla 4.1.6. de la **RM** para 2017.

CÁLCULO EN EL DOCEAVO MES DE LA PROPORCIÓN

Independientemente de que se ejerza cualquiera de las opciones señaladas inicialmente (acreditamiento o devolución), el contribuyente deberá calcular en el doceavo mes, contado a partir del mes siguiente a aquél en el que inició actividades, la proporción en la que el valor de actividades se haya realizado en los 12 meses, y compararla contra la proporción aplicada para acreditar el IVA que le fue trasladado o el pagado en la importación en los gastos e inversiones realizados en el periodo preoperativo.

Si de dicha comparación de la proporción aplicada para acreditar el IVA en periodo preoperativo, resulta que se modifica en más de un 3%, se deberá ajustar dicho acreditamiento.

Cuando disminuya la proporción del valor de las actividades gravadas, respecto del valor de las actividades totales, el contribuyente deberá reintegrar el acreditamiento efectuado en exceso, actualizado desde que se realizó el acreditamiento o se obtuvo la devolución y hasta el mes en el que se haga el reintegro.

Cuando aumente la proporción, el contribuyente podrá incrementar el acreditamiento realizado, actualizado desde el mes en el que se realizó el acreditamiento o se obtuvo la devolución y hasta el doceavo mes, contado a partir del mes en el que se iniciaron las actividades.

Lo anterior se ve reflejado, desde un punto de vista más gráfico con las siguientes fórmulas:

a) Reintegro de acreditamiento

| | | | | |
|--------------------------|---|---|---|---|
| Acreditamiento en exceso | = | Monto del impuesto efectivamente acreditado del mes de que se trate | - | (Monto del impuesto trasladado o pagado en la importación del mes de que se trate x Proporción correspondiente del periodo de 12 meses) |
|--------------------------|---|---|---|---|

b) Acreditamiento insuficiente

| | | | | |
|------------------------------|---|---|---|---|
| Acreditamiento a incrementar | = | (Monto del impuesto trasladado o pagado en la importación del mes de que se trate x Proporción correspondiente del periodo de 12 meses) | - | Monto del impuesto efectivamente acreditado del mes de que se trate |
|------------------------------|---|---|---|---|

ALCANCE DE LA NUEVA FRACCIÓN VI DEL ARTÍCULO 5 DE LA LIVA

Otro análisis muy importante derivado de este tema, viene de la mano al analizar en qué consiste el término de realizar gastos e inversiones en periodos preoperativos y, sobre todo, que tipo de contribuyentes pudieran en su caso aplicar este “nuevo procedimiento”.

A mayor abundamiento, el artículo cuarto, fracción I de las Disposiciones Transitorias (DT) de la **LIVA** para 2017, indica que el acreditamiento de los gastos e inversiones realizados hasta el 31 de diciembre de 2016, deberá efectuarse conforme a las disposiciones vigentes hasta esa fecha, siempre que, en ésta, se cumpla con los requisitos que para la procedencia del acreditamiento establece la ley de la materia.

De igual manera, delimita que el ajuste del acreditamiento será aplicable a las inversiones que se realicen a partir del 1 de enero de 2017. Tratándose de industrias extractivas, comprende la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse.

En este orden de ideas, surgen diversas interrogantes para aquellos contribuyentes que inicien nuevas inversiones en este ejercicio, pero que ya hayan tenido ingresos por los que se causó el impuesto anteriormente correspondiente a otros proyectos de inversión. ¿En este caso ya no aplicaría lo dispuesto en la citada disposición?

Con el objeto de aclarar esta interrogante, la regla 4.1.10. de la **RM** para 2017 indica que con la finalidad de identificar el mes en el que se deberá efectuar el ajuste correspondiente a que se refieren esas disposiciones, los contribuyentes deberán informar a la autoridad el mes en el que inicien sus actividades a través de la Ficha de trámite 9/IVA “Informe de inicio de actividades”, contenida en el anexo 1-A de la referida **RM**, y culmina indicando que el aviso se deberá presentar en el mes en el que el contribuyente inicie sus actividades.

La Ficha 9/IVA “Informe de inicio de actividades”, señala que las personas que pueden presentar dicho aviso son las siguientes:

- a) Personas físicas y morales que en periodo preoperativo realicen gastos o inversiones.**
- b) Personas físicas y morales que realicen inversiones una vez iniciadas sus actividades.**

Este aviso, según la propia Ficha, deberá presentarse en el mes en el que el contribuyente inicie sus actividades, en el caso de que se trate de gastos o inversiones en periodo preoperativo, y antes del doceavo mes al que se deba realizar el ajuste, en el caso de que se trate de inversiones realizadas una vez iniciadas sus actividades.

El periodo preoperativo tendrá una duración máxima de un año, a partir de que se presente la primera solicitud de devolución del IVA, a menos que el interesado acredite ante la autoridad fiscal que su periodo preoperativo tendrá una duración mayor conforme al proyecto de inversión.

En el caso de que no se inicien las actividades gravadas una vez transcurrido el periodo preoperativo a que se refiere el párrafo anterior, se deberá reintegrar el monto de las devoluciones que se hayan



obtenido, actualizadas desde el mes en que se obtuvo la devolución y hasta el mes del reintegro, junto con los recargos que se causarán en los términos del **artículo 21** del **CFF** sobre las cantidades actualizadas.

CONCLUSIÓN

A manera de conclusión, recomiendo evaluar la opción a elegir, resaltando la solicitud de devolución cuando se trate de gastos e inversiones que por su monto sea no recomendable esperar acreditar el IVA hasta el mes en que se realicen las actividades gravadas, como es el caso del ramo de la construcción o de la industria extractiva. •