

Nuevo mecanismo de acreditamiento del IVA en periodos preoperativos



La exposición de motivos incluida en el paquete económico presentado ante la Cámara de Diputados por el Ejecutivo Federal el 8 de septiembre de 2016, establece dos opciones para el tratamiento del impuesto al valor agregado (IVA) pagado durante periodo preoperativo: *acreditamiento o devolución*. Con esto, el contribuyente obtiene certeza jurídica frente a la negativa reciente por parte de las autoridades tributarias de devolver los saldos a favor, aunque ello también representará una mayor carga administrativa en comparación con la mecánica anterior a la reforma. Así las cosas, en el presente artículo se detallan cada una de las opciones para el tratamiento del IVA mencionadas, así como los aspectos adicionales a tomar en cuenta, a partir del primer minuto de 2017

50

 NATERA

L.C. Imelda Vázquez
Márquez, Asociada de
Natera Consultores, S.C.





ANTECEDENTES

La mecánica prevista en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) vigente al 31 de diciembre de 2016, establecía que tratándose de gastos e inversiones en periodos preoperativos, se podía estimar el destino de los mismos y acreditar el IVA correspondiente a las actividades por las que se fuese a estar obligado al pago de ese impuesto. Asimismo, se indicaba que si de tal estimación resultaba diferencia del IVA que no excediera del 10% del pagado, entonces no se cobrarían recargos, siempre que el pago se efectuara espontáneamente.

La Reforma Fiscal para 2017, publicada en el DOF el 30 de noviembre de 2016, modifica al artículo 5 de la LIVA, según se manifiesta en la exposición de motivos, con la intención de:

1. Hacer congruente el acreditamiento con el esquema vigente.
2. Que el acreditamiento pueda ajustarse, considerando las actividades del contribuyente durante un periodo anual, y
3. Verificar que las inversiones y los gastos efectuados en los periodos preoperativos sean necesarios para la realización de las actividades por las que se está obligado al pago del impuesto.

ANTES DE LA REFORMA

Hasta el 31 de diciembre de 2016, el procedimiento que realizaban las empresas en periodos preoperativos resultaba operativamente sencillo, pues debían:

1. Realizar una estimación del destino de sus gastos e inversiones.
2. Efectuar el acreditamiento del IVA, reflejarlo en las declaraciones de pago definitivo, y
3. Solicitar en devolución los saldos a favor obtenidos, en los términos del artículo 6 de la LIVA.

Sin embargo, en los últimos años las empresas se enfrentaron a la negativa por parte del Servicio de Administración Tributaria (SAT), de la devolución de los saldos a favor, con el argumento que conforme a las disposiciones vigentes, era requisito tener ingresos gravados en el periodo, para acreditar el IVA pagado en periodos preoperativos.

En este sentido, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) se pronunció, a través

del criterio sustantivo 28/2015/CTN/CS-SPDC, señalando que los gastos e inversiones que efectuaban los contribuyentes en periodo preoperativo generaban un IVA que podían acreditar y, en su caso, solicitar la devolución correspondiente, sin que fuera un requisito tener actos gravados, en el tenor siguiente:

28/2015/CTN/CS-SPDC (Aprobado 8va. Sesión Ordinaria 21/08/2015)

VALOR AGREGADO. NO ES REQUISITO PARA SU ACREDITAMIENTO Y DEVOLUCIÓN TENER ACTOS GRAVADOS EN PERIODO PREOPERATIVO.

Los requisitos legales para que el Impuesto al Valor Agregado se considere acreditable, y en su caso, para solicitar un saldo a favor, se encuentran contenidos en los artículos 4, 5 y 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, aunado a que el artículo 5, fracción I, segundo párrafo de dicho ordenamiento, otorga el derecho a que los contribuyentes que no realicen actividades por encontrarse en periodo preoperativo, puedan estimar el destino de las inversiones o gastos efectuados y acreditar el IVA que corresponda a la proporción de las actividades por las que en su momento estarán obligados al pago de dicha contribución. En ese sentido, si los contribuyentes cumplen con los citados requisitos, se encuentran en periodo preoperativo, y estiman que el destino de los mismos será para una actividad gravada en su totalidad, están posibilitados a acreditar el IVA, y en su caso a solicitar la devolución correspondiente; por lo que las autoridades fiscales no deben negarla argumentando la ausencia de actos gravados por ese impuesto, cuando el contribuyente se encuentra en periodo preoperativo.

NUEVO CONCEPTO DE PERIODO PREOPERATIVO Y SU DURACIÓN

Al respecto, se incluye en la LIVA el concepto de “periodo preoperativo”, de la siguiente manera:

Artículo 5. ...

...

VI. ...

Para los efectos de esta Ley, se entenderá como periodo preoperativo aquél en el que se realizan

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

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

...

NUEVO MECANISMO DE ACREDITAMIENTO

Si bien la exposición de motivos incluida en el paquete económico presentado ante la Cámara de Diputados por el Ejecutivo Federal el 8 de septiembre de 2016, no se refiere a la problemática que enfrentaban los contribuyentes ante la negativa de las devoluciones del saldo a favor, lo cierto es que sí propone una solución que otorga certeza jurídica a los contribuyentes, al establecer las siguientes opciones para el tratamiento del IVA pagado durante el periodo preoperativo:

1. Acreditamiento del IVA

La empresa podrá acreditar el IVA pagado durante el periodo preoperativo en la declaración que corresponda al primer mes en el que se realicen actividades por las que se esté obligado al pago del impuesto, actualizando las cifras por el periodo comprendido desde el mes en el que se le haya trasladado el IVA o lo haya pagado en la importación hasta el mes en el que presente la declaración.

Por lo anterior, a partir del 1 de enero de 2017 será importante que los contribuyentes que se encuentren en periodos preoperativos tomen en cuenta que, al elegir la opción de acreditar el IVA trasladado, deberán plasmar en su contabilidad la actualización de

las cantidades del IVA pagado en cada uno de los meses del periodo preoperativo.

Con el propósito de comprender con mayor claridad la forma en la cual deberá registrarse la actualización del IVA pagado en cada mes, en seguida se muestra un ejemplo:

Un contribuyente que se encuentra en periodo preoperativo realiza la adquisición de cierto equipo de cómputo en el mes de enero de 2017, el cual utilizará para el desarrollo de sus actividades.

Respecto de esta operación, se deberá realizar el siguiente asiento contable:

| | D | H |
|--------------------------|---------------|---------------|
| Equipo de cómputo | 10,000 | |
| IVA acreditable (pagado) | 1,600 | |
| Bancos | | 11,600 |
| | 11,600 | 11,600 |

En el mes de octubre de 2017 inicia la realización de actividades gravadas para efectos de la LIVA por \$15,000, por lo que en la presentación de la declaración mensual correspondiente al mes de octubre se podrá efectuar el acreditamiento del IVA pagado en cada uno de los meses del periodo preoperativo.

En este ejemplo, la inversión realizada en el periodo preoperativo fue erogada en el mes de enero; por tanto, el IVA trasladado deberá actualizarse desde el mes de enero hasta el mes de octubre de 2017.

• **Registro de las ventas**

| | D | H |
|-------------------------|---------------|---------------|
| Bancos | 17,400 | |
| Ingresos | | 15,000 |
| IVA por pagar (cobrado) | | 2,400 |
| | 17,400 | 17,400 |

• **Registro de la actualización del IVA acreditable (pagado)**

| | D | H |
|--------------------------------|-----------|-----------|
| IVA acreditable (pagado) | 20 | |
| Actualización (otros ingresos) | | 20 |
| | 20 | 20 |



• **Registro del IVA por pagar en octubre**

| | D | H |
|--------------------------|--------------|--------------|
| Equipo de cómputo | 2,400 | |
| IVA acreditable (pagado) | | 1,620 |
| Bancos | | 780 |
| | 2,400 | 2,400 |

Como se puede observar, el registro de la actualización quedará reflejado en el rubro de “Otros ingresos”. Si bien para efectos contables es un “ingreso”, no lo sería para efectos fiscales, pues de conformidad con el criterio 61/ISR/N, la actualización no debe considerarse como ingreso acumulable para efectos del impuesto sobre la renta (ISR):

61/ISR/N. Actualización. No se considera ingreso acumulable para efectos del cálculo del ISR.

Conforme al artículo 17-A del CFF la actualización tiene como finalidad el reconocimiento de los efectos que los valores sufren por el transcurso del tiempo y por los cambios de precios en el país.

En consecuencia, el monto de la actualización correspondiente a las devoluciones, aprovechamientos y compensación de saldos a favor del contribuyente y a cargo del fisco federal, no debe considerarse como ingreso acumulable para efectos del cálculo del ISR.

2. Devolución de saldos a favor del IVA

La empresa podrá solicitar la devolución del IVA pagado en periodos preoperativos en el mes siguiente a aquél en el que se realicen los gastos e inversiones. Para ello, podrá estimar la proporción en que se destinarán esos gastos e inversiones a la realización de actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del IVA o a las que se les vaya a aplicar la tasa del 0%, respecto del total de actividades a realizar.

En caso de que se ejerza esta opción, el contribuyente deberá presentar a la autoridad fiscal, conjuntamente con la solicitud de devolución, la siguiente información:

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

2. La estimación de la proporción que representará el valor de las actividades por las que se vaya

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

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

4. La fecha estimada para realizar las actividades objeto de esta Ley, así como, en su caso, el prospecto o proyecto de inversión cuya ejecución dará lugar a la realización de las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley o a las que se vaya a aplicar la tasa de 0%.

ASPECTOS QUE DEBERÁN TOMAR EN CUENTA LOS CONTRIBUYENTES EN PERIODOS PREOPERATIVOS

Cuando los contribuyentes en periodos preoperativos ejerzan cualquiera de las opciones establecidas –acreditamiento o devolución– adicionalmente deberán calcular en el mes 12¹ la proporción en la cual el valor de las actividades por las que se pagó el IVA o a las que se les aplicó la tasa del 0%, represente en el valor total de las actividades que el contribuyente haya realizado en los 12 meses anteriores a dicho mes, y compararla contra la proporción aplicada para acreditar el IVA de los gastos e inversiones que le fue trasladado o el pagado en la importación.

Si de tal comparación la proporción se modifica en más del 3%, se deberá realizar un ajuste al acreditamiento, conforme a lo siguiente:

1. Cuando disminuya la proporción, el contribuyente deberá reintegrar el acreditamiento efectuado en exceso, debidamente actualizado.

2. Cuando aumente la proporción, el contribuyente podrá incrementar el acreditamiento realizado, debidamente actualizado.

La forma en la cual se deberá determinar el porcentaje de modificación de la proporción es la siguiente:

| | | | | |
|-------|--|--|-------|--|
| | Proporción determinada de los 12 meses anteriores (al doceavo mes) | | | Proporción aplicada para acreditar el IVA de gastos e inversiones |
| menos | Proporción aplicada para acreditar el IVA de gastos e inversiones | | menos | Proporción determinada de los 12 meses anteriores (al doceavo mes) |
| igual | Diferencia entre proporciones | | igual | Diferencia entre proporciones |
| entre | Proporción aplicada para acreditar el IVA de gastos e inversiones | | entre | Proporción aplicada para acreditar el IVA de gastos e inversiones |
| igual | Porcentaje de modificación para incremento del IVA | | igual | Porcentaje de modificación para reintegro del IVA |

54

No obstante lo anterior, los contribuyentes en el ejercicio en que inicien las actividades por las que deban pagar el IVA y en el siguiente, podrán aplicar una proporción en cada uno de los meses de esos años, considerando el valor de las actividades por las que se deba pagar el impuesto o a las que se les aplique la tasa del 0% que represente en el valor total de las actividades correspondientes al periodo comprendido desde el mes en el que se iniciaron las actividades y hasta el mes por el que se calcula el impuesto acreditable.

Tratándose de inversiones, el IVA acreditable se calculará tomando en cuenta la proporción del periodo antes mencionado, y deberá efectuarse un ajuste en el mes 12, en caso de existir una modificación en más del 3%.

CONCLUSIÓN

Si bien el nuevo mecanismo aplicable a partir de enero de 2017 representa un avance por lo que hace a la certeza de los contribuyentes, también es cierto que la preocupación de la autoridad por verificar que las inversiones y los gastos efectuados en periodos preoperativos sean necesarios para la realización de las actividades, representa una mayor carga administrativa para los contribuyentes en el control del IVA acreditable pagado en periodos preoperativos. •

¹ Contado a partir del mes inmediato posterior a aquél en el que el contribuyente inició actividades