Procedimiento para la recuperación de saldos a favor en periodo preoperativo

Lineamientos

L.C. Marina Sandoval Castillo, Gerente Fiscal de Garrido Licona y Asociados

Actividades: Asesoría fiscal de empresas nacionales e internacionales
Cuenta con 12 años de experiencia en la materia

INTRODUCCIÓN

Muchas empresas al iniciar con sus operaciones o proyectos necesariamente incurren en una infinidad de gastos y costos antes de dar comienzo a sus actividades de manera recurrente o normal. Una de las características es que son todos aquellos gastos y costos anteriores a que la empresa pueda generar ingresos a través de la prestación de servicios o venta de bienes de manera constante.

Algunos de estos gastos importantes, son los siguientes:

- De constitución.
- De investigación y desarrollo.
- De asesoría.
- Administrativos.

Cabe destacar que la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), en el numeral 32, último párrafo, establece que:

Artículo 32. *...*

...

Erogaciones realizadas en periodos preoperativos, son aquéllas que tienen por objeto la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio; siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante. Tratándose de industrias extractivas, estas erogaciones son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse.

Ahora bien, existe controversia en cuanto a las solicitudes de saldos a favor por periodo preoperativo, con respecto a: ¿Cómo solicitar la devolución?, ¿cuándo so-

licitarla?, ¿qué materialidad solicitará la autoridad fiscal por saldos a favor en periodo preoperativo?, ¿cuánto dura este periodo?, ¿qué se debe hacer?, etc.; estas preguntas y más, las voy a desarrollar a lo largo de esta colaboración.

ANÁLISIS

En el 2015, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) emitió el criterio sustantivo 28/2015/CTN/CS-SPDC, en donde señala que los requisitos legales para que el impuesto al valor agregado (IVA) se considere acreditable, y pueda detonar un saldo a favor sujeto a ser solicitado en devolución, se encuentran en los artículos 4, 5 y 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), aunado a que el numeral 5, fracción I, segundo párrafo, de ese ordenamiento, otorga el derecho a que los contribuyentes que no realicen actos o actividades por encontrarse en periodo preoperativo, puedan estimar las inversiones o gastos efectuados y acreditar el IVA que corresponda a esa proporción por las que estarán obligados al pago de ese gravamen.

En ese sentido, si los contribuyentes cumplen con los requisitos de los artículos aplicables de la LIVA, encontrándose en periodo preoperativo y estiman que el destino de los mismos será para una actividad totalmente gravada, podrán acreditar el IVA y, en su caso, solicitar la devolución correspondiente, por lo que las autoridades fiscales no deberán negarla argumentando la ausencia de actos gravados por ese impuesto, cuando el contribuyente se encuentre en periodo preoperativo.

Ahora bien, la Reforma Fiscal para 2017, publicada en el DOF el 30 de noviembre de 2016, modificó el artículo 5 de la LIVA, y adicionó la fracción VI al mismo, la cual es exclusiva para gastos e inversiones en periodos preoperativos. El IVA trasladado y pagado en la importación que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado a su pago o a las que se vaya a aplicar la tasa del 0%, será acreditable en la proporción que establece la ley conforme a las siguientes opciones:

1. Efectuar el acreditamiento en la declaración correspondiente al primer mes en el que el contribuyente realice actividades y en la proporción establecida.

2. Solicitar la devolución del impuesto en el mes siguiente a aquel en el que se hagan los gastos e inversiones, conforme a la proporción. En caso de que se ejerza esta opción, se deberá presentar a la autoridad fiscal junto con la primera solicitud de devolución, lo siguiente:

a) La estimación y descripción de los gastos que se realizarán en el periodo preoperativo y descripción de actividades.

b) La estimación de la proporción que representará el valor de las actividades por las que se esté obligado al pago del impuesto o por las que se vaya a aplicar la tasa del 0%.

c) Los mecanismos de financiamiento para realizar los gastos e inversiones.

d) La fecha estimada para empezar actividades.

La proporción antes indicada obedece a la estimativa que haga el contribuyente respecto de las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece la LIVA o a las que se vaya a aplicar la tasa del 0% en relación con el total de sus actividades (incluidas las exentas).

¿Qué se entiende por periodo preoperativo?

Es aquel en el que se realizan gastos e inversiones en forma previa al inicio de las actividades. La duración máxima será de un año y se cuenta a partir de que se presente la primera solicitud del saldo a favor. Existen algunos supuestos en donde si el contribuyente acredita a la autoridad fiscal que su periodo preoperativo tendrá una duración mayor conforme al prospecto o proyecto de inversión, tal periodo podrá extender su duración.

¿Cómo se recupera el saldo a favor por periodo preoperativo?

Los contribuyentes que a partir de enero de 2017 realicen gastos e inversiones en periodo preoperativo y que opten por solicitar la devolución del IVA trasladado o pagado en la importación que corresponda a las actividades por las que vaya a estar obligado al pago del impuesto o a las que se vaya a aplicar la tasa del 0%, deberán presentar su solicitud a través del Formato Electrónico de Devoluciones (FED) en el tipo de trámite "IVA Periodo Preoperativo", acompañando la información y documentación que al respecto se establezca en la LIVA, así como en la Ficha de trámite 247/CFF.

Adicionalmente deberán realizar una estimativa de la proporción que representa el valor de los actos o actividades gravadas a tasa general y 0%, en relación con el total de actividades a realizar.

Para efectos prácticos se muestra un ejemplo del cálculo del IVA cuando se ejerza la opción de acreditamiento:

a) Determinación de la proporción del IVA acreditable.

Concepto	Importe
Actividades gravadas y a la tasa del 0% del mes	$4'091,332.98
entre:	
Total de actividades (gravadas y exentas) del mes	5'961,168.00
igual:	
Proporción del IVA acreditable con actos de diciembre 2017	0.6863

b) Determinación del IVA actualizado de gastos e inversiones del periodo preoperativo.

Determinación del factor de actualización.

Concepto	Valor
Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) del mes inmediato anterior a aquel en que se presenta la declaración (diciembre 2017)	126.37
entre:	
INPC del mes inmediato anterior a aquel en que se trasladó el IVA al contribuyente (enero 2017)	122.27
igual:	
Factor de actualización	1.0334

Determinación del IVA actualizado de gastos e inversiones en periodo preoperativo.

Concepto	Importe
Gastos e inversiones del periodo preoperativo	$291,792.00
por:	
Tasa del IVA	16%
igual:	
IVA de gastos e inversiones en periodo preoperativo	46,686.72
por:	
Factor de actualización	1.0334
igual:	
IVA actualizado de gastos e inversiones en periodo preoperativo	48,246.06

Determinación del IVA acreditable proporcional actualizado de gastos e inversiones en periodo preoperativo.

Concepto	Importe
IVA actualizado de gastos e inversiones en periodo preoperativo	$48,246.06
por:	
Proporción del IVA acreditable	0.6863
igual	
IVA acreditable proporcional actualizado de gastos e inversiones en periodo preoperativo	33,111.27

De acuerdo con el ejemplo, si se eligiera la opción de acreditar el IVA al final del periodo, el monto a acreditar sería $33,111.27.

Ahora bien, respecto de la opción de devolución, se tiene que obtener la proporción ya señalada, y aplicarla al monto del IVA trasladado al contribuyente en el primer mes del periodo preoperativo y subsecuentes. El resultado será la cantidad que se podrá solicitar a la autoridad fiscal de acuerdo con el procedimiento mencionado.

3. Cálculo en el doceavo mes

Independientemente de la opción que se ejerza, en el mes número 12, contado a partir del mes inmediato posterior a aquel en el que comenzaron las actividades, se deberá calcular una proporción con el valor de las actividades gravadas y el valor total de las actividades correspondientes a los 12 meses anteriores a ese mes:

Concepto	Importe
Actividades gravadas y a la tasa del 0% acumuladas de los últimos 12 meses	$43'014,658.00
entre:	
Total de actividades (gravadas y exentas) acumuladas de los últimos 12 meses	72'045,698.00
igual:	
Proporción del IVA acreditable con los valores de los últimos 12 meses	0.5970

Variación de la proporción en más del 3% y reintegro del IVA

En el caso que nos ocupa, la proporción calculada disminuye en más del 3% (0.5970 **<** 0.6657,) por lo que el contribuyente está obligado a reintegrar el importe acreditado en exceso, actualizado, como a continuación se muestra:[1]

Concepto	Valor
Proporción en el doceavo mes	0.5970
entre:	
Proporción estimada	0.6863
igual:	
Resultado	0.8699
menos:	1
Variación	0.1301
Comparativo	3 < 13.01%

En virtud de que excede, se procede al reintegro, como sigue:

Concepto	Importe
IVA de gastos e inversiones del periodo preoperativo	$46,686.72
por:	
Proporción del IVA acreditable con los valores de los últimos 12 meses	0.5970
igual:	
IVA de gastos e inversiones del periodo preoperativo con la proporción de los 12 meses	27,871.97

Concepto	Importe
IVA acreditable proporcional actualizado de gastos e inversiones del periodo preoperativo	$33,111.27
menos:	
IVA de gastos e inversiones del periodo preoperativo con la proporción de los 12 meses	27,871.97
igual:	
IVA a reintegrar	5,239.30

Concepto	Valor
INPC del mes inmediato anterior del mes en el que se haga el reintegro (diciembre 2018)	131.51
entre:	
INPC del mes inmediato anterior a aquel en que se acreditó el IVA (noviembre 2017)	125.86
igual:	
Factor de actualización	1.0448

Concepto	Importe
IVA a reintegrar	$5,239.30
por:	
Factor de actualización	1.0448
igual:	
IVA a reintegrar actualizado	5,474.02

Asimismo, es requisito indispensable que acompañen a la solicitud de devolución los mecanismos de financiamiento que al respecto haya utilizado el contribuyente, así como informar la fecha estimada de inicio de actividades y, en su caso, el prospecto o proyecto de inversión a desarrollar y que dará lugar a la realización de actos o actividades gravados.

Para estos efectos, el contribuyente deberá presentar un aviso ante la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF), de conformidad con la Ficha de trámite 9/IVA, misma que, a su vez, servirá para identificar el mes en el que deberá efectuar el ajuste correspondiente a que se refieren las disposiciones de la LIVA antes descritas.

CONCLUSIÓN

Es fundamental que en los procesos de devolución de saldos a favor se cumpla con la documentación soporte de todas las operaciones; en el caso de una solicitud de devolución por periodo preoperativo, es necesario incluir en la información sobre los gastos estimados e inversiones estimadas y las actividades gravadas que se realizan, así como contratos, convenios, avisos, permisos, licencias, licitaciones, planos y datos necesarios para acreditar que las operaciones se realizarán en un futuro. •

[1] Artículo 5, fracción VI, segundo y tercer párrafos, de la LIVA