

# Aspectos controversiales sobre las devoluciones del IVA en periodo preoperativo

A tomar en cuenta

GARRIDO  LICONA®

**Lic. Enrique Márquez Valle,**

Asociado del Área de Litigio y Controversia  
Fiscal de Garrido Liconá y Asociados



**Actividades:** Interposición de medios legales de defensa en materia fiscal, atención de auditorías y acuerdos conclusivos  
Cuenta con 12 años de experiencia en litigio fiscal, incluyendo sector gobierno

## INTRODUCCIÓN

Un tema que resulta controversial en las solicitudes de devolución del impuesto al valor agregado (IVA) de periodos preoperativos es el relativo a determinar cuáles son los actos y las circunstancias que pueden presentarse dentro de dicho periodo y que con su realización provoquen que no se cumpla con los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) para obtener la devolución de este impuesto.

Conocer tales aspectos es de vital importancia, dado que las empresas que se encuentran dentro del periodo preoperativo claramente están haciendo diversos gastos e inversiones por las que pagan el IVA respec-

tivo y la devolución de este impuesto les permite recuperar el flujo de efectivo que se requiere para continuar con la ejecución del proyecto que estén llevando a cabo hasta en tanto se inicien operaciones por las que se obtendrán los ingresos respectivos.

Debemos recordar que, una vez presentada la solicitud de devolución, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) tiene la facultad de requerir diversa información para verificar tanto el cumplimiento de los requisitos formales para llevar a cabo la recuperación del IVA generado en el periodo preoperativo, acorde con las opciones que establece la LIVA, como también lo relativo a verificar los requisitos de fondo para determinar la procedencia

de la devolución de que se trate, por lo que es indispensable cuidar estos aspectos, ya que, de lo contrario, la autoridad fiscal podría considerar que las solicitudes de devolución son improcedentes y con ello se provocarían mayores retrasos en la recuperación de este impuesto.

### PERIODO PREOPERATIVO

Para efectos del IVA, se entiende como “periodo preoperativo” aquel 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 LIVA.

El periodo preoperativo tendrá una duración máxima de un año, considerado a partir de que se presente la primera solicitud de devolución del IVA, salvo que se demuestre a la autoridad fiscal que su periodo preoperativo tendrá una duración mayor, acorde al proyecto de inversión, cuya ejecución dará lugar a la realización de las actividades gravadas por la LIVA.

### OPCIONES PARA RECUPERAR EL IVA DEL PERIODO PREOPERATIVO

Las opciones para llevar a cabo la recuperación del IVA de los gastos e inversiones realizados en el periodo preoperativo que establece el artículo 5-A de la LIVA son las siguientes:

1. Acreditar el impuesto en la declaración del primer mes en el que se realicen 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 LIVA, en la proporción y en los términos establecidos en la LIVA; o bien,
2. Solicitar la devolución del IVA que corresponda en el mes siguiente a aquel en el que se efectúen los gastos e inversiones, conforme a la estimativa que se haga de 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 impuesto.

Conforme a la primera opción, en caso de haber realizado alguna de las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del IVA, únicamente se deberá de acreditar el impuesto en la primera declaración que presente; por otro lado, en el supuesto de aún no haber realizado estas actividades, conforme a la segunda opción, se puede optar por solicitar la devolución en el mes siguiente al en que lleve a cabo el gasto o inversión, siempre que se encuentre en periodo preoperativo.

La regla 2.3.14. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2024 también ofrece una facilidad para llevar a cabo las solicitudes de devolución del IVA del periodo preoperativo que consiste en que, por única ocasión, y siempre que no se hayan realizado actos o actividades por los que se esté obligado al pago del IVA, la primera solicitud se podrá presentar con posterioridad y en el mes en que se entregue dicha solicitud deberán incluirse las solicitudes de los meses anteriores al mes en que se presente esta misma.

No obstante, un aspecto trascendental por considerar es el relativo a que, si no se solicita la devolución conforme a lo que establece la regla en comento o bien en el mes siguiente a aquel en que se hizo el gasto o inversión como lo contempla expresamente la LIVA, no implica que se pierda el derecho para hacerlo con posterioridad, siempre que se continúe en periodo preoperativo.

Del “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”, publicado en el DOF del 30 de noviembre de 2016, se deduce que la voluntad del legislador fue brindar las mayores facilidades posibles al contribuyente para recuperar el IVA de los gastos e inversiones siempre que se esté dentro del periodo preoperativo. El decreto indicado, en la parte que nos interesa, refiere:

... Por las anteriores consideraciones, la que dictamina coincide con la propuesta presentada por los Partidos Acción Nacional y Revolucionario Institucional de modificar la propuesta presentada por el Ejecutivo Federal y, en su lugar, establecer un marco regulatorio que corrija los inconvenientes mencionados y, a su vez, **permita que el IVA trasladado en los gastos e inversiones durante el periodo preoperativo pueda ser recuperado durante dicho periodo...**

En ese mismo sentido se pronunció el Pleno del Decimocuarto Circuito en la jurisprudencia PC.XIV. J/3 A (11a.), bajo el rubro: **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. A FIN DE DETERMINAR LA TEMPORALIDAD PARA LA SOLICITUD DE SU DEVOLUCIÓN, CUANDO SE OPTA POR HACERLA MEDIANTE EL MECANISMO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 5o., FRACCIÓN VI, INCISO B), DE LA LEY RELATIVA, DEBE ATENDERSE A LO PREVISTO EN DICHO PRECEPTO LEGAL Y EN LA REGLA 2.3.18. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2017.**<sup>1</sup> De ahí que el hecho de que no se lleve a cabo la solicitud de devolución en el mes siguiente del gasto o inversión, o bien conforme a lo que establece la regla en comento, no implica la pérdida del derecho para acceder a ello.

### TERMINACIÓN DEL PERIODO PREOPERATIVO

Con base en lo anteriormente referido, resalta el aspecto relativo a la realización de actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del IVA, lo que denota a su vez que, ante la realización 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 LIVA, concluye el periodo preoperativo.

Respecto al concepto de “realización de las actividades” para efectos de la LIVA, pueden surgir diversas interpretaciones:

### Flujo de efectivo

Por un lado, la regla general refiere que la mecánica para la determinación del IVA se basa en el flujo de efectivo, por lo que se partiría de la idea de que el IVA se causa en el momento en que se cobran las contraprestaciones respectivas, acorde con lo que establece el artículo 1-B de la LIVA, tal y como se ha determinado por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal Administrativa bajo el precedente que lleva por rubro **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. SU MECÁNICA SE BASA EN EL SISTEMA DE FLUJO DE EFECTIVO**, donde se concluye que el pago del IVA debe realizarse hasta que se obtenga el ingreso, evitando que se pague sobre el principio de devengamiento; aunado a que, de la interpretación literal y financiera del sistema de flujo de efectivo, se infiere que debe existir movimiento financiero en el pago del impuesto.

Bajo esta interpretación, se daría lugar a considerar que la “realización de las actividades para efectos de la LIVA”, con las que se concluiría el periodo preoperativo, se estaría llevando a cabo hasta el momento en que dichas actividades fuesen efectivamente pagadas.

### Aplicación estricta de ley

Por otro lado, considerando el principio de aplicación estricta de la ley que contempla el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación (CFF),

<sup>1</sup> Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Undécima Época. Libro 17. Tomo IV. Pleno del Decimocuarto Circuito. Tesis jurisprudencial. Tesis PC.XIV. J/3 A (11a). Septiembre de 2022, p. 4029

de la lectura al artículo 5, fracción VI, de la LIVA, que dispone que, de la realización de actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley, se atendería únicamente a la realización 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 LIVA, sin que sea necesario que exista un flujo de efectivo de por medio.

En este orden de ideas, del referido dispositivo legal se desprende que, a partir de que las empresas realicen las actividades, nace la obligación de pago del impuesto, independientemente de la fecha en que sea efectivamente pagado y de que ello pueda ocurrir en momentos diferentes.

#### **Postura actual**

El hecho de que ambas interpretaciones cuenten con un respaldo legal que las hace aplicables ha dado pauta a que las autoridades fiscales, al momento de resolver las solicitudes de devolución del IVA de periodos preoperativos, lleguen a tomar determinaciones aplicándolas indistintamente, lo que ha provocado que en algunos casos sí se concedan las devoluciones y en otros tantos simplemente se determinen como improcedentes, por considerar que las empresas ya no se encontraban en periodo preoperativo. Esto detonó en la interposición de medios legales de defensa, que dieron lugar a la tesis III.5o.A.86 A (10a.), emitida por el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, la cual se cita a continuación:

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.  
EL PERIODO PREOPERATIVO A QUE SE  
REFIERE EL ARTÍCULO 5o., FRACCIÓN  
VI, DE LA LEY RELATIVA, FINALIZA  
CUANDO EL CONTRIBUYENTE INICIA  
LAS ACTIVIDADES SEÑALADAS**

#### **EN EL ARTÍCULO 1o. DEL MISMO ORDENAMIENTO Y NO CUANDO RECIBE LA CONTRAPRESTACIÓN POR ÉSTAS.**

*De acuerdo con el primero de los preceptos señalados, tratándose de gastos e inversiones en periodos preoperativos, el impuesto al valor agregado trasladado y el pagado en la importación que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago de esa contribución o a las que se vaya a aplicar la tasa de 0%, será acreditable en la proporción y en los términos que establece, para lo cual, su sexto párrafo define al periodo preoperativo como aquel 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 1o. del mismo ordenamiento. En estas condiciones, de la interpretación sistemática de los preceptos señalados y del 1o.-B, también de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que pertenecen al capítulo de “Disposiciones generales”, se evidencia que cuando aluden al término “actividades”, se refieren a las mencionadas en el artículo 1o., es decir, a las que son sujetas del pago del impuesto, lo que se corrobora con la exposición de motivos de la iniciativa para adicionar la fracción VI al citado artículo 5o., relativa al “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”, publicado en el Diario Oficial de*

la Federación el 30 de noviembre de 2016, donde se menciona que el fin de esa reforma era hacer congruente el acreditamiento del impuesto trasladado al contribuyente por concepto de gastos e inversiones en periodos preoperativos con el esquema vigente, pues era complicado corroborar que dichas inversiones y gastos dieron lugar a la realización de las actividades objeto del impuesto; de ahí que era necesario que el acreditamiento del impuesto trasladado se pudiera efectuar hasta que se realizaran. Por tanto, **el periodo preoperativo finaliza cuando el contribuyente inicia las actividades indicadas y no cuando recibe la contraprestación por éstas.**

(Énfasis añadido).

Con base en el precedente judicial de referencia, las autoridades fiscales han adoptado la interpretación de que las empresas que se encuentran dentro del periodo preoperativo y que, no obstante, su inicio de actividades aún esté a meses de distancia, por el solo hecho de haber celebrado contratos con clientes por los que se realizará alguna de las actividades a que se refiere el artículo 1 de la LIVA, que empezarán a ejecutarse hasta la apertura del desarrollo o proyecto, están concluyendo de forma anticipada su periodo preoperativo y, por ende, la opción de solicitar la devolución del IVA de dicho periodo resulta improcedente.

En otras palabras, al adoptarse esta postura, se deja abierta la posibilidad de que las autoridades fiscales, al momento de revisar la información para verificar el cumplimiento de los requisitos formales que permiten aplicar la opción de solicitar la devolución del IVA del periodo preoperativo, determinen que no resulta procedente dicha solicitud, toda vez que las empresas ya no se encontrarían

en periodo preoperativo, por haber iniciado operaciones de forma anticipada.

Bajo este escenario, resulta indispensable que las empresas que se encuentren en periodo preoperativo verifiquen el alcance, modalidades y contenido de los contratos que celebran con sus clientes, para contar con elementos suficientes que permitan dar las explicaciones debidas sobre la forma en que operan dichos contratos y con ello evitar que las autoridades fiscales consideren que se concluyó de manera anticipada el periodo preoperativo y determinen como improcedentes sus devoluciones.

## CONCLUSIONES

La obtención de las devoluciones del IVA de periodo preoperativo son sumamente relevantes para las compañías que están haciendo los gastos e inversiones respectivos, ya que a través de las devoluciones del IVA logran recuperar el flujo de efectivo que se paga por este impuesto, para poder aplicar estos recursos en los fines propios del negocio, que en tanto se encuentren en periodo preoperativo, no generan ingresos por la realización de su actividad, por lo que es necesario verificar las operaciones que se están llevando a cabo dentro de este periodo, para que pueda aplicarse la opción correcta para lograr su pronta recuperación.

Por otro lado, es de destacarse que la improcedencia de la devolución del IVA del periodo preoperativo determinada por la autoridad fiscal, por haber concluido de forma anticipada dicho periodo, al haber realizado alguna de las operaciones que contempla el artículo 1 de LIVA, no implica la pérdida de la posibilidad de recuperar el IVA que se haya generado por los gastos hechos dentro de este periodo, ya que para ello deberá tomarse en consideración la otra opción que ofrece el propio artículo 5, fracción VI, de la LIVA. •