

EL IVA ACREDITABLE RELATIVO A GASTOS E INVERSIONES REALIZADOS EN PERIODOS PREOPERATIVOS

C.P.C. HÉCTOR VILLALOBOS GONZÁLEZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. José Luis García Ramírez
PRESIDENTE

C.P.C. José Besil Bardawil
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Diamantina Perales Flores
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Luis Sánchez Galguera
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Francisco Moguel Gloria
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA AUTORIDAD FISCAL

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Arellano Godínez, Ricardo
Argüello García, Francisco Javier
Bastidas Yffert, María Teresa
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Anaya, Marcelo
De los Santos Valero, Javier
Erreguerena Albaiteiro, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Fierro Hernández, Martín Gustavo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
García Domínguez, Salvador
Gómez Espiñeira, Antonio C.

Hernández Cota, José Paul
Hoyos Hernández, Francisco Xavier
Lomelín Martínez, Arturo
Manzano García, Ernesto
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Moguel Gloria, Francisco
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Pérez Sánchez, Armando
Puga Vértiz, Pablo
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sainz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Uribe Guerrero, Edson
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel
Zavala Aguilar, Gustavo

EL IVA ACREDITABLE RELATIVO A GASTOS E INVERSIONES REALIZADOS EN PERIODOS PREOPERATIVOS

C.P.C. HÉCTOR VILLALOBOS GONZÁLEZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

La Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), sufrió diversas modificaciones para el año 2017, por lo que en el presente artículo me ocuparé de comentar algunos aspectos sobre la reforma relativa al acreditamiento del IVA correspondiente a los gastos e inversiones realizados en periodos preoperativos, toda vez que se pueden presentar importantes distorsiones en su cálculo.

ANTECEDENTES

La LIVA, en su artículo 5, establece los requisitos que los contribuyentes deben cumplir para que proceda el acreditamiento del IVA, pues en el segundo párrafo de la fracción I, de este artículo, se contempla la posibilidad de estimar el destino de las inversiones y gastos realizados en periodos preoperativos, a fin de acreditar el IVA correspondiente a las actividades gravadas. A continuación, se reproduce el párrafo aludido:

Tratándose de inversiones o gastos en periodos preoperativos, se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el impuesto al valor agregado que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece esta Ley. Si de dicha estimación resulta diferencia de impuestos que no exceda de 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos, siempre que el pago se efectúe espontáneamente.

Como lo mencioné, el artículo 5 de la LIVA vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, establece, de manera genérica, los requisitos que los contribuyentes debían observar para estar en condiciones de acreditar el IVA que les hubiere sido trasladado, para el caso que nos ocupa, se destaca el contenido de su fracción V, que en su primer párrafo establece lo siguiente:

Cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa de 0%, sólo por una parte de las actividades que realice el contribuyente, se estará a lo siguiente:

[...]

De la transcripción anterior se desprende que el contenido de la fracción V del artículo 5 de la LIVA, **únicamente** se aplica a los contribuyentes que realicen actividades gravadas y exentas; por tanto, los que no encuadren en este supuesto

no estarán obligados a cumplir el requisito contenido en la mencionada fracción; dicho de otra forma, los contribuyentes que, de manera exclusiva, realicen actos gravados o exentos no les es aplicable esta norma.

En este orden de ideas, el requisito que se contiene en la multicitada fracción V, consiste en que los contribuyentes que realicen actos o actividades parcialmente gravados, determinarán el IVA acreditable correspondiente a la adquisición de bienes o servicios y por el uso o goce temporal de bienes, como sigue:

Primeramente, los contribuyentes tendrán que identificar los bienes y servicios adquiridos, así como el uso o goce temporal de bienes, que se utilizaron o destinaron, según sea el caso, de manera exclusiva a una actividad gravada o exenta, de estar en el primer supuesto procederá el acreditamiento del IVA a 100%, de lo contrario el IVA no será acreditable. Por los citados bienes y servicios que se utilicen para realizar tanto actividades gravadas como exentas, se determinará el IVA acreditable en función de la proporción a que se alude en el párrafo que antecede.

Adicionalmente, en el numeral 4 de la fracción V del artículo 5 de la LIVA, establecía que en el supuesto de que se cambiara el destino de las inversiones que en el cálculo del IVA acreditable se hubieren considerado como destinadas exclusivamente a realizar actos gravados o exentos, tendrían que sujetarse al ajuste que contempla el artículo 5-A de la LIVA.

Es importante hacer mención que la fracción V que nos atañe, no contemplaba un procedimiento específico para determinar si el acreditamiento del IVA correspondiente a las inversiones y gastos efectuados en periodos preoperativos, determinado con base en la estimación contemplada en ley, resultó en defecto o en exceso, para, en su caso, pagar el IVA acreditado en exceso y de no hacerlo espontáneamente, cubrir los recargos causados, por lo que la mecánica comentada anteriormente para la determinación del IVA acreditable le era aplicable a dichas inversiones y gastos.

El artículo 5-A de la LIVA (el cual no sufrió modificación en 2017) establece la mecánica para ajustar el importe del IVA acreditado que le hubiere sido trasladado al contribuyente en la adquisición de inversiones, en aquellos casos en que las mismas no se hubieren destinado de manera exclusiva a realizar actos gravados o exentos, siempre que en los meses posteriores a aquel en que se efectuó el acreditamiento se haya modificado en más de 3% la proporción que se aplicó en el mes correspondiente. Dicho ajuste también aplicaba a las inversiones que cambiaban de destino.

Por último, el artículo 5-B establece la opción de calcular de forma anual, tanto la proporción como el ajuste a la misma, considerando los actos o actividades correspondientes al año de calendario inmediato anterior al mes por el que se calcule el impuesto acreditable.

Es importante mencionar que las disposiciones antes citadas quedaron desfasadas a partir del año de 2003 al cambiar el periodo de pago anual a mensual, toda vez que no se realizaron las modificaciones necesarias para adecuarlas al nuevo periodo de pago.

En virtud de lo antes expuesto, concluyo que para determinar la estimación del IVA acreditable correspondiente a las inversiones y gastos realizados en periodos preoperativos, era necesario observar lo dispuesto en el mencionado artículo 5 de la LIVA, destacando para el caso que nos ocupa, la fracción V que establecía la mecánica para determinar el IVA acreditable de aquellos contribuyentes que **realizaban actividades parcialmente gravadas o a la tasa de 0%**, por lo que, si el contribuyente de manera exclusiva realizaba actos gravados podía acreditar 100% del IVA; por el contrario, si dichos actos correspondían exclusivamente a actos exentos no procedía acreditamiento alguno.

REFORMA AL IVA ACREDITABLE DERIVADO DE GASTOS E INVERSIONES EN PERIODOS PREOPERATIVOS

Considero que la modificación más importante que sufrió la LIVA fue la relativa al momento en que los contribuyentes podrán acreditar el IVA derivado de las inversiones y gastos realizados en periodos preoperativos, como más adelante lo veremos, no sin antes mencionar que la reforma propuesta por el Ejecutivo Federal en esta materia, consistía en diferir el acreditamiento del IVA por dichos conceptos hasta la fecha en que los contribuyentes inicien actividades gravadas por la ley en comento. A continuación se transcribe en lo conducente, la exposición de motivos del Presidente de la República sobre este tema:

[...]

Asimismo, con el esquema actual resulta complicado corroborar que las inversiones y los gastos efectuados en los periodos preoperativos dieron lugar a la realización de las actividades objeto del impuesto. Por ello, se considera necesario que el acreditamiento del impuesto trasladado se pueda aplicar hasta que se realicen dichas actividades.

Por lo anterior, se somete a la consideración de esa Soberanía, la propuesta por la cual se adiciona al artículo 5o. con una fracción VI y se deroga el segundo párrafo de la fracción I, con el fin de modificar el tratamiento aplicable al acreditamiento del IVA correspondiente a las erogaciones en los periodos preoperativos.

En ese sentido, se propone que el IVA correspondiente a los gastos e inversiones en dicho periodo sea acreditable en la declaración correspondiente al primer mes en el que se realicen las actividades por las que se deba pagar el IVA o a las

que se les aplique la tasa del 0%, es decir, hasta el momento en que se inician las actividades objeto del impuesto, por lo que aquellas empresas que no lleguen a realizar dichas actividades absorberán el impuesto trasladado como consumidores finales.

Por otra parte, se propone que el acreditamiento sea procedente reuniendo los requisitos que establece la Ley del IVA, conforme a lo siguiente:

- Se mantendrá actualizado el impuesto trasladado al contribuyente en el periodo preoperativo, con independencia del tiempo que pueda abarcar dicho periodo. Esta actualización se realizará desde el mes en que se trasladó dicho impuesto y hasta el mes en el que se acredite.
- Se realizará el acreditamiento de las erogaciones preoperativas en la proporción que representen las actividades gravadas respecto del total de actividades del mes de inicio de actividades, **cuando el contribuyente realice actividades mixtas (gravadas y exentas) y los gastos e inversiones se destinen a dichas actividades en forma indistinta**; sin embargo, a efecto de que el acreditamiento sea congruente con la regularidad de las actividades del contribuyente durante un periodo anual, se propone establecer un ajuste que considere la citada proporción una vez transcurridos doce meses, de forma tal que el acreditamiento definitivo de las erogaciones preoperativas corresponda a un periodo de doce meses. En caso de que exista una modificación superior al 10% en las proporciones consideradas, cuando sea mayor la proporción del periodo definitivo, el contribuyente incrementará el impuesto acreditable; por el contrario, cuando sea menor, se deberá reintegrar el acreditamiento en exceso. En ambos casos dichas cantidades deberán ser actualizadas. Se estima que el margen de la variación mencionada es un parámetro razonable, considerando que en tanto no se exceda del 10% no se altera la regularidad de las actividades del contribuyente.

(Énfasis añadido)

La Cámara de Diputados, una vez realizado el estudio de la propuesta del Ejecutivo Federal, realizó diversas modificaciones a la misma para quedar como sigue:

Artículo 5o. Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

- I. Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%. Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las

erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos del acreditamiento a que se refiere esta Ley, el monto equivalente al impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto al valor agregado que haya pagado con motivo de la importación, en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta.

- II. Que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley. Adicionalmente, cuando se trate de actividades de subcontratación laboral en términos de la Ley Federal del Trabajo, el contratante deberá obtener del contratista copia simple de la declaración correspondiente y del acuse de recibo del pago del impuesto, así como de la información reportada al Servicio de Administración Tributaria sobre el pago de dicho impuesto. A su vez, el contratista estará obligado a proporcionar al contratante copia de la documentación mencionada, misma que deberá ser entregada en el mes en el que el contratista haya efectuado el pago. El contratante, para efectos del acreditamiento en el mes a que se refiere el segundo párrafo del artículo 4o. de esta Ley, en el caso de que no recabe la documentación a que se refiere esta fracción deberá presentar declaración complementaria para disminuir el acreditamiento mencionado;
- III. Que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate;
- IV. Que tratándose del impuesto al valor agregado trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 1o.-A de esta Ley, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la misma. El impuesto retenido y enterado, podrá ser acreditado en la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención, y
- V. Cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa de 0%, sólo por una parte de las actividades que realice el contribuyente, se estará a lo siguiente:
 - a) Cuando el impuesto al valor agregado trasladado o pagado en la importación, corresponda a erogaciones por la adquisición de bienes distintos a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, por la adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar las actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado

o les sea aplicable la tasa de 0%, dicho impuesto será acreditable en su totalidad;

- b) Cuando el impuesto al valor agregado trasladado o pagado en la importación, corresponda a erogaciones por la adquisición de bienes distintos a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, por la adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar las actividades por las que no se deba pagar el impuesto al valor agregado, dicho impuesto no será acreditable;
- c) Cuando el contribuyente utilice indistintamente bienes diferentes a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, servicios o el uso o goce temporal de bienes, para realizar las actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado, para realizar actividades a las que conforme esta Ley les sea aplicable la tasa de 0% o para realizar las actividades por las que no se deba pagar el impuesto que establece esta Ley, el acreditamiento procederá únicamente en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o a las que se aplique la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas que el contribuyente realice en el mes de que se trate, y
- d) Tratándose de las inversiones a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, el impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado al contribuyente en su adquisición o el pagado en su importación será acreditable considerando el destino habitual que dichas inversiones tengan para realizar las actividades por las que se deba o no pagar el impuesto establecido en esta Ley o a las que se les aplique la tasa de 0%, debiendo efectuar el ajuste que proceda cuando se altere el destino mencionado. Para tales efectos se procederá en la forma siguiente:
 - 1. Cuando se trate de inversiones que se destinen en forma exclusiva para realizar actividades por las que el contribuyente esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o a las que les sea aplicable la tasa de 0%, el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente o el pagado en su importación, será acreditable en su totalidad en el mes de que se trate.
 - 2. Cuando se trate de inversiones que se destinen en forma exclusiva para realizar actividades por las que el contribuyente no esté obligado al pago del impuesto que establece esta Ley, el impuesto al valor agregado que

haya sido efectivamente trasladado al contribuyente o pagado en la importación no será acreditable.

3. Cuando el contribuyente utilice las inversiones indistintamente para realizar tanto actividades por las que se deba pagar el impuesto al valor agregado o les sea aplicable la tasa de 0%, así como a actividades por las que no esté obligado al pago del impuesto que establece esta Ley, el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente o el pagado en la importación, será acreditable en la proporción en la que el valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o se aplique la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas que el contribuyente realice en el mes de que se trate debiendo, en su caso, aplicar el ajuste a que se refiere el artículo 5o.-A de esta Ley.

Los contribuyentes que efectúen el acreditamiento en los términos previstos en el párrafo anterior, deberán aplicarlo a todas las inversiones que adquieran o importen en un período de cuando menos sesenta meses contados a partir del mes en el que se haya realizado el acreditamiento de que se trate.

A las inversiones cuyo acreditamiento se haya realizado conforme a lo dispuesto en el artículo 5o.-B de esta Ley, no les será aplicable el procedimiento establecido en el primer párrafo de este numeral.

4. Cuando las inversiones a que se refieren los numerales 1 y 2 de este inciso dejen de destinarse en forma exclusiva a las actividades previstas en dichos numerales, en el mes en el que ello ocurra, se deberá aplicar el ajuste previsto en el artículo 5o.-A de esta Ley.

VI. 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 del impuesto que establece esta Ley o a las que se vaya a aplicar la tasa de 0%, será acreditable en la proporción y en los términos establecidos en esta Ley, conforme a las opciones que a continuación se mencionan:

- a) Realizar el acreditamiento en la declaración correspondiente al primer mes en el que el contribuyente realice las actividades

mencionadas, en la proporción y en los términos establecidos en esta Ley. Para estos efectos, el contribuyente podrá actualizar las cantidades del impuesto que proceda acreditar en cada uno de los meses durante el periodo preoperativo, por el periodo comprendido desde el mes en el que se le haya trasladado el impuesto o haya pagado el impuesto en la importación hasta el mes en el que presente la declaración a que se refiere este inciso.

- b) Solicitar la devolución del impuesto que corresponda en el mes siguiente a aquél en el que se realicen los gastos e inversiones, conforme a la estimativa que se haga de la proporción en que se destinarán dichos gastos e inversiones a la realización de 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. En caso de que se ejerza esta opción, se deberá presentar a la autoridad fiscal, conjuntamente con la primera solicitud de devolución, lo siguiente:
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%.

La información a que se refiere este inciso deberá presentarse de conformidad con las reglas de carácter

general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

Cuando se ejerza cualquiera de las opciones a que se refieren los incisos a) o b) de esta fracción, el contribuyente deberá calcular en el doceavo mes, contado a partir del mes inmediato posterior a aquél en el que el contribuyente inició actividades, la proporción en la que el valor de las actividades por las que se pagó el impuesto al valor agregado o a las que se aplicó la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas que el contribuyente haya realizado en los doce meses anteriores a dicho mes y compararla contra la proporción aplicada para acreditar el impuesto que le fue trasladado o el pagado en la importación en los gastos e inversiones realizados en el periodo preoperativo, conforme a los incisos a) o b) de esta fracción, según se trate.

Cuando de la comparación a que se refiere el párrafo anterior, la proporción aplicada para acreditar el impuesto correspondiente a los gastos o inversiones realizadas en el periodo preoperativo se modifique en más de 3%, se deberá ajustar dicho acreditamiento en la forma siguiente:

1. Cuando disminuya la proporción del valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o se aplique la tasa de 0%, respecto del valor de las actividades totales, el contribuyente deberá reintegrar el acreditamiento efectuado en exceso, actualizado desde el mes en el que se realizó el acreditamiento o se obtuvo la devolución y hasta el mes en el que se haga el reintegro. En este caso, el monto del acreditamiento en exceso será la cantidad que resulte de disminuir del monto del impuesto efectivamente acreditado en el mes de que se trate, la cantidad que resulte de aplicar la proporción correspondiente al periodo de doce meses al monto del impuesto que le haya sido trasladado al contribuyente o el pagado en la importación en los gastos e inversiones en el citado mes.
2. Cuando aumente la proporción del valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado o se aplique la tasa de 0%, respecto del valor de las actividades totales, 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. En este caso, el monto del acreditamiento a incrementar será la cantidad que resulte de disminuir de la cantidad que resulte de aplicar la proporción correspondiente al periodo de doce meses al monto del impuesto que le haya sido trasladado al contribuyente o el pagado en la importación en los gastos e inversiones en el mes de que se trate, el monto del impuesto efectivamente acreditado en dicho mes.

El reintegro o el incremento del acreditamiento, que corresponda de conformidad con los numerales 1 y 2, del párrafo anterior, según se trate, deberá realizarse en el mes en el que se calcule la proporción a que se refiere el párrafo segundo de esta fracción, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

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 1o. 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.

En el caso de que no se inicien las actividades gravadas por esta Ley 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, actualizado desde el mes en el que se obtuvo la devolución y hasta el mes en el que se efectúe dicho reintegro. Además, se causarán recargos en los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación sobre las cantidades actualizadas. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará sin perjuicio del derecho del contribuyente a realizar el acreditamiento del impuesto trasladado o el pagado en la importación en el periodo preoperativo, cuando inicie las actividades por las que deba pagar el

impuesto que establece esta Ley o a las que se aplique la tasa del 0%, conforme a lo establecido en el inciso a) de esta fracción.

Tratándose de la industria extractiva no se aplicará lo dispuesto en el párrafo anterior cuando por causas ajenas a la empresa la extracción de los recursos asociados a los yacimientos no sea factible o cuando por circunstancias económicas no imputables a la empresa resulte incosteable la extracción de los recursos mencionados. Cuando la empresa deje de realizar las actividades previas a la extracción comercial regular de los recursos asociados a los yacimientos por causas diversas a las mencionadas, deberá reintegrar, en el mes inmediato posterior a aquél en que dejó de realizar las actividades mencionadas, el impuesto al valor agregado que le haya sido devuelto. El reintegro del impuesto deberá actualizarse desde el mes en que se obtuvo la devolución y hasta el mes en que realice el reintegro.

Las actualizaciones a que se refiere esta fracción, deberán calcularse aplicando el factor de actualización que se obtenga de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

(Énfasis añadido)

Como podrá observarse, se incorpora la fracción VI al artículo 5, a fin de regular el tratamiento al que estará sujeto el IVA acreditable correspondiente a inversiones y gastos en periodos preoperativos, en cuanto a su determinación (vía estimación), aplicación y el ajuste al que deberá sujetarse la estimación realizada por el contribuyente, el cual en el pasado la ley no lo contemplaba.

Para tal efecto, los contribuyentes podrán optar por recuperar el IVA acreditable que proceda de acuerdo a la estimación que realicen vía acreditamiento o, en su defecto, solicitarlo en devolución, en la medida en que cumplan con los requisitos que apliquen a la opción elegida.

Aquellos contribuyentes que ejerzan la opción de acreditar el impuesto correspondiente a las inversiones y gastos realizados en periodos preoperativos, lo podrán realizar en la declaración que corresponda al primer mes en que realicen operaciones gravadas, en la proporción y términos que establece el ordenamiento que nos ocupa; dicho impuesto se podrá actualizar por el periodo comprendido desde el mes en que se le haya trasladado el impuesto o se haya pagado el impuesto en la importación y hasta el mes en que se presente la aludida declaración.

De entrada esta opción no parece ser la mejor ya que en tanto el contribuyente se encuentre en periodo preoperativo estará imposibilitado a acreditar el IVA correspondiente a las inversiones y gastos realizados en el mismo; sin embargo, antes de ejercer esta opción habrá que determinar la duración aproximada del periodo preoperativo, si la misma es reducida, entonces podrá ser considerada la

opción, toda vez que el acreditamiento del mencionado IVA se hará en un corto plazo; adicionalmente, al realizar el mencionado acreditamiento en el primer mes de inicio de operaciones lo más probable es que al contribuyente le resulte un saldo a favor mismo que podrá solicitar en devolución, sin cumplir los engorrosos requisitos que deben cumplirse en caso que dé inicio se opte por la devolución del impuesto.

Los contribuyentes que opten por la devolución del IVA acreditable estimado, deberán solicitarla en el mes siguiente a aquel en que realicen los gastos e inversiones, adjuntando a la solicitud de devolución la documentación que menciona el inciso b) de la fracción VI, del artículo 5 de la LIVA, como la presentación de documentos tales como títulos de propiedad, licencias, permisos planos, licitaciones, etc., los cuales, en mi opinión, son irrelevantes para la procedencia de la devolución del IVA, máxime que ahora se deberá realizar el ajuste del IVA solicitado en devolución.

El numeral 2 del inciso b) mencionado en el párrafo que antecede, establece la obligación de acompañar a la solicitud de devolución la estimación de la proporción que representará el valor de las actividades gravadas, respecto del valor total de actos; para estos efectos es importante no hacerla de manera literal a como se menciona en el aludido numeral ya que nos llevaría a distorsiones que pudieran afectar de manera importante el monto del IVA a solicitar en devolución. A continuación se muestra un cálculo de la proporción aplicando de manera literal la disposición en comento.

| INVERSIONES DESTINADAS A ACTIVIDADES: | | | |
|--|----------|----------|--------------------|
| | GRAVADAS | EXENTAS | GRAVADAS Y EXENTAS |
| Importe | 1,000.00 | 2,000.00 | 800.00 |
| IVA | 160.00 | 320.00 | 128.00 |

