

Problemas en la recuperación del IVA pagado en el periodo preoperativo

La legislación en materia del IVA permite recuperar este impuesto que se haya pagado en la importación o haya sido trasladado a un contribuyente durante el periodo preoperativo; sin embargo, la mecánica resulta compleja, dado que está respaldada en disposiciones poco claras que generan inseguridad jurídica respecto a la posibilidad fáctica de obtener la devolución con prontitud, situación que en muchos casos resulta relevante por la gran cantidad de recursos que suelen requerirse durante este tiempo y el costo financiero que ello representa



Mtro. Francisco José Bracamonte Prieto, Socio Legal-Fiscal de Kreston BSG



10



ANTECEDENTES

Desde 1981 y hasta el año 2016, la legislación que reguló la recuperación del impuesto al valor agregado (IVA) pagado en el periodo preoperativo permitía su acreditamiento una vez que se estimara el destino de los bienes o servicios que lo originaban, siendo admitido solo si se apreciaba que iban a ser indispensables para realizar las actividades gravadas. En caso de que se considerara que únicamente una parte de dichos bienes o servicios fueran necesarios para hacer tales actividades, solo se podía acreditar el IVA correspondiente de forma proporcional.

De la lectura de las disposiciones que en ese tiempo estaban en vigor, quedaba duda sobre si se permitía el acreditamiento durante el periodo preoperativo o hasta que iniciaran las actividades gravadas, lo cual servía a la autoridad para rechazar solicitudes de devolución, creando un estado de incertidumbre.

Precisamente la duda se generaba por el concepto jurídico de acreditamiento, el cual, en términos de la propia legislación, consiste en *restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso*. Dicha operación no se podía realizar en el periodo preoperativo, dado que en ese momento no había actos gravados.

Cuando de la comparación de la estimación de los actos gravados o tasa cero con la totalidad de actos o actividades resultara una diferencia, existía la obligación de pagar al fisco el impuesto acreditado en exceso. Se tenía el beneficio de que, si dicha diferencia era menor al 10% del impuesto pagado (en el mes en que se acreditara), no había que cubrir los recargos correspondientes.

Cabe mencionar que no se establecía el plazo por el que se debía realizar la estimación ni en qué momento se tenía que calcular la citada diferencia. Si en un solo mes se tuviera una diferencia entre los datos reales y la estimación, ¿se debía rechazar el acreditamiento del IVA pagado en un periodo preoperativo?

Como se dejó evidenciado en el párrafo previo, estas disposiciones generaban una situación de inseguridad jurídica a los inversionistas, ya que no tenían certeza acerca de si iban a poder recuperar el IVA

pagado en el periodo preoperativo durante el mismo o hasta el inicio de las actividades gravadas, lo cual complicaba elaborar una proyección de los flujos de efectivo como lo requiere cualquier proyecto de inversión, dificultando la etapa inicial de las empresas.

Derivado de lo anterior y en aras de dotar de seguridad jurídica a los contribuyentes y facilitar las labores de fiscalización de la autoridad, en 2017 se aprobaron cambios a la legislación que permanecen hasta la fecha.

Dichos cambios se plasman en la fracción VI del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) y permiten recuperar el IVA, utilizando cualquiera de las siguientes opciones:

1. Realizar el acreditamiento en la declaración correspondiente al primer mes en el que el contribuyente lleve a cabo las actividades gravadas, en la proporción que se estime que representarán dichas actividades gravadas respecto al total de actos o actividades, permitiéndose su actualización por la inflación desde el mes en que fue trasladado o pagado en la importación hasta el mes en que sea acreditado. La proporción se calcula tomando como base la proyección para los siguientes 12 meses contados a partir de que se inicien las actividades gravadas.

2. Solicitar la devolución en el mes siguiente a aquel en el que se realicen los gastos e inversiones (es decir, durante el periodo preoperativo), basándose en la estimación a la que se refiere el numeral anterior.

En caso de que se utilice esta segunda opción, que es más favorable al contribuyente porque permite la recuperación del IVA antes que la primera, se deben presentar a la autoridad fiscal, junto con la solicitud de devolución, diversas estimaciones con documentación que las respalde:

a) De los gastos e inversiones que se realizarán en el periodo preoperativo, así como una descripción de las actividades que llevará a cabo el contribuyente.

b) De la proporción que representará el valor de las actividades por las que se estará obligado al pago del impuesto o a las que se vaya a aplicar la tasa del 0%, respecto del total de actividades a realizar. Si bien no establece el plazo por el que hay que hacer la estimación, de la lectura del segundo párrafo de la fracción VI del artículo 5 de la ley analizada, se

Las normas jurídicas y la Ficha de trámite que regulan esta figura (Ficha de trámite 247/CFF) son, en muchos casos, incoherentes, vagas en lo que se refiere a lo que se debe proporcionar a la autoridad y, en algunas situaciones irrealizables...

entiende que es por los siguientes 12 meses posteriores al inicio de actividades gravadas.

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

d) De la fecha estimada para efectuar las actividades gravadas, así como, en su caso, el prospecto o proyecto de inversión cuya ejecución dará lugar a la realización de las actividades gravadas o a las que se vaya a aplicar la tasa del 0%.

Una vez que el contribuyente inicie la realización de las actividades gravadas o a la tasa del 0%, debe hacer, en el mes décimo tercero a partir de que eso ocurra, el cálculo de la proporción que representó el valor de las actividades gravadas o a las que se aplicó la tasa del 0%, respecto del total de actividades.

Si la diferencia entre la proporción estimada que se usó para acreditar el IVA pagado en el periodo preoperativo y la calculada con base en datos reales, conforme al párrafo anterior, excede del 3%, se debe ajustar dicho acreditamiento, dependiendo de si la estimación resultó más favorable para el contribuyente o para la autoridad, para lo cual deberá:

1. Pagar el IVA acreditado 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.

2. Acreditar el IVA que quedó pendiente, 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.

El pago o el incremento del IVA deben hacerse en la declaración que se presente en el mes décimo tercero mencionado.

Otro tema relacionado con la solicitud de devolución durante el periodo preoperativo es que, si bien el artículo 5, fracción VI, de la LIVA dice que se debe solicitar en el mes siguiente a aquel en el que se realicen los gastos e inversiones, la regla 2.3.14. de la Resolución Miscelánea Fiscal en vigor da la facilidad de, por única ocasión, presentar la solicitud de devolución con posterioridad, siempre y cuando en el mes en que se presente la primera solicitud se haga lo mismo respecto a las demás solicitudes que correspondan a los meses anteriores del periodo preoperativo.

Un asunto adicional que resulta importante mencionar por las complicaciones que puede generar es la duración del periodo preoperativo, dado que la propia ley del IVA lo limita a un año, contado a partir de que se presente la primera solicitud de devolución. Cuando se ejerza la opción a que se refiere la regla 2.3.14. citada anteriormente (es decir, presentar la primera solicitud de devolución con posterioridad al mes en que se realicen los gastos e inversiones), se entiende que el periodo preoperativo inició en el mes en que se debió haber presentado la primera solicitud de devolución.

En caso de que el periodo preoperativo vaya a tener una duración superior a un año, el interesado deberá acreditarlo con su *prospecto o proyecto de inversión cuya ejecución dará lugar a la realización de las actividades gravadas*.

Si un contribuyente no inicia las actividades gravadas transcurrido el año que puede durar el periodo preoperativo o el tiempo adicional que pudo justificar y ya ha solicitado las devoluciones del IVA pagado, la consecuencia es desastrosa, pues se deben reintegrar dichas devoluciones actualizadas y con recargos, sin perder el derecho al acreditamiento al momento de iniciar las actividades gravadas.

En el caso de la industria extractiva, no aplicará el reintegro del IVA cuando el contribuyente no inicie sus actividades en los momentos citados en el párrafo previo, siempre y cuando sea porque la extracción de los recursos no sea factible o costeable y lo anterior no se deba a causas imputables al contribuyente.

ANÁLISIS

Las normas jurídicas y la Ficha de trámite que regulan esta figura (Ficha de trámite 247/CFF) son, en muchos casos, incoherentes, vagas en lo que se refiere a lo que se debe proporcionar a la autoridad y, en algunas situaciones irrealizables, tal cual se muestra en los siguientes ejemplos:

Estimación de los gastos e inversiones que se realizarán durante el periodo preoperativo

Se pide que se anexe, a la primera solicitud de devolución, una estimación de los gastos e inversiones que se realizarán durante el periodo preoperativo, lo cual tiene lógica a la luz de verificar que los saldos del IVA sean coherentes con la misma.

Sin embargo, la ficha para este trámite menciona que se debe, además, anexar el registro contable y documentación soporte de las pólizas relacionadas con los gastos e inversiones, junto con la documentación que acredite la legal propiedad, posesión o tenencia de los bienes que constituyen la inversión, incluyendo, en tal supuesto, 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.

Lo anterior no hace mucho sentido porque al inicio del periodo preoperativo todavía no hay nada de eso. En muchos casos, en esta etapa apenas se tienen proyectos ejecutivos y estudios iniciales, y este requisito solo sirve a la autoridad para rechazar trámites bajo el argumento de que no se pudo demostrar la propiedad de las inversiones o los gastos que se requieren para las operaciones futuras de la empresa.

También se piden los acuses de recibo y avisos por la realización de las actividades vulnerables a las que se refiere la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, cuando lo más probable es que

no se tengan todavía porque en el periodo preoperativo no se han hecho aún dichas actividades.

En el supuesto de que el periodo preoperativo vaya a durar más de un año a partir de que se presente la primera solicitud de devolución, se tiene la obligación de demostrar a la autoridad dicha circunstancia con el proyecto de inversión correspondiente, explicando las razones que lo justifiquen. Al no haber criterios objetivos generales bajo los cuales puedan ocurrir tales razones, se deja la puerta abierta para que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) no las considere válidas y no admita que el periodo preoperativo pueda durar más de un año, obligando al contribuyente a reintegrar el IVA que previamente hubiera recibido en devolución.

Lo peor de este caso es que el contribuyente se enteraría de que la autoridad no consideró válidas las razones que justifican la duración de su periodo preoperativo por más de 12 meses, cuando durante un acto de fiscalización reclame el reintegro del IVA que devolvió, originando graves consecuencias negativas para el contribuyente.

Proyecto de inversión firmado por el contribuyente o su representante legal

La Ficha de trámite publicada por la autoridad fiscal va mucho más allá de lo que establece la LIVA, ya que, además del proyecto de inversión, menciona que se deben anexar, entre otras cosas:

a) Tratándose de personas morales, 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 por realizar. Cabe mencionar que la legislación mercantil mexicana no exige esa formalidad para llevar a cabo proyectos de inversión. ¿Qué pasará si se trata de una empresa dirigida por el administrador único quien fue el que autorizó la inversión? ¿Rechazará el SAT la devolución del IVA por no anexar la documentación que requiere la Ficha de trámite?

b) 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. Lo anterior es ilegal en virtud de que los estados de cuenta de los socios



Solicitud de devolución del IVA

14

o accionistas no son parte de la contabilidad del solicitante y la autoridad fiscal no está facultada para solicitarlos. Además, si estos fueran residentes en el extranjero, la información vendría en otros idiomas y el solicitante no tendría por qué incurrir en el gasto de traducirlos al español.

c) Nombre, denominación o razón social y Registro Federal de Contribuyentes de los proveedores de bienes y/o servicios involucrados en 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, debiendo exhibir los contratos correspondientes y comprobantes si ya se hizo la adquisición de bienes o se prestó el servicio.

Este es uno de los requisitos más complicados de cumplir porque en las primeras etapas del proyecto es posible que apenas se vayan a realizar los cursos para la adquisición de los bienes o servicios

y difícilmente se conocerá quiénes serán los proveedores del 70%. ¿Usará la autoridad como argumento para negar la devolución la ausencia de este requisito?

CONCLUSIÓN

Como el lector habrá podido constatar en este análisis, el sistema de devolución del IVA pagado durante el periodo preoperativo es bastante complejo y, peor aún, los requisitos exigidos por la autoridad en la Ficha de trámite exceden sus facultades legales y las posibilidades fácticas del contribuyente de cumplirlos. Además, la redacción de los mismos es vaga y deja un amplio margen de discreción a la autoridad fiscal para resolver negativamente la solicitud de devolución; con el consecuente costo y tiempo de combatir dicha resolución ante las instancias correspondientes o renunciar a la posibilidad de obtener la devolución durante el periodo preoperativo y conformarse con el acreditamiento del mismo en la etapa operativa. •