

Acreditamiento del IVA en periodo preoperativo del ejercicio 2017

Nuevo procedimiento previsto en la LIVA



MIRAMONTES
CONTADORES PUBLICOS Y CONSULTORES

C.P.C. Alma Rosa Miramontes Soto,
Socia de Miramontes Soto y Asociados, S.C.

Socia de la firma
Actividades: Experiencia en asuntos financieros y fiscales
Tiene 26 años en la firma

INTRODUCCIÓN

En la exposición de motivos presentada por el Ejecutivo Federal ante el Congreso de la Unión el 8 de septiembre de 2016, de la “Iniciativa de 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 y del Código Fiscal de la Federación”, se propuso, entre otras modificaciones, la reforma al artículo 5, fracción I, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), que trata sobre el acreditamiento de ese gravamen por las inversiones en periodos preoperativos.

En esa exposición, se aclaró que la citada disposición había sido establecida mediante reforma a la LIVA, publicada en el DOF el 31 de diciembre de 1981, y estaba diseñada para un esquema de pagos provisionales mensuales, **a cuenta del impuesto definitivo** que se calculaba y enteraba por ejercicio fiscal.

Posteriormente, ese esquema se modificó mediante Decreto publicado en el DOF el 30 de diciembre de 2002,

estableciéndose que el cálculo y entero del impuesto al valor agregado (IVA) debería realizarse mediante **pagos mensuales definitivos**; esquema que a la fecha se encuentra vigente.

Sin embargo, el mecanismo para el acreditamiento del impuesto trasladado al contribuyente por concepto de inversiones o gastos en periodos preoperativos, no se actualizó, de manera que fuese congruente con el esquema del impuesto vigente.

Se argumenta, además, que conforme al esquema actual resulta complicado corroborar que las inversiones y los gastos efectuados en periodos preoperativos dieron lugar a la realización de las actividades objeto del gravamen, **considerando necesario que el acreditamiento del impuesto trasladado se pueda aplicar hasta que se realicen esas actividades.**

En vista de lo anterior, se propuso que:

1. El IVA correspondiente a los gastos e inversiones del periodo preoperativo 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 les aplique la tasa del 0%. Por lo que aquellas empresas que no lleguen a realizar tales actividades, absorberán el impuesto trasladado como consumidores finales.

2. Asimismo, se mantendrá actualizado el IVA trasladado al contribuyente en el periodo operativo.

3. Cuando el contribuyente realice actividades mixtas (gravadas y exentas), el acreditamiento de las erogaciones preoperativas se realizará en la proporción que representen las actividades gravadas respecto del total de las actividades del mes de inicio de actividades, y los gastos e inversiones se destinen a esas 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 una vez transcurridos 12 meses. De forma tal que el acreditamiento definitivo de las erogaciones preoperativas corresponda a un periodo de 12 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, esas cantidades deberán ser actualizadas.

4. En relación con la industria extractiva, se propone un mecanismo diferente dado que ésta presenta particularidades y riesgos respecto a otras industrias; es decir, los periodos de maduración de los proyectos son significativamente mayores; además tienen la característica peculiar de que no existe certeza de que pueda efectuarse la extracción de manera rentable, ya sea por condiciones técnicas, de costos o de mercado.

Por todo lo anteriormente expuesto, **se propuso la derogación del segundo párrafo de la fracción I del artículo 5 de la LIVA, adicionando una fracción VI**, para modificar el acreditamiento del IVA correspondiente a las erogaciones en los periodos preoperativos.

La propuesta fue aprobada, por tanto, se publicó en el DOF del 30 de noviembre de 2016, el "Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan 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 del Impuesto sobre Automóviles Nuevos".

Ahora bien, para mejor comprender el alcance de esa modificación, y antes de entrar al análisis de la reforma, repasaré los requisitos para el acreditamiento del IVA, de conformidad con el artículo 5 de LIVA vigente en el ejercicio 2016:

1. Conceptos estrictamente indispensables

Que el impuesto corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas a la importación, por las que se debe pagar el impuesto o a las que le aplique la tasa del 0%.

Entendiéndose como "estrictamente indispensables", las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para el impuesto sobre la renta (ISR), aun cuando no se esté obligado al pago de este impuesto.

Se aclara que en el caso de erogaciones parcialmente deducibles, el IVA trasladado al contribuyente o el que haya pagado en la importación, será acreditable en la proporción en que dichas erogaciones sean deducibles para efectos del ISR.

Inversiones o gastos en periodos preoperativos

Tratándose de inversiones o gastos en periodos preoperativos, se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el IVA que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto. Si de esa estimación resulta una diferencia en el impuesto, la cual no exceda del 10% de éste pagado, no se cobrarán recargos, siempre que el pago se efectúe espontáneamente.

2. Que el impuesto haya sido trasladado expresamente y que conste por separado en los comprobantes fiscales.

3. Que el IVA trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate.

4. Que tratándose del IVA que se hubiese retenido, de conformidad con lo señalado por el artículo 1-A de la LIVA, esa retención se entere en los términos y plazos establecidos en la propia ley.

5. Actividades parcialmente gravadas o a la tasa del 0%. Cuando se esté obligado al pago del IVA o cuando se aplique la tasa del 0% sólo por una parte de las actividades que realice el contribuyente, se estará a lo siguiente:

a) El IVA trasladado al contribuyente o pagado en la importación por adquisición de bienes **distintos a las inversiones**, o por la adquisición de servicios o por el uso o goce de bienes *que se utilicen exclusivamente para realizar actividades gravadas o que les sea aplicable la tasa del 0%, dicho impuesto será acreditable en su totalidad.*

b) El IVA trasladado al contribuyente o pagado en la importación por adquisición de bienes **distintos a las inversiones**, o por la adquisición de servicios o por el uso o goce de bienes *que se utilicen exclusivamente para realizar actividades por las que no se deba pagar el IVA, dicho impuesto no será acreditable.*

c) Actividades gravadas y no gravadas; proporción. Cuando el contribuyente utilice bienes diferentes a las inversiones, servicios o el uso o goce temporal de bienes, para realizar actividades por las que deba pagar el impuesto, incluyendo aquéllas a las que les aplique la tasa del 0%, o para realizar actividades por las que no deba pagar el impuesto, **el acreditamiento procederá únicamente en la proporción en la que el valor de las actividades gravadas o a las que les aplique el 0%, represente el valor total de las actividades realizadas por el contribuyente en el mes de que se trate.**

d) **Destino de las inversiones.** Tratándose de las inversiones establecidas como tales en la LISR, el IVA trasladado al contribuyente en su adquisición o pagado en su importación, **será acreditable considerando el destino habitual** que esas inversiones tengan para realizar actividades por las que se deba pagar o no el impuesto o a las que se les aplique la tasa del 0%, debiendo efectuar el ajuste que proceda cuando se altere el destino mencionado.

Para tales efectos se procederá en la forma siguiente:

1. Tratándose de inversiones destinadas *en forma exclusiva* para efectuar **actividades gravadas o a la tasa del 0%**, el impuesto trasladado o pagado en la importación será acreditable en su totalidad en el mes en que se trate.

2. Tratándose de inversiones destinadas *en forma exclusiva* para realizar actividades por las que el contribuyente **no esté obligado** al pago del impuesto establecido en la LIVA, el gravamen trasladado o pagado en la importación **no será acreditable.**

3. **Acreditamiento proporcional.** Tratándose de inversiones que se utilicen indistintamente para realizar

actividades gravadas y exentas, el IVA trasladado al contribuyente o pagado en la importación *será acreditable en la proporción que representen las actividades gravadas del total de las actividades realizadas por el contribuyente en el mes de que se trate* (salvo que hubiesen optado por aplicar lo dispuesto en el artículo 5-B de la LIVA).

Se condiciona a que este tratamiento deberá aplicarse a todas las inversiones que se adquieran o importen en un periodo de cuando menos 60 meses, contado a partir del mes en que se haya realizado ese acreditamiento.

4. Cuando las inversiones a que se refieren los puntos 1 y 2 anteriores dejen de utilizarse en forma exclusiva para efectuar actividades gravadas o exentas, en el mes en que ocurra se deberá realizar el ajuste a que se refiere el artículo 5-A de la LIVA.

MODIFICACIÓN AL ARTÍCULO 5 DE LA LIVA PARA EL EJERCICIO 2017

Artículo tercero del Decreto:

1. Se deroga el segundo párrafo de la fracción I.
2. Se modifica la fracción II, para regular las operaciones de subcontratación laboral.
3. Se incorpora la fracción VI, que a la letra dice:

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 este Impuesto o a las que se vaya a aplicar la tasa 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.

(Énfasis añadido.)

Ajuste en el mes 12

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 del 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.

DEFINICIÓN DEL PERIODO PREOPERATIVO

En este punto, 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.

Asimismo, se menciona que tratándose de industrias extractivas, el periodo preoperativo comprende la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse. Y continúa:

*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.

Este último numeral indica que la actualización se realizará aplicando el factor para ello, en las cantidades correspondientes. Ahora bien, ese factor se obtiene dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) del mes más anterior al más reciente del periodo, entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo.

Además, cuando el INPC del mes anterior al más reciente del periodo no haya sido publicado en el DOF, se aplicará el último INPC mensual publicado.

Artículo 5-B de la LIVA:

Acreditamiento al realizar las erogaciones

Los contribuyentes que en lugar de aplicar lo previsto en el artículo 5, fracción V, incisos c) y d), numeral 3 y en el artículo 5-A de esta Ley podrán acreditar el impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado al realizar erogaciones por la adquisición de bienes, adquisición

de servicios o por el uso o goce temporal de bienes o el pagado en su importación, en la cantidad que resulte de aplicar al impuesto mencionado la proporción que el valor de las actividades por las que se deba pagar el impuesto o a las que se les aplique la tasa del 0% correspondientes al año de calendario inmediato anterior al mes por el que se calcula el impuesto acreditable, represente en el valor total de las actividades realizadas por el contribuyente en dicho año de calendario.

El mismo artículo tercero del Decreto modifica el segundo párrafo, para quedar como sigue:

Durante el año de calendario en el que los contribuyentes inicien las actividades por las que deban pagar el impuesto que establece esta Ley y en el siguiente, **la proporción aplicable** en cada uno de los meses de dichos años **se calculará considerando los valores mencionados en el párrafo anterior, 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 impuesto acreditable se calculará tomando en cuenta la proporción del periodo mencionado y **deberá efectuarse un ajuste en el doceavo mes, contado a partir del mes inmediato posterior a aquél en el que el contribuyente inició actividades**, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria. Para ello, se deberá considerar la proporción correspondiente al periodo de los primeros doce meses de actividades del contribuyente, misma que se comparará con la proporción inicialmente aplicada al impuesto trasladado o pagado en la importación de la inversión realizada. **En caso de existir una modificación en más del 3%, se deberá ajustar dicho acreditamiento en la forma siguiente:**

I. 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 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 las inversiones realizadas en el citado mes.

II. 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 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 las inversiones en el mes de que se trate, el monto del impuesto efectivamente acreditado en dicho mes.

La actualización a que se refieren las fracciones I y II del párrafo anterior, deberá calcularse aplicando el factor de actualización que se obtenga de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

El reintegro o el incremento del acreditamiento, que corresponda de conformidad con las fracciones I y II del párrafo segundo de este artículo, según se trate, **deberá realizarse en el mes en el que deba efectuarse el ajuste del acreditamiento a que se refiere dicho párrafo**, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

(Énfasis añadido.)

Disposiciones transitorias

I. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 5o., fracción VI de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el acreditamiento del impuesto en el periodo preoperativo correspondiente a los gastos e inversiones realizados hasta el 31 de diciembre de 2016, deberá efectuarse conforme a las disposiciones vigentes hasta dicha fecha, siempre que a la fecha mencionada cumplan con los requisitos que para la procedencia del acreditamiento establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

II. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 5o. B, párrafos segundo, tercero y cuarto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, **el ajuste del acreditamiento será aplicable a las inversiones que se realicen a partir del 1 de enero de 2017.**
(Énfasis añadido.)

CASO PRÁCTICO

Empresa que se constituye en el mes de enero de 2017 como una persona moral del régimen general.

Debe considerarse que para efectos de la LIVA, esa entidad obtendrá ingresos gravados a la tasa del 16%, así como ingresos exentos.

Asimismo, su periodo preoperativo comprendió los meses de enero a junio de 2017, durante los que realizó erogaciones por las cuales se ha determinado el siguiente IVA acreditable:

| Periodo | IVA |
|--------------|-------------------|
| Enero 2017 | \$42,024.64 |
| Febrero 2017 | 41,473.28 |
| Marzo 2017 | 48,307.20 |
| Abril 2017 | 37,933.28 |
| Mayo 2017 | 39,498.08 |
| Junio 2017 | 40,518.88 |
| Total | 249,755.36 |

A partir del mes de julio de 2017 inicia su obtención de ingresos, los cuales se integran de la siguiente manera:

| Periodo | Ingresos gravados del IVA | Ingresos exentos del IVA | Total | % Ingresos gravados |
|-----------------|---------------------------|--------------------------|------------------|---------------------|
| Julio 2017 | \$157,849 | \$68,345 | \$226,194 | 69.78% |
| Agosto 2017 | 274,766 | 68,825 | 343,591 | 79.97% |
| Septiembre 2017 | 254,653 | 71,355 | 326,008 | 78.11% |
| Octubre 2017 | 260,358 | 63,069 | 323,427 | 80.50% |
| Noviembre 2017 | 259,825 | 63,241 | 323,066 | 80.42% |
| Diciembre 2017 | 269,296 | 62,250 | 331,546 | 81.22% |
| Enero 2018 | 267,656 | 53,564 | 321,220 | 83.32% |
| Febrero 2018 | 254,556 | 60,486 | 315,042 | 80.80% |
| Marzo 2018 | 261,507 | 67,284 | 328,791 | 79.54% |
| Abril 2018 | 258,939 | 52,226 | 311,165 | 83.22% |
| Mayo 2018 | 257,333 | 59,179 | 316,512 | 81.30% |
| Junio 2018 | 264,522 | 65,344 | 329,866 | 80.19% |
| Julio 2018 | 275,630 | 75,123 | 350,753 | 78.58% |
| Total | 3'316,890 | 830,291 | 4'147,181 | |



En virtud de obtener ingresos gravados y exentos, se ha determinado el IVA acreditable proporcional que le corresponde a partir de la fecha en que inició a obtener ingresos, como sigue:

| Periodo | Ingresos gravados del IVA | Ingresos exentos del IVA | IVA causado 16% | % Ingresos gravados | IVA acreditable | IVA acreditable proporcional | IVA a cargo |
|-----------------|---------------------------|--------------------------|-----------------|---------------------|-----------------|------------------------------|----------------|
| Julio 2017 | \$157,849 | \$68,345 | \$25,256 | 69.78% | \$9,609 | \$6,706 | \$18,550 |
| Agosto 2017 | 274,766 | 68,825 | 43,963 | 79.97% | 16,682 | 13,340 | 30,622 |
| Septiembre 2017 | 254,653 | 71,355 | 40,745 | 78.11% | 15,536 | 12,136 | 28,609 |
| Octubre 2017 | 260,358 | 63,069 | 41,657 | 80.50% | 21,136 | 17,014 | 24,643 |
| Noviembre 2017 | 259,825 | 63,241 | 41,572 | 80.42% | 18,435 | 14,826 | 26,746 |
| Diciembre 2017 | 269,296 | 62,250 | 43,087 | 81.22% | 23,604 | 19,172 | 23,915 |
| Enero 2018 | 267,656 | 53,564 | 42,825 | 83.32% | 26,600 | 22,164 | 20,661 |
| Febrero 2018 | 254,556 | 60,486 | 40,729 | 80.80% | 25,585 | 20,673 | 20,056 |
| Marzo 2018 | 261,507 | 67,284 | 41,841 | 79.54% | 20,114 | 15,998 | 25,843 |
| Abril 2018 | 258,939 | 52,226 | 41,430 | 83.22% | 24,221 | 20,156 | 21,274 |
| Mayo 2018 | 257,333 | 59,179 | 41,173 | 81.30% | 18,405 | 14,964 | 26,210 |
| Junio 2018 | 264,522 | 65,344 | 42,324 | 80.19% | 22,876 | 18,344 | 23,979 |
| Julio 2018 | 275,630 | 75,123 | 44,101 | 78.58% | 22,876 | 17,977 | 26,124 |
| Total | 3'316,890 | 830,291 | 530,703 | | 265,679 | 213,470 | 317,232 |

La empresa decidió acreditar el IVA acreditable del periodo preoperativo en el primer mes que ésta comenzara a obtener ingresos gravados, de conformidad con lo establecido por el inciso a) de la fracción VI del artículo 5, reformado para el ejercicio 2017, procediendo a realizar su actualización, tal como se indica en la misma disposición:

...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.

Para fines del caso práctico y determinar la actualización, se han estimado los siguientes INPC:

| Mes | INPC | DOF |
|----------------|----------|------------|
| Diciembre 2016 | 122.0000 | * Estimado |
| Enero 2017 | 122.1830 | * Estimado |
| Febrero 2017 | 122.3370 | * Estimado |
| Marzo 2017 | 122.5043 | * Estimado |
| Abril 2017 | 122.6721 | * Estimado |
| Mayo 2017 | 122.8328 | * Estimado |
| Junio 2017 | 123.0122 | * Estimado |

| Mes | INPC | DOF |
|-----------------|----------|------------|
| Julio 2017 | 123.1696 | * Estimado |
| Agosto 2017 | 123.3125 | * Estimado |
| Septiembre 2017 | 123.4802 | * Estimado |
| Octubre 2017 | 123.6975 | * Estimado |
| Noviembre 2017 | 123.8348 | * Estimado |
| Diciembre 2017 | 123.9884 | * Estimado |
| Enero 2018 | 124.1446 | * Estimado |
| Febrero 2018 | 124.2799 | * Estimado |
| Marzo 2018 | 124.4191 | * Estimado |
| Abril 2018 | 124.6170 | * Estimado |
| Mayo 2018 | 124.7515 | * Estimado |
| Junio 2018 | 124.9761 | * Estimado |
| Julio 2018 | 125.1523 | * Estimado |

A continuación se muestra la actualización del IVA acreditable del mes de enero de 2017. Cabe mencionar que de la misma manera se ha procedido para actualizar el IVA acreditable en el resto de los meses que integran el periodo preoperativo:

| Actualización del IVA acreditable preoperativo pagado del mes de: | Enero 2017 | |
|---|----------------|--------------------|
| A ser aplicado en la declaración del mes de: | | Julio 2017 |
| Fecha de presentación de la declaración | | 18-VIII-2017 |
| INPC mes anterior al más reciente del periodo * estimado | Julio 2017 | 123.1696 |
| entre: | | |
| INPC mes anterior al más antiguo del periodo * estimado | Diciembre 2016 | 122.0000 |
| igual: | | |
| Factor de actualización | | 1.0095 |
| Factor a utilizar | | 1.0095 |
| Monto del saldo a favor del IVA manifestado (A) | | \$42,024.64 |
| por: | | |
| Factor de actualización | | 1.0095 |
| igual: | | |
| Monto del saldo a favor actualizado (B) | | 42,423.87 |
| Monto de la actualización al saldo a favor del IVA (B) menos (A) | | 399.23 |
| IVA a favor acreditado en la declaración del mes (C) | Julio 2017 | 18,550.22 |
| Remanente del saldo a favor del IVA del mes de enero de 2017 (B) menos (C) | | 23,873.65 |

De esa manera, las declaraciones de impuestos en materia del IVA se presentaron con los siguientes datos:

| Periodo | Fecha de presentación de la declaración | Ingresos gravados del IVA | Ingresos exentos del IVA | Total | IVA causado al 16% | IVA acreditable proporcional | IVA a cargo | IVA preoperativo actualizado acreditado | Monto de la actualización al saldo a favor del IVA | Monto histórico del saldo a favor del IVA |
|-----------------|---|---------------------------|--------------------------|------------------|--------------------|------------------------------|----------------|---|--|---|
| Julio 2017 | 18-VIII-2017 | \$157,849 | \$68,345 | \$226,194 | \$25,256 | \$6,706 | \$18,550 | \$18,550 | \$399 | \$18,151 |
| Agosto 2017 | 17-IX-2017 | 274,766 | 68,825 | 343,591 | 43,963 | 13,340 | 30,622 | 30,622 | 408 | 30,214 |
| Septiembre 2017 | 21-X-2017 | 254,653 | 71,355 | 326,008 | 40,745 | 12,136 | 28,609 | 28,609 | 46 | 28,563 |
| Octubre 2017 | 18-XI-2017 | 260,358 | 63,069 | 323,426 | 41,657 | 17,014 | 24,643 | 24,643 | 547 | 24,095 |
| Noviembre 2017 | 17-XII-2017 | 259,825 | 63,241 | 323,066 | 41,572 | 14,826 | 26,746 | 26,746 | 34 | 26,712 |
| Diciembre 2017 | 19-I-2018 | 269,296 | 62,250 | 331,546 | 43,087 | 19,172 | 23,915 | 23,915 | 464 | 23,451 |
| Enero 2018 | 19-II-2018 | 267,656 | 53,564 | 321,220 | 42,825 | 22,164 | 20,661 | 20,661 | 496 | 20,164 |
| Febrero 2018 | 17-III-2018 | 254,556 | 60,486 | 315,043 | 40,729 | 20,673 | 20,056 | 20,056 | 38 | 20,018 |
| Marzo 2018 | 17-IV-2018 | 261,507 | 67,284 | 328,791 | 41,841 | 15,998 | 25,843 | 25,843 | 542 | 25,301 |
| Abril 2018 | 18-V-2018 | 258,939 | 52,226 | 311,165 | 41,430 | 20,156 | 21,274 | 21,274 | 50 | 21,225 |
| Mayo 2018 | 17-VI-2018 | 257,333 | 59,179 | 316,512 | 41,173 | 14,964 | 26,210 | 11,872 | 12 | 11,860 |
| Junio 2018 | 20-VII-2018 | 264,522 | 65,344 | 329,866 | 42,324 | 18,344 | 23,979 | | | 0 |
| Julio 2018 | 20-VIII-2018 | 275,630 | 75,123 | 350,753 | 44,101 | 17,977 | 26,124 | | | 0 |
| Total | | 3 316,890 | 830,291 | 4 147,181 | 530,703 | 213,470 | 317,232 | 252,791 | 3,036 | 249,754 |

La misma disposición indica que, independientemente de la opción que se ejerza para acreditar el IVA acreditable del periodo preoperativo,

*...el contribuyente deberá calcular en el **doceavo mes**, contado a partir del mes inmediato posterior a aquél en el que inició actividades, la proporción que el valor de las actividades gravadas represente en **el valor total de las actividades realizadas en los doce meses anteriores a dicho mes** y deberá compararla contra la proporción aplicada para acreditar el impuesto que le fue trasladado.*

(Énfasis añadido.)

Por lo que con los datos del caso práctico tenemos los siguientes valores:

| Suma de ingresos gravados en los 12 meses anteriores al duodécimo mes | | |
|---|-----------------|-----------------------|
| | Periodo | Ingresos gravados IVA |
| Inicio actividades | Julio 2017 | \$157,849 |
| 1 | Agosto 2017 | 274,766 |
| 2 | Septiembre 2017 | 254,653 |
| 3 | Octubre 2017 | 260,358 |
| 4 | Noviembre 2017 | 259,825 |
| 5 | Diciembre 2017 | 269,296 |
| 6 | Enero 2018 | 267,656 |
| 7 | Febrero 2018 | 254,556 |
| 8 | Marzo 2018 | 261,507 |
| 9 | Abril 2018 | 258,939 |
| 10 | Mayo 2018 | 257,333 |
| 11 | Junio 2018 | 264,522 |
| 12 | Julio 2018 | |
| Total | | 3'041,260 |
| Total de ingresos: | | 4'147,181 |
| Proporción de ingresos gravados | | 73.33% |

| | |
|---|-------------------------------|
| Mes en que se calcula la proporción de los 12 meses: | Agosto 2018 |
| Variación máxima | 3.00% |
| Si la proporción de los 12 meses es menor a la utilizada en el periodo: | Reintegrar el acreditamiento |
| Si la proporción de los 12 meses es mayor a la utilizada en el periodo: | Incrementar el acreditamiento |

Conforme al resultado que se obtenga y si la variación entre la proporción de los 12 meses y la utilizada en cada uno de los meses del periodo es mayor al 3%, se debe realizar el siguiente ajuste:

1. Si la proporción de los 12 meses es menor a la utilizada en cada uno de los meses del periodo: **se debe reintegrar el acreditamiento realizado en exceso.**

2. Si la proporción de los 12 meses es mayor a la utilizada en cada uno de los meses del periodo: **se incrementa el IVA.**

La misma disposición indica que el reintegro o el acreditamiento que corresponda, deberá realizarse **en el mes** en el que se calcule la proporción de los 12 meses.

Conforme al ejemplo, la proporción de los 12 meses fue realizada en el mes de julio de 2018, como se aprecia en el recuadro anterior.

Así, en este caso práctico se obtendrían los resultados siguientes:

| Periodo | Proporción ingresos gravados | Proporción de los 12 meses | Variación | ¿La proporción utilizada se modifica en más de un 3%? | Proporción anual menor a la utilizada en el periodo | Acción a seguir |
|-----------------|------------------------------|----------------------------|-----------|---|---|-------------------------------|
| Julio 2017 | 69.78% | 73.33% | 3.55% | Sí | No | Incrementar el acreditamiento |
| Agosto 2017 | 79.97% | 73.33% | -6.64% | Sí | Sí | Reintegrar el acreditamiento |
| Septiembre 2017 | 78.11% | 73.33% | -4.78% | Sí | Sí | Reintegrar el acreditamiento |
| Octubre 2017 | 80.50% | 73.33% | -7.17% | Sí | Sí | Reintegrar el acreditamiento |
| Noviembre 2017 | 80.42% | 73.33% | -7.09% | Sí | Sí | Reintegrar el acreditamiento |
| Diciembre 2017 | 81.22% | 73.33% | -7.89% | Sí | Sí | Reintegrar el acreditamiento |
| Enero 2018 | 83.32% | 73.33% | -9.99% | Sí | Sí | Reintegrar el acreditamiento |
| Febrero 2018 | 80.80% | 73.33% | -7.47% | Sí | Sí | Reintegrar el acreditamiento |
| Marzo 2018 | 79.54% | 73.33% | -6.21% | Sí | Sí | Reintegrar el acreditamiento |
| Abril 2018 | 83.22% | 73.33% | -9.89% | Sí | Sí | Reintegrar el acreditamiento |
| Mayo 2018 | 81.30% | 73.33% | -7.97% | Sí | Sí | Reintegrar el acreditamiento |
| Junio 2018 | 80.19% | 73.33% | -6.86% | Sí | Sí | Reintegrar el acreditamiento |
| Julio 2018 | 78.58% | 73.33% | -5.25% | Sí | Sí | Reintegrar el acreditamiento |

En el ejemplo que se analiza, en el mes de julio de 2017 la proporción obtenida de los 12 meses es superior a la proporción utilizada para determinar el IVA acreditable de dicho mes.

Por ello, de conformidad con lo establecido por la reforma en comento, se tiene derecho a un incremento en el IVA acreditable, mismo que además puede ser actualizado desde el mes en que se realizó el acreditamiento y hasta el mes 12, contado desde que se iniciaron las actividades.



En principio, se debe determinar el mes 12 a partir de que se iniciaron las actividades:

| | | |
|----|------------------------|-----------------|
| 1 | Mes inicio actividades | Julio 2017 |
| 2 | | Agosto 2017 |
| 3 | | Septiembre 2017 |
| 4 | | Octubre 2017 |
| 5 | | Noviembre 2017 |
| 6 | | Diciembre 2017 |
| 7 | | Enero 2018 |
| 8 | | Febrero 2018 |
| 9 | | Marzo 2018 |
| 10 | | Abril 2018 |
| 11 | | Mayo 2018 |
| 12 | | Junio 2018 |

A continuación, se procede a determinar el incremento al IVA acreditable y su actualización:

| Determinación del incremento al IVA acreditable | | | |
|--|---------------------|-----------------|------------------------------|
| Periodo | % ingresos gravados | IVA acreditable | IVA acreditable proporcional |
| Proporción de los 12 meses | 73.33% | \$9,609 | \$7,047 |
| Julio 2017 Utilizado | 69.78% | 9,609 | 6,706 |
| Incremento al IVA acreditable | | | 341 |
| Actualización del incremento del IVA acreditable | | | |
| Mes en que se realizó el acreditamiento | | | Julio 2017 |
| Fecha de presentación de la declaración | | | 18-VIII-2017 |
| Mes 12, contado a partir de que se iniciaron actividades | | | Junio 2018 |
| INPC mes anterior al más reciente del periodo * estimado | | Mayo 2018 | 124.7515 |
| entre: | | | |
| INPC mes anterior al más antiguo del periodo * estimado | | Julio 2017 | 123.1696 |
| igual: | | | |
| Factor de actualización | | | 1.0128 |

| Determinación del incremento al IVA acreditable | | | |
|--|---------------------|-----------------|------------------------------|
| Periodo | % ingresos gravados | IVA acreditable | IVA acreditable proporcional |
| Factor a utilizar | | | 1.0128 |
| Importe del incremento al IVA acreditable | | | 340.96 |
| por: | | | |
| Factor de actualización | | | 1.0128 |
| igual: | | | |
| Monto actualizado del incremento al IVA acreditable | | | 345.33 |

Al presentar la declaración complementaria para manifestar el monto del IVA acreditable determinado, y dependiendo de la posición que tenga cada empresa, es posible que se incremente un saldo a favor, o bien, que habiendo pagado impuesto en su declaración normal, el incremento del IVA acreditable se vaya a convertir en un pago en exceso del IVA, sujeto a devolución o compensación.

Siguiendo con este ejemplo, en el resto de los meses el porcentaje determinado de la proporción de los ingresos gravados en los 12 meses resulta inferior a la proporción de ingresos gravados determinados en cada uno de ellos.

Por tanto, será necesario determinar el monto a reintegrar derivado del acreditamiento en exceso del IVA acreditable. Ese reintegro deberá ser actualizado desde el mes en que se realizó el acreditamiento y hasta el mes en que se hizo el reintegro.

En este caso, ese reintegro debe ser realizado durante el mes de julio de 2018.

A continuación se ilustra el procedimiento para su determinación y actualización.

| Determinación del reintegro del IVA acreditado en exceso | | | |
|---|---------------------|-----------------|------------------------------|
| Periodo | % ingresos gravados | IVA acreditable | IVA acreditable proporcional |
| Agosto 2017 | 79.97% | \$16,682 | \$13,340 |
| Proporción de los 12 meses | 73.33% | 16,682 | 12,233 |
| Diferencia a reintegrar: | | | 1,107 |
| Actualización del monto del acreditamiento en exceso a reintegrar | | | |
| Mes en que se realizó el acreditamiento | | | Agosto 2017 |
| Fecha de presentación de la declaración | | | 17-IX-2017 |
| Mes en que se realiza el reintegro | | | Julio 2018 |

| Determinación del reintegro del IVA acreditado en exceso | | | |
|--|---------------------|-----------------|------------------------------|
| Periodo | % ingresos gravados | IVA acreditable | IVA acreditable proporcional |
| INPC mes anterior al más reciente del periodo * estimado | | Junio 2018 | 124.9761 |
| entre: | | | |
| INPC mes anterior al más antiguo del periodo * estimado | | Agosto 2017 | 123.3125 |
| igual: | | | |
| Factor de actualización | | | 1.0134 |
| Factor a utilizar | | | 1.0134 |
| Monto del importe a reintegrar | | | 1,106.99 |
| por: | | | |
| Factor de actualización | | | 1.0134 |
| igual: | | | |
| Monto a reintegrar actualizado | | | 1,121.82 |

CONCLUSIONES

Como se puede apreciar, los procedimientos siguen siendo laboriosos, si conforme a los argumentos vertidos, resulta complicado corroborar que las inversiones y los gastos efectuados en periodos preoperativos dieron lugar a la realización de las actividades objeto del impuesto, **considerando, por tanto, necesario que el acreditamiento del impuesto trasladado se pueda aplicar hasta que se realicen dichas actividades.**

Simplemente, con el hecho de que mediante el artículo reformado se permita solicitar en devolución el IVA acreditable pagado desde el primer mes del periodo preoperativo (aun y con todos los requisitos adicionales para esta opción), sin duda le resta efecto al argumento transcrito. •