



“INVERSIONES EN PERIODOS PREOPERATIVOS”

INTRODUCCIÓN

Todas las entidades económicas al momento en que toman la decisión de emprender formalmente un negocio, invariablemente deben considerar varios aspectos, una vez hecho el estudio de la viabilidad en cuanto a rentabilidad de la inversión necesaria para poner en marcha la empresa, para así prever la liquidez necesaria para constituir la legalmente y de esta manera, planear y ejecutar la infraestructura necesaria para llevar a cabo el objeto o actividad y realizar también todos los trámites necesarios para poder operar normalmente.

A este conjunto de erogaciones previas para poner en operación un negocio se les denominan gastos e inversiones preoperativos, los cuales tienen un tratamiento fiscal establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

MARCO NORMATIVO

Ley del Impuesto Sobre la Renta. (LISR)
Ley del Impuesto al Valor Agregado. (LIVA)
Código Fiscal de la Federación. (CFF)
Resolución Miscelánea Fiscal para 2023 (RMF)

DESARROLLO:

El hecho de iniciar un negocio implica hacer algunos tipos de adquisiciones y gastos antes de que el contribuyente inicie sus operaciones industriales, extractivas o comerciales, para tal efecto la LISR en el artículo 32 define claramente lo que debe entenderse como activos fijos, gastos y cargos diferidos, así como las erogaciones en periodos preoperativos, por lo que en el último párrafo de dicho artículo, reformado a partir del 1º de enero de 2022, se establece que las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, son aquellas que tienen por objeto la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como la prestación de un servicio, siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios en forma constante, y que tratándose de industrias extractivas, estas erogaciones son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse. Pero que no se considerarán erogaciones en periodo preoperativo las correspondientes a activos intangibles que permitan la exploración o explotación de bienes del dominio público, las cuales tendrán el tratamiento de gasto diferido.

Por lo que debemos considerar como gastos en periodos preoperativos, aquellas partidas en que se incurren cuando se va a crear una nueva empresa y que tienen como objetivo principal la investigación y el desarrollo, y no así las erogaciones que simplemente se realicen antes de que el contribuyente comience a operar normalmente y que ambas deberán deducirse fiscalmente conforme a lo establecido por la LISR.

L.C.P., M.D.F. y M.S.S.
**Gerardo Ernesto
Martínez Chávez**
Presidente Consejo
Directivo

C.P.C. Fernando
Santana Ballesteros
Vicepresidente
General

C.P.C., M.I. y Abogado
**Felipe de Jesús Arias
Rivas** Vicepresidente de
Calidad

C.P.C. y M.I. Javier
Pérez López
Vicepresidente de
Asuntos Fiscales

“Por una contaduría
Pública con Excelencia
y Nacionalista”



ccpudg@ccpudg.org.mx
www.ccpudg.org.mx

Los gastos preoperativos son inversiones cuyo objeto primordial es la investigación y desarrollo estrechamente relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento de algún producto, inclusive la distribución de los mismos, así como la prestación de un servicio o la explotación de un bien, siempre y cuando se efectúen antes de que dichos contribuyentes enajenen sus productos o presten sus servicios de manera constante y comercial, ya que deberá entenderse que se realizan actividades en forma comercial, cuando el producto o servicio se vende o se ofrece de manera constante a los consumidores y ya no para fines experimentales, a prueba o como desperdicio.

Por lo que, las compras de un bien inmueble, activos como: maquinaria y equipo, mobiliario, equipo de cómputo, etc., deben clasificarse como un activo fijo, mismos que comenzarán a depreciarse fiscalmente a partir del ejercicio en que empiecen a utilizarse o bien a partir del ejercicio siguiente de acuerdo a lo establecido en el artículo 31 de la LISR y aplicar los porcentajes máximos establecidos en los artículos 34 y 35 de la propia Ley.

En tanto que los otros gastos habituales en que incurren los contribuyentes para iniciar operaciones como honorarios legales para su constitución, gestiones y tramites gubernamentales, gastos publicitarios, etc., deberán deducirse como un gasto en los términos del artículo 25 de la Ley.

Es de considerar la observación de que, para cumplir con los requisitos actuales en materia de comprobantes fiscales, previamente a realizar gastos e inversiones preoperativas, se deberá constituir en su caso la sociedad y, ya sea persona moral o física, inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

El artículo 32 de la LISR, establece que se consideran inversiones:

- Los activos fijos;
- La adquisición del derecho de usufructo sobre un bien inmueble;
- Los gastos diferidos; y
- Las erogaciones realizadas en periodos preoperativos.

Así mismo el artículo 33 en la fracción II de la LISR, establece como porcentaje máximo autorizado de deducción para las erogaciones en periodos preoperativos el 10% anual, pero que en el caso de que el beneficio de las inversiones realizadas en periodos preoperativos se concrete en el mismo ejercicio en que se realizó la erogación, la deducción podrá efectuarse en su totalidad en dicho ejercicio.

Para efectos fiscales, en periodos preoperativos no existe la obligación de presentar pagos provisionales, ya que la capacidad del contribuyente es inexistente, puesto que aún no se generan ingresos que son considerados como la base para el cálculo del impuesto sobre la renta (ISR), para dar sustento a este criterio, hay una Tesis Aislada tomada de la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Cuarta Época, Año I, Número 2 p.312, Tesis Aislada IV-TASR-X-9, septiembre de 1998.

PERIODO PREOPERATIVO. EN ESE LAPSO NO SE TIENE LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR PAGOS PROVISIONALES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO AL ACTIVO. *Tanto la Ley del Impuesto Sobre la Renta como la del Impuesto al Activo no obligan a los contribuyentes a presentar pagos provisionales de dichos tributos durante el periodo preoperativo, en virtud de que en ese lapso no se tiene la capacidad contributiva para poder sufragar anticipos de impuestos, pues el objeto del primero de ellos lo constituye el ingreso que se obtiene por la realización de sus operaciones comerciales, y en segundo, los activos afectos a su actividad empresarial, esto es, por la que se generan sus utilidades, lo que necesariamente implica que para ello se hayan iniciado operaciones.*

IVA EN PERIODO PREOPERATIVO

La LIVA define como periodo preoperativo aquel en 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, tratándose de industrias extractivas comprende la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse.

Para efectos del tratamiento del impuesto al valor agregado (IVA) relativo al periodo preoperativo, la LIVA establece que tendrá una duración máxima de un año en el caso de que el contribuyente solicite la devolución del IVA que le hubieren trasladado, contado a partir de que se presente la primera solicitud de devolución del impuesto, 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 la Ley, de esto deriva que en caso de que no se inicien las actividades gravadas, una vez transcurrido el periodo preoperativo mencionado, 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 que se efectúe dicho reintegro, adicionado con los recargos en los términos del artículo 21 del CFF sobre las cantidades actualizadas.

Partiendo de las reformas a la fracción VI del artículo 5 de la LIVA, en la que se establece que, tratándose de gastos e inversiones en periodos preoperativos, el impuesto trasladado y el pagado en la importación que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado el impuesto al valor agregado o a las que se vaya a aplicar la tasa del 0%, será aplicable en la proporción y en los términos establecidos en la LIVA considerando las siguientes opciones:

- 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 por la Ley, pudiendo actualizar las cantidades del impuesto que proceda, aplicando lo dispuesto para estos casos a lo establecido en el CFF respecto a la actualización.
- b) Se podrá solicitar la devolución del impuesto que corresponda en el mes siguiente a aquel en 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 para la realización de las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece la LIVA o a las que se vaya a aplicar la tasa del 0%, respecto del total de actividades a realizar. Para el caso de la primera solicitud de devolución, se estará a lo siguiente:
 - 1.- Una estimación y descripción de los gastos e inversiones que se realizarán en el periodo preoperativo, también una descripción de las actividades que realizará el contribuyente y la documentación y protocolo establecido en la Ficha de Trámite 247/CFF.
 - 2.- La estimación también de la proporción que representará el valor de las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto, o a las que 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 la LIVA, 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 la propia ley o a las que se vaya a aplicar la tasa del 0%

Una vez transcurridos doce meses posteriores al primer mes en que se haya ejercido cualquiera de las opciones, es decir, el décimo tercer mes después de haber iniciado actividades, el contribuyente deberá calcular la proporción en la que el valor de las actividades por las que se pagó el impuesto o a las que se aplicó la tasa 0%, represente 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.

Para el efecto de identificar el mes en el que se debe efectuar el ajuste mencionado, los contribuyentes deberán informar a la autoridad el mes en que inicien sus actividades.

Si como resultado de la comparación de las estimaciones declaradas, la proporción aplicada para acreditar el impuesto correspondiente a los gastos e inversiones realizados en el periodo preoperativo se modifique en más de un 3%, se deberá ajustar dicho acreditamiento considerando los siguientes procedimientos:

1.- Cuando disminuya la proporción del valor de las actividades por las que deba pagarse el IVA o se aplique la tasa del 0%, respecto de las actividades totales, el contribuyente deberá reintegrar el acreditamiento realizado en exceso actualizado desde el mes en que se realizó el acreditamiento o se obtuvo la devolución y hasta el mes en el que se haga el reintegro.

2.- Cuando aumente la proporción del valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto o se aplique la tasa del 0%, respecto del valor de las actividades totales, el contribuyente podrá incrementar el acreditamiento realizado, actualizado desde el mes en que se realizó el acreditamiento o se obtuvo la devolución y hasta el doceavo mes, contando a partir del mes en el que se iniciaron las actividades.

Ahora bien, la regla 2.3.16. de la RMF establece que la solicitud de devolución se deberá presentar en el mes siguiente a aquel en el que se realicen los gastos e inversiones, pero que la primera solicitud de devolución se podrá presentar con posterioridad por única ocasión, siempre y cuando el contribuyente no hubiere realizado actos o actividades por lo que estaría obligado al pago del impuesto o a la realización de actividades a la tasa del 0%.

Para el caso de que la solicitud de devolución derive exclusivamente de inversiones en activo fijo, cumpliendo con los requisitos establecidos por la LISR y la RMF, podrá obtener la resolución a su solicitud de devolución en un plazo máximo de los 20 días siguientes a la fecha en que presentó su solicitud, salvo tratándose de la primera solicitud de devolución o de que haya una notificación de requerimiento por parte de la autoridad en los términos del artículo 22 séptimo párrafo, o bien cuando la autoridad ejerza las facultades de comprobación a que se refiere el mismo artículo en su décimo párrafo en relación con el artículo 22 D, ambos del CFF, por lo que resolvería en un plazo regular de 40 días, cumpliendo con los requisitos establecidos en la Regla 4.1.6. que le resulten aplicables, señalando en el rubro de "Información Adicional", que se trata de inversiones en activo fijo, beneficio regla 4.1.6.

La Regla 4.1.6. establece que para que aplique la devolución, el contribuyente deberá cumplir, entre otros con los siguientes requisitos:

1. Que el IVA acreditable de las inversiones represente cuando menos el 50% del IVA acreditable total declarado.
2. Que el saldo a favor solicitado sea superior a \$ 1'000,000.00.
3. Que las adquisiciones sean de bienes nuevos adquiridos o importados o importados en forma definitiva y se utilicen permanentemente en territorio nacional, haciendo la aclaración que se consideran como nuevos, los bienes importados que se utilizan por primera vez en México.
4. Que, para las adquisiciones de los bienes, se haya cumplido con lo establecido en el artículo 27 fracción III y 147 fracción IV de la LISR.
5. Que cuente con e.firma.
6. Que las facturas de adquisición no hayan sido emitidas por contribuyentes comprendidos en los artículos 69 o 69B.
7. Que cumplan con el requisito de llevar contabilidad electrónica.

CONCLUSIÓN

Es importante que los especialistas en la materia conozcan el concepto de gastos e inversiones en periodos preoperativos con el fin de que puedan identificarlos correctamente y proceder a su registro contable para tener derecho a la deducción correspondiente y en su caso, al acreditamiento o devolución del IVA.

ACLARACIÓN

El contenido del presente estudio corresponde ilustrativamente a la opinión de los miembros de la Comisión Fiscal del Colegio de Contadores Públicos Universidad de Guadalajara, A. C. y su objetivo es única y exclusivamente el dar a conocer al lector dicha opinión, sin que con ella se pretenda orientar, influir o bien coadyuvar en forma alguna con el interés particular del interesado.

ELABORADO POR LA COMISIÓN FISCAL:

PRESIDENTE: C.P.C. RAMÓN MACÍAS REYNOSO
VICEPRESIDENTE: C.P.C. HELIODORO ALBERTO REYNOSO MENDOZA
SECRETARIO: L.C.P. Y M.I. RAÚL ÁLVAREZ LARIOS.
C.P.C., M.I. Y ABOGADO FELIPE DE JESÚS ARIAS RIVAS
C.P.C. Y M.I. JAVIER PÉREZ LÓPEZ
C.P.C., M.I. Y ABOGADO OLIVER MURILLO Y GARCÍA
C.P.C. Y M.I. CELIA EDITH VELEZ GÓMEZ
C.P.C. MARIA DE LOURDES DE LA CRUZ PÉREZ
Doctor en Fiscal JUAN CARLOS DE OBESO ORENDAIN
L.D. ALEJANDRO IVAN RODRIGUEZ MANZANO

Usted puede consultar éste y otros boletines en: <http://ccpudg.org.mx/servicios/boletines-fiscales/>