

COSTO DE LO VENDIDO

Generalidades

De acuerdo con el artículo 29, fracción II, de la LISR, las personas morales del régimen general de ley podrán efectuar la deducción del costo de lo vendido.

Dicha deducción se determinará considerando los lineamientos siguientes, según el artículo 45-A de la citada ley:

1. El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados.

A este respecto es importante destacar lo siguiente:

- a) Según el artículo 69-A del RISR, el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos será el que se determine en los términos de los artículos 45-B y 45-C de la LISR.
- b) El artículo 69-B del RISR establece que los contribuyentes que determinen el costo de las mercancías que enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos predeterminados deberán:
 - Aplicarlo a cada una de las mercancías que produzcan y para cada uno de los elementos que integran el costo de las mismas.
 - Los costos se predeterminarán desde el primer mes del ejercicio de que se trate o a partir del mes en el que se inicie la producción de nuevas mercancías.
 - Cuando al cierre del ejercicio de que se trate, exista una diferencia entre el costo histórico y el que se haya predeterminado, la variación que resulte deberá asignarse de manera proporcional, tanto al costo de las mercancías enajenadas en el ejercicio, como a las que integren el inventario final del mismo ejercicio. En el caso de que la diferencia sea menor a 3%, ésta se podrá considerar como un ingreso o gasto del ejercicio de que se trate, según corresponda.

El cálculo de los costos predeterminados antes señalado, se determinará con base en la experiencia de ejercicios anteriores, o conforme a investigaciones o especificaciones técnicas de cada producto en particular.

2. En el caso de que el costo se determine aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, se deberán considerar para determinarlo los elementos siguientes:
 - a) La materia prima consumida.
 - b) La mano de obra.
 - c) Los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos.

El artículo 69-C del RISR establece que el sistema de costeo directo deberá aplicarse, tanto para efectos fiscales como para efectos contables.

3. En todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.
4. Para determinar el costo de lo vendido de las mercancías, se deberá aplicar el mismo procedimiento (sistema de costeo absorbente, o bien, el sistema de costeo directo; esto, según el artículo 69-F del RISR) en cada ejercicio durante un periodo mínimo de cinco ejercicios y sólo podrá variarse cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el RISR (artículo 45-F de la LISR).

Dichos requisitos para variar el procedimiento para determinar el costo de lo vendido, son los siguientes (artículo 69-G del RISR):

- a) Que los contribuyentes hayan utilizado el mismo sistema durante los últimos cinco ejercicios.
- b) Que se considere como inventario inicial el valor del inventario final valuado con el método utilizado hasta el cierre del ejercicio inmediato anterior.
- c) Que el saldo del inventario a que se refiere el inciso anterior, se deduzca o se acumule de manera proporcional, durante los cinco ejercicios siguientes a aquel en que se hubiera realizado la variación de sistema.

Respecto a este numeral, se recomienda leer el contenido de la regla 1.3.3.3.12 de la RMF 2010-2011.

5. En ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido (artículo 45-F de la LISR).

En relación con lo anterior, se debe tener en consideración que en la LISR no se describe en qué consisten los sistemas de costeo (absorbente o directo), ni las bases para aplicarlos (costos históricos o costos predeterminados), por lo que, en nuestra opinión y para estos efectos, se debe observar lo señalado en el boletín C-4 de las Normas de Información Financiera, publicadas por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de las Normas de Información Financiera, AC.

Elementos que conforman el costo de ventas fiscal

La LISR identifica los elementos que debe incluir el costo de lo vendido de conformidad con el tipo de actividades que desarrollan las personas morales del régimen general, a saber:

1. Contribuyentes que realizan actividades comerciales.
2. Contribuyentes que realizan actividades distintas a las comerciales.

Por lo anterior, para establecer los elementos que deben incluirse en el costo de ventas fiscal, debemos considerar la actividad que realiza el contribuyente.

Costo de ventas en actividades comerciales

El artículo 45-B de la LISR señala que los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo, lo siguiente:

1. El importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuados en el ejercicio.
2. Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.

Costo de ventas en actividades distintas a las comerciales

Según el artículo 45-C de la LISR, los contribuyentes que realicen actividades distintas a las comerciales antes mencionadas, considerarán únicamente dentro del costo, lo siguiente:

1. Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.
2. Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.
3. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.
4. La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, siempre que se trate de bienes por los que no se optó por aplicar la deducción inmediata.

Ahora bien, cuando los conceptos mencionados guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción.

Asimismo, para determinar el costo del ejercicio, se excluirá el correspondiente a la mercancía no enajenada en el mismo, así como el de la producción en proceso, al cierre del ejercicio de que se trate.

En relación con lo anterior, es importante señalar lo siguiente:

1. Las empresas que realizan actividades distintas a las comerciales antes señaladas se encuentran en desventaja en relación con las empresas que llevan a cabo dichas actividades, dado que deben deducir los salarios y las inversiones que se encuentren directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios, en el ejercicio en que se enajenen los bienes que producen o se obtengan los ingresos por los servicios que prestan.

En nuestra opinión, para que se evitara esta situación, se debieron equiparar los elementos del costo en ambas actividades, como sigue:

Actividades comerciales	Actividades distintas a las comerciales
1. El importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuados en el ejercicio.	1. Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.

Actividades comerciales	Actividades distintas a las comerciales
2. Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.	2. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.

2. Por lo que respecta a los conceptos que guardan una relación indirecta con la producción, la LISR no establece lineamientos para determinar la “importancia” para que los mismos se consideren en el costo de ventas o no, por lo que se deja latente la posibilidad para que las autoridades fiscales la consideren de manera distinta a cómo la consideraron los contribuyentes y, por tanto, puedan determinar diferencias en la determinación del costo de lo vendido.
3. Por último, el artículo 69-D del RISR establece que los contribuyentes que realicen tanto actividades comerciales (artículo 45-B de la LISR) como actividades distintas a las comerciales (artículo 45-C de la misma ley), para determinar el costo de lo vendido deducible, considerarán únicamente las partidas que correspondan a cada actividad que desarrollen.

Sistema de costeo directo con base en costos históricos

De acuerdo con la regla I.3.3.3.2 de la RMF 2010-2011, los contribuyentes que determinen el costo de las mercancías que enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio de que se trate, aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, identificarán y agruparán los gastos de fabricación indirectos que varíen en relación con los volúmenes producidos, en fijos o variables, tomando en consideración todos los aspectos que puedan influir en su determinación. Los gastos fijos no formarán parte del costo de lo vendido del ejercicio.

Para estos efectos, se consideran gastos fijos aquellas erogaciones que son constantes e independientes de los volúmenes producidos.

Efectos fiscales en la elección del sistema de costeo

En términos generales, la elección del sistema de costeo tiene como principal efecto fiscal, el momento en que se podrán deducir los gastos fijos de fabricación o de adquisición. Mediante el siguiente cuadro se muestra dicho efecto:

Gastos de fabricación fijos	Costeo absorbente	Costeo directo
	Se incluyen dentro del costo del producto, por tanto, se deducen en el ejercicio en que se enajena el mismo (costo de lo vendido).	No se incluyen dentro del costo del producto, y se consideran dentro de los resultados de operación, por tanto, se deducen en el ejercicio en que se efectuaron, aunque el producto no se haya enajenado.

Métodos para la valuación de inventarios

De acuerdo con el artículo 45-G de la LISR, los contribuyentes, para obtener el costo de lo vendido, podrán optar por cualquiera de los métodos de valuación de inventarios que se señalan a continuación:

1. Primeras entradas primeras salidas (PEPS).
2. Últimas entradas primeras salidas (UEPS).
3. Costo identificado.
4. Costo promedio.
5. Detallista.

Métodos PEPS, UEPS y costo promedio

Según el artículo 45-G de la LISR, cuando se opte por utilizar los métodos PEPS o UEPS, se deberán llevar por cada tipo de mercancías de manera individual, sin que se puedan llevar en forma monetaria (PEPS o UEPS monetario).

Ahora bien, el artículo 69-H del RISR establece facilidades para no identificar los porcentajes de deducción del costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías de manera individual.

Método de costo identificado

El artículo 45-G de la LISR señala que los contribuyentes que enajenen mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de \$50,000.00, únicamente deberán emplear el método de costo identificado.

Método detallista

Tratándose de contribuyentes que opten por emplear el método detallista, deberán valuar sus inventarios al precio de venta disminuido con el margen de utilidad bruta que tengan en el ejercicio, determinado conforme al artículo 69-I del RISR; sin embargo, esta opción no libera a los contribuyentes de la obligación de llevar el sistema de control de inventarios perpetuos.

Periodo en que se utilizará el mismo método

Una vez elegido el método para valuar los inventarios de conformidad con el artículo 45-G de la LISR, se deberá utilizar el mismo durante un periodo mínimo de cinco ejercicios.

Otras consideraciones

1. Cuando los contribuyentes, para efectos contables, utilicen un método distinto a los señalados en el artículo 45-G de la LISR, podrán seguir utilizándolo para valuar sus inventarios para efectos contables, siempre que lleven un registro de la diferencia del costo de las mercancías que exista entre el método de valuación utilizado por el contribuyente para efectos contables y el método de valuación que utilice en los términos de ley.

Cabe destacar que la ley no prevé el procedimiento a seguir cuando un contribuyente lleve un método de los que se mencionan en dicho ordenamiento para efectos contables, digamos costo promedio, y para efectos fiscales se lleve otro método de los que también autoriza la LISR, digamos UEPS. En nuestra opinión, no se deberá llevar un registro de la diferencia que se genere por ambos métodos, aunque sería recomendable llevarlo.

2. La cantidad que se determine en los términos del numeral 1, no será acumulable o deducible.
3. Cuando con motivo de un cambio en el método de valuación de inventarios se genere una deducción, ésta se deberá disminuir de manera proporcional en los cinco ejercicios siguientes.
4. La regla I.3.3.3.4 de la RMF 2010-2011 establece que los contribuyentes que manejen cualesquiera de los diferentes tipos de inventarios, podrán utilizar para valuarlos, cualquiera de los métodos de valuación establecidos en el artículo 45-G de la LISR, excepto tratándose de mercancías que se pueden identificar por número de serie y su costo exceda de \$50,000.00, a las cuales sólo les será aplicable el método de costo identificado.

Modificaciones al valor de los inventarios (pérdidas)

En términos fiscales, las pérdidas de valor de los inventarios se deben tratar de la manera siguiente:

1. El artículo 31, fracción XXII, de la LISR, establece que el importe de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, se debe deducir de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el RISR. Lo dispuesto en este párrafo sólo es aplicable a las adquisiciones efectuadas a partir del 1o. de enero de 2005.

Cabe señalar que los contribuyentes podrán efectuar la deducción señalada, siempre que antes de proceder a su destrucción, se ofrezcan en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles, dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido, vivien-

da o salud de personas, sectores, comunidades o regiones, de escasos recursos, cumpliendo con los requisitos que para tales efectos establezca el RISR.

2. Según el artículo 45-H de la LISR, cuando el costo de las mercancías sea superior al precio de mercado o de reposición, podrá considerarse el que corresponda de acuerdo con lo siguiente:
 - a) El de reposición, sea éste por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.
 - b) El de realización, que es el precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación, siempre que sea inferior al valor de reposición.
 - c) El neto de realización, que es el equivalente al precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición.

En los casos anteriores, se deben realizar ajustes que se cargarán a los resultados del ejercicio.

Es importante señalar que cuando los contribuyentes enajenen las mercancías a una parte relacionada, en lugar de observar lo antes mencionado para determinar los ajustes al inventario, se deberán utilizar cualquiera de los métodos siguientes:

1. Método de precio comparable no controlado.
2. Método de precio de reventa.
3. Método costo adicionado.

Por último, los contribuyentes obligados a presentar dictamen de estados financieros para efectos fiscales o que hubieran optado por hacerlo, deberán informar en el mismo el costo que consideraron de conformidad con los valores establecidos en este tema y, tratándose de contribuyentes que no presenten estados financieros dictaminados, deberán informarlo en la declaración del ejercicio.

Enajenaciones a plazo y contratos de arrendamiento financiero

Según el artículo 45-E de la LISR, los contribuyentes que realicen enajenaciones a plazo o que celebren contratos de arrendamiento financiero y opten por acumular como ingreso del ejercicio, los pagos efectivamente cobrados o la parte del precio exigible durante el mismo, deberán deducir el costo de lo vendido en la proporción que represente el ingreso percibido en dicho ejercicio, respecto del total del precio pactado o de los pagos pactados en el plazo inicial forzoso, según se trate, en lugar de deducir el monto total del costo de lo vendido al momento en el que se enajenen las mercancías.

Para efectos de lo anterior, cabe señalar lo siguiente:

1. El artículo tercero, fracción VI, de las disposiciones transitorias de la LISR para 2005, indica que tratándose de enajenaciones a plazo realizadas hasta el 31 de diciembre de 2004, por los contribuyentes que hayan ejercido la opción de conside-

rar como ingreso acumulable la parte del precio cobrado durante el ejercicio, no considerarán deducible el costo de ventas de dichas mercancías.

2. El artículo noveno transitorio de la RMF 2008-2009 establece que los contribuyentes que hayan efectuado enajenaciones a plazo en los términos del CFF y al 31 de diciembre de 2004 hayan tenido ingresos pendientes de acumular por haber optado por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio la parte del precio cobrado durante el mismo, en lugar de aplicar lo dispuesto en el numeral anterior, podrán deducir el costo de lo vendido de dichas mercancías, aplicando al costo de adquisición o producción de las mercancías enajenadas a plazos, la proporción que representen los ingresos pendientes de acumular respecto del precio de venta pactado de dichas mercancías, siempre que el importe deducido en los términos de dicho artículo se incluya en el inventario base que se tenía al 31 de diciembre de 2004, tanto para los efectos de la declaración anual como para los efectos de los pagos provisionales.
3. El artículo décimo transitorio de la RMF 2008-2009 indica que los contribuyentes que hayan optado por aplicar lo indicado en el numeral anterior, que realicen enajenaciones a plazo en los términos del CFF y opten por considerar como ingreso del ejercicio los pagos efectivamente cobrados durante el mismo, en lugar de deducir el costo de lo vendido en los términos del artículo 45-E de la LISR, lo podrán determinar conforme a lo siguiente:
 - a) Sumando el costo de lo vendido no deducido de las mercancías enajenadas a plazo pendientes de cobro al inicio del ejercicio y el costo de lo vendido deducible de las mercancías enajenadas a plazo en el ejercicio.
 - b) El resultado obtenido conforme al inciso anterior, se dividirá entre el monto total del precio de enajenación de dichas mercancías.
 - c) El costo de lo vendido deducible del ejercicio de que se trate, será el monto que se obtenga de multiplicar los ingresos acumulables del ejercicio por concepto de enajenaciones a plazo, por el cociente que se obtenga conforme al inciso anterior.

Lo dispuesto en este numeral también será aplicable a aquellos contribuyentes que no hubieran optado por aplicar lo dispuesto en el numeral anterior, únicamente por las enajenaciones a plazo que efectúen a partir del 1o. de enero de 2005 y para aquellos que inicien actividades en el citado ejercicio. En estos casos para determinar el cociente a que se refiere el inciso b anterior, únicamente considerarán el costo de lo vendido deducible y el precio de enajenación de las mercancías enajenadas a plazo en el citado ejercicio.

4. Por su parte, la fracción VII del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la LISR para 2005, señala que los contribuyentes que hubieran celebrado contratos de arrendamiento financiero y hubieran efectuado la deducción de los bienes conforme al artículo 35 de la LISR vigente hasta el 31/XII/2004, no podrán deducir la parte proporcional que ya hubieran deducido hasta el 31 de diciembre de este último año. La parte proporcional pendiente de deducir que tengan con posterioridad a dicha fecha, se deducirá como costo de ventas de conformidad con la LISR y sus disposiciones transitorias.

INDICE

1. Determinación del costo de los inventarios utilizando tanto el sistema de costeo absorbente como el sistema de costeo directo, ambos con base en costos históricos, a fin de saber los efectos fiscales que se derivan de los mismos.	
• Se realizan actividades industriales.	223
2. Determinación del monto de la deducción por costo de lo vendido en 2011, de una persona moral que realiza actividades comerciales.	
• Para efectos prácticos, no se establece método de valuación de inventarios, porque el cálculo del costo deducible es global.	
• Se incluye inventario inicial.	226
3. Determinación del monto de la deducción por costo de lo vendido en 2011, de una persona moral que realiza actividades industriales.	
• Para efectos prácticos no se establece método de valuación de inventarios, porque el cálculo del costo deducible es global.	
• Se incluyen inventarios iniciales.	228
4. Se desea determinar el costo de ventas fiscal mediante los métodos de valuación PEPS, UEPS y costo promedio.	231
5. Determinación del costo de ventas fiscal mediante el método de costo identificado.	234
6. Determinación del costo de ventas fiscal mediante el método detallista.	235

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del costo de los inventarios utilizando tanto el sistema de costeo absorbente como el sistema de costeo directo, ambos con base en costos históricos, a fin de saber los efectos fiscales que se derivan de los mismos.

- Se realizan actividades industriales.

DATOS

Correspondientes a 2011:

□ Materia prima utilizada	\$25,000
□ Mano de obra directa	\$15,000
□ Gastos de fabricación indirectos, fijos	\$12,000
□ Gastos de fabricación indirectos, variables	\$8,000
□ Unidades producidas	3
□ Unidades vendidas	1

Correspondientes a 2012:

□ Unidades vendidas	2
---------------------	---

DESARROLLO

1o. Determinación del costo unitario de producción.

	Costeo absorbente	Costeo directo
Materia prima utilizada	\$25,000	\$25,000
(+) Mano de obra directa	15,000	15,000
(+) Gastos de fabricación indirectos, fijos	12,000	
(+) Gastos de fabricación indirectos, variables	<u>8,000</u>	<u>8,000</u>
(=) Costo total de producción	60,000	48,000
(÷) Unidades producidas	<u>3</u>	<u>3</u>
(=) Costo unitario de producción	<u>\$20,000</u>	<u>\$16,000</u>

2o. Determinación de las deducciones del ejercicio de 2011.

	Costeo absorbente	Costeo directo
Costo unitario de producción	\$20,000	\$16,000
(x) Unidades vendidas	<u>1</u>	<u>1</u>
(=) Costo total de producción	20,000	16,000
(+) Gastos de fabricación indirectos, fijos	–	<u>12,000</u>
(=) Deducciones del ejercicio de 2011	<u>\$20,000</u>	<u>\$28,000</u>

3o. Comparación de las deducciones del ejercicio de 2011, utilizando ambos sistemas de costeo.

<i>Deducciones del ejercicio de 2011, utilizando costeo absorbente</i>	<i>menor que</i>	<i>Deducciones del ejercicio de 2011, utilizando costeo directo</i>
\$20,000	<	\$28,000

Nota:

Como se observa, en 2011 las deducciones fiscales son mayores utilizando el sistema de costeo directo.

4o. Determinación de las deducciones del ejercicio de 2012.

	Costeo absorbente	Costeo directo
Costo unitario de producción	\$20,000	\$16,000
(x) Unidades vendidas	<u>2</u>	<u>2</u>
(=) Costo total de producción	40,000	32,000
(+) Gastos de fabricación indirectos, fijos	–	<u>0</u>
(=) Deducciones del ejercicio de 2012	<u>\$40,000</u>	<u>\$32,000</u>

5o. Comparación de las deducciones del ejercicio de 2012, utilizando ambos sistemas de costeo.

<i>Deducciones del ejercicio de 2012, utilizando costeo absorbente</i>	<i>mayor que</i>	<i>Deducciones del ejercicio de 2012, utilizando costeo directo</i>
\$40,000	>	\$32,000

Nota:

Como se observa, en 2012 sucede lo contrario que en 2011, ya que las deducciones fiscales son menores utilizando el sistema de costeo directo.

6o. Determinación del monto total de las deducciones, considerando ambos sistemas de costeo.

	Costeo absorbente	Costeo directo
Deducciones del ejercicio de 2011	\$20,000	\$28,000
(+) Deducciones del ejercicio de 2012	<u>40,000</u>	<u>32,000</u>
(=) Total de deducciones	<u><u>\$60,000</u></u>	<u><u>\$60,000</u></u>

COMENTARIOS

Como se observa en este caso práctico, la elección del sistema de costeo para determinar el costo de lo vendido, tiene como principal efecto fiscal, el momento en que se podrán deducir los gastos fijos de fabricación o de adquisición.

Si se emplea el costeo absorbente, dichos costos se incluyen dentro del costo del producto, por tanto, se deducen en el ejercicio en que se enajena el mismo.

Si se emplea el costeo directo, dichos gastos no se incluyen dentro del costo del producto, y se consideran dentro de los resultados de operación, por tanto, se deducen en el ejercicio en que se efectuaron, aunque el producto no se haya enajenado.

REFERENCIA

Artículos 45-A y 45-B.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

Determinación del monto de la deducción por costo de lo vendido en 2011, de una persona moral que realiza actividades comerciales.

- Para efectos prácticos, no se establece método de valuación de inventarios, porque el cálculo del costo deducible es global.
- Se incluye inventario inicial.

DATOS

- | | |
|--|-----------|
| □ Inventario inicial (incluye sólo mercancías adquiridas durante 2010) | \$150,000 |
|--|-----------|

De los inventarios adquiridos a partir del 1o. de enero de 2011:

- | | |
|---|-------------|
| □ Adquisiciones de mercancías | \$1'200,000 |
| □ Devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre adquisiciones de mercancías, efectuados en el ejercicio | \$160,000 |
| □ Gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas | \$80,000 |
| □ Inventario final | \$240,000 |

DESARROLLO

1o. Determinación de las adquisiciones netas de mercancías.

Adquisiciones de mercancías	\$1'200,000
(-) Devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre adquisiciones de mercancías, efectuados en el ejercicio	<u>160,000</u>
(=) Adquisiciones netas de mercancías	<u><u>\$1'040,000</u></u>

2o. Determinación del monto de la deducción por costo de lo vendido en 2011, de una persona moral que realiza actividades comerciales.

Inventario inicial	\$150,000
(+) Adquisiciones netas de mercancías	1'040,000
(+) Gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas	80,000
(-) Inventario final	<u>240,000</u>
(=) Monto de la deducción por costo de lo vendido	<u><u>\$1'030,000</u></u>

COMENTARIOS

Se muestra la manera de determinar el costo de lo vendido deducible de las empresas que se dediquen a actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías.

En este caso práctico, el cálculo de dicho costo se hizo de manera global sin mostrar ningún método de valuación de inventarios para determinarlo.

REFERENCIA

Artículo 45-B.

CASO 3

PLANTEAMIENTO

Determinación del monto de la deducción por costo de lo vendido en 2011, de una persona moral que realiza actividades industriales.

- Para efectos prácticos no se establece método de valuación de inventarios, porque el cálculo del costo deducible es global.
- Se incluyen inventarios iniciales.

DATOS

□ Adquisiciones de materias primas, productos semiterminados y productos terminados	\$360,000
□ Devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre adquisiciones de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, efectuados en el ejercicio	\$70,000
□ Gastos relacionados directamente con la producción de mercancías	\$150,000
□ Devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre gastos relacionados directamente con la producción de mercancías	\$30,000
□ Inventario inicial de materias primas, productos semiterminados y productos terminados	\$100,000
□ Remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción de mercancías	\$140,000
□ Deducción de las inversiones relacionadas directamente con la producción de mercancías, sin incluir los bienes por los que se optó por aplicar la deducción inmediata	\$90,000
□ Inventario final de materias primas, productos semiterminados y productos terminados	\$180,000

DESARROLLO

1o. Determinación de las adquisiciones netas de materias primas, productos semiterminados y productos terminados.

Adquisiciones de materias primas, productos semiterminados y productos terminados	\$360,000
(-) Devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre adquisiciones de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, efectuados en el ejercicio	<u>70,000</u>
(=) Adquisiciones netas de materias primas, productos semiterminados y productos terminados	<u><u>\$290,000</u></u>

2o. Determinación de los gastos netos relacionados directamente con la producción de mercancías.

Gastos relacionados directamente con la producción de mercancías	\$150,000
(-) Devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre gastos relacionados directamente con la producción de mercancías	<u>30,000</u>
(=) Gastos netos relacionados directamente con la producción de mercancías	<u><u>\$120,000</u></u>

3o. Determinación del monto de la deducción por costo de lo vendido en 2011, de una persona moral que realiza actividades industriales.

Inventario inicial de materias primas, productos semiterminados y productos terminados	\$100,000
(+) Adquisiciones netas de materias primas, productos semiterminados y productos terminados	290,000
(+) Remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción de mercancías	140,000
(+) Gastos netos relacionados directamente con la producción de mercancías	120,000
(+) Deducción de las inversiones relacionadas directamente con la producción de mercancías, sin incluir los bienes por los que se optó por aplicar la deducción inmediata	90,000

(-) Inventario final de materias primas, productos semiterminados y productos terminados	<u>180,000</u>
(=) Monto de la deducción por costo de lo vendido	<u><u>\$560,000</u></u>

COMENTARIOS

Se muestra la manera de determinar el costo de lo vendido deducible de las empresas que se dediquen a realizar actividades distintas a las comerciales.

En este caso práctico, el cálculo de dicho costo se hizo de manera global sin mostrar ningún método de valuación de inventarios para determinarlo.

REFERENCIA

Artículo 45-C.

CASO 4

PLANTEAMIENTO

Se desea determinar el costo de ventas fiscal mediante los métodos de valuación PEPS, UEPS y costo promedio.

DATOS

- Compras realizadas en el ejercicio:

Concepto	Unidades adquiridas	Precio unitario	Monto de la compra
Lote 1	25	\$2,500	\$62,500
Lote 2	20	\$2,650	\$53,000
Lote 3	15	\$2,800	\$42,000
Total	60		\$157,500

OPERACIONES

- Primera venta: 30 unidades.
- Segunda venta: 20 unidades.

DESARROLLO

1o. Determinación del costo de ventas fiscal mediante el método PEPS.

a) De la primera venta.

	Lote 1	Lote 2	Totales
Unidades	25	5	30
(x) Precio unitario	<u>\$2,500</u>	<u>\$2,650</u>	
(=) Costo de la primera venta	<u>\$62,500</u>	<u>\$13,250</u>	<u>\$75,750</u>

Nota:

Como se observa, lo primero que entró al almacén es lo primero que se vende.

b) De la segunda venta.

	Lote 2	Lote 3	Totales
Unidades	15	5	20
(x) Precio unitario	<u>\$2,650</u>	<u>\$2,800</u>	
(=) Costo de la segunda venta	<u>\$39,750</u>	<u>\$14,000</u>	<u>\$53,750</u>

c) Total del costo de ventas fiscal mediante PEPS.

Costo de la primera venta	\$75,750
(+) Costo de la segunda venta	<u>53,750</u>
(=) Total del costo de ventas fiscal mediante PEPS	<u><u>\$129,500</u></u>

2o. Determinación del costo de ventas fiscal mediante el método UEPS.

a) De la primera venta.

	Lote 3	Lote 2	Totales
Unidades	15	15	30
(x) Precio unitario	<u>\$2,800</u>	<u>\$2,650</u>	
(=) Costo de la primera venta	<u><u>\$42,000</u></u>	<u><u>\$39,750</u></u>	<u><u>\$81,750</u></u>

Nota:

Como se observa, lo último que entró al almacén es lo primero que se vende.

b) De la segunda venta.

	Lote 2	Lote 1	Totales
Unidades	5	15	20
(x) Precio unitario	<u>\$2,650</u>	<u>\$2,500</u>	
(=) Costo de la segunda venta	<u><u>\$13,250</u></u>	<u><u>\$37,500</u></u>	<u><u>\$50,750</u></u>

c) Total del costo de ventas fiscal mediante UEPS.

Costo de la primera venta	\$81,750
(+) Costo de la segunda venta	<u>50,750</u>
(=) Total del costo de ventas fiscal mediante UEPS	<u><u>\$132,500</u></u>

3o. Determinación del costo de ventas fiscal mediante el método de costo promedio.

a) Cálculo del costo unitario promedio.

Total de las compras	\$157,500
(÷) Unidades adquiridas	<u>60</u>
(=) Costo unitario promedio	<u><u>\$2,625</u></u>

b) Costo de la primera venta.

Unidades vendidas	30
(x) Costo unitario promedio	<u>2,625</u>
(=) Costo de la primera venta	<u><u>\$78,750</u></u>

c)	Costo de la segunda venta.	
	Unidades vendidas	20
	(x) Costo unitario promedio	2,625
	(=) Costo de la segunda venta	<u>\$52,500</u>
d)	Total del costo de ventas fiscal mediante costo promedio.	
	Costo de la primera venta	\$78,750
	(+) Costo de la segunda venta	52,500
	(=) Total del costo de ventas fiscal mediante costo promedio	<u>\$131,250</u>

4o. Comparación del costo de ventas fiscal obtenido mediante los tres métodos.

<i>PEPS</i>	<i>UEPS</i>	<i>Promedio</i>
\$129,500	\$132,500	\$131,250

COMENTARIOS

Cuando se utilizan los métodos de valuación PEPS, UEPS o de costo promedio, en términos generales, se tienen los efectos siguientes:

1. Si se utiliza el método PEPS, el costo de ventas se encuentra valuado a los precios de adquisición de las primeras compras efectuadas, por lo que la deducción en el ejercicio será inferior a la que se hubiera obtenido conforme a los otros métodos.
2. Por el contrario, si se utiliza el método UEPS, el costo de ventas se encuentra valuado a los precios de adquisición de las últimas compras efectuadas, por lo que la deducción en el ejercicio será superior a la que se hubiera obtenido conforme a los otros métodos.
3. El costo promedio se encuentra a medio camino entre el PEPS y el UEPS.

Por lo anterior, cada empresa deberá evaluar qué método le conviene para determinar su costo de ventas fiscal.

REFERENCIA

Artículo 45-G.

CASO 5

PLANTEAMIENTO

Determinación del costo de ventas fiscal mediante el método de costo identificado.

DATOS

□ Compras en el ejercicio:

	<i>Automóvil 1</i>	<i>Automóvil 2</i>	<i>Automóvil 3</i>
Precio de compra	\$50,000	\$80,000	\$90,000
(+) Seguro de transporte	2,000	5,000	3,000
(+) Fletes	<u>3,000</u>	<u>4,000</u>	<u>3,000</u>
(=) Costo de adquisición	<u>\$55,000</u>	<u>\$89,000</u>	<u>\$96,000</u>

OPERACIONES

En el ejercicio se vendieron los automóviles 1 y 3.

DESARROLLO

1o. Determinación del costo de ventas fiscal por el método de costo identificado.

Costo de adquisición del automóvil 1	\$55,000
(+) Costo de adquisición del automóvil 3	<u>96,000</u>
(=) Total del costo de ventas fiscal mediante costo identificado	<u>\$151,000</u>

COMENTARIOS

Se muestra la determinación del costo de lo vendido, utilizando el método de costo identificado. Cabe destacar que este método lo deberán utilizar los contribuyentes que enajenen mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de \$50,000.00.

REFERENCIA

Artículo 45-G.

CASO 6

PLANTEAMIENTO

Determinación del costo de ventas fiscal mediante el método detallista.

DATOS

	Mercancía 1	Mercancía 2	Mercancía 3
Precio de venta	\$500	\$550	\$490
Por ciento de margen de utilidad bruta	10%	20%	15%
Unidades vendidas	50	30	50

DESARROLLO

1o. Determinación del costo de ventas fiscal por el método de detallistas.

a) Cálculo del importe del margen de utilidad bruta.

	Mercancía 1	Mercancía 2	Mercancía 3
Unidades vendidas	50	30	50
(x) Precio de venta	<u>\$500</u>	<u>\$550</u>	<u>\$490</u>
(=) Ventas totales	25,000	16,500	24,500
(x) Por ciento de margen de utilidad bruta	<u>10%</u>	<u>20%</u>	<u>15%</u>
(=) Importe del margen de utilidad bruta	<u>\$2,500</u>	<u>\$3,300</u>	<u>\$3,675</u>

b) Cálculo del costo de ventas fiscal con el método de detallistas.

	Mercancía 1	Mercancía 2	Mercancía 3	Total
Ventas totales	\$25,000	\$16,500	\$24,500	
(-) Importe del margen de utilidad bruta	<u>2,500</u>	<u>3,300</u>	<u>3,675</u>	
(=) Costo de ventas fiscal con el método de detallistas	<u>\$22,500</u>	<u>\$13,200</u>	<u>\$20,825</u>	<u>\$56,525</u>

COMENTARIOS

Se muestra la determinación del costo de lo vendido, utilizando el método detallista. Este método, por lo general, lo utilizan las tiendas departamentales que venden sus productos al menudeo.

REFERENCIA

Artículo 45-G.

Régimen de transición. Tratamiento de los inventarios que se tenían al 31 de diciembre de 2004

Mediante el artículo tercero, fracción V, de las disposiciones transitorias de la LISR para 2005, se indica que los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que se tenían al 31 de diciembre de 2004. En este supuesto, se considerará que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1o. de enero de 2005, hasta agotar sus existencias a esa fecha.

Lo anterior es claro, debido a que los inventarios a la fecha referida ya se habían deducido como compras en el ejercicio de 2004 o en ejercicios anteriores.

Opción de acumular los inventarios que se tenían al 31 de diciembre de 2004

No obstante lo antes mencionado, se pudo optar por acumular los inventarios que se tenían al 31 de diciembre de 2004, conforme a la mecánica que a continuación se señala, en cuyo caso, se pudo deducir el costo de dichos inventarios conforme se enajenaran las mercancías:

Esto se dispuso con el fin de que los contribuyentes, dependiendo de la rotación de sus inventarios, pudieran pagar el ISR que se hubiera diferido por haber deducido las compras en lugar del costo de ventas, durante un periodo que va de 4 y hasta 12 ejercicios.

Conforme al artículo vigésimo transitorio de la RMF 2005-2006, esta opción se pudo ejercer hasta el 30 de junio de 2005.

El inventario acumulable total se determinó de la manera siguiente:

- Inventario base (valor de los inventarios que se tenían al 31 de diciembre de 2004)
- (–) Saldo pendiente por deducir al 1o. de enero de 2005 de los inventarios que se tenían al 31 de diciembre de 1986 o 1988
- (–) Pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004
- (–) Diferencia del costo promedio de los inventarios de mercancías de importación, de los últimos cuatro meses de 2004 y 2003
- (–) Valor de las mercancías obsoletas o de lento movimiento que se tenían al 31 de diciembre de 2004
- (=) Inventario acumulable total (cuando el resultado sea positivo)

De la mecánica mencionada, es importante señalar lo siguiente:

1. El inventario base al 31 de diciembre de 2004 se debió haber valuado conforme al método PEPS, sin embargo, con base en las reglas 3.4.28 de la RMF 2005-2006 y 1.3.3.3.8 de la RMF 2010-2011, los contribuyentes pudieron determinar el valor del inventario base, utilizando el método de valuación de inventarios que hayan utilizado para efectos contables en la determinación del valor de dicho inventario, siempre que el método uti-

lizado haya sido uno de los señalados en el artículo 45-G de la LISR y se utilice este mismo método de valuación de inventarios durante un periodo mínimo de cinco ejercicios posteriores al ejercicio de 2005.

2. Las pérdidas fiscales que se disminuyan, ya no se podrán disminuir de las utilidades fiscales de ejercicios posteriores.
3. Cabe destacar que, según la regla 3.4.33 de la RMF 2005-2006, para los efectos de determinar el inventario acumulable total se debió observar lo siguiente:
 - a) El saldo de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004, se debió actualizar en los términos de ley, incluyendo las pérdidas fiscales del ejercicio de 2004, hasta el último mes del ejercicio de 2004.
 - b) El saldo pendiente de deducir al 1o. de enero de 2005 de los inventarios que se tenían al 31 de diciembre de 1986 o 1988, se debió actualizar desde diciembre de 1986 o 1988, según la fecha a la que corresponda el inventario y hasta el último mes del ejercicio de 2004.
4. La diferencia del costo promedio de los inventarios de mercancías de importación, de los últimos cuatro meses de 2004 y 2003, se debió determinar de la manera siguiente:

Suma del costo promedio mensual de los inventarios de bienes de importación de los últimos cuatro meses del ejercicio de 2004

(-) Suma del costo promedio mensual de los inventarios de bienes de importación de los últimos cuatro meses del ejercicio de 2003

(=) Diferencia por restar (siempre que el promedio de 2004 sea superior al promedio de 2003)

Cabe destacar que no se debió considerar dentro del costo promedio mensual de los inventarios de bienes importados directamente por el contribuyente, los bienes que se hayan importado bajo el régimen de importación temporal o se hayan encontrado sujetos al régimen de depósito fiscal, en los términos de la Ley Aduanera (regla 3.4.30 de la RMF 2005-2006).

La diferencia resultante, con independencia de que se disminuyera del inventario base de 2004, se tuvo que acumular en el ejercicio de 2005.

Según las reglas 3.4.32 de la RMF 2005-2006 y l.3.3.3.11 de la RMF 2010-2011, los contribuyentes para determinar el inventario acumulable total, pudieron optar por disminuir del inventario base, en lugar de la diferencia que se hubiera obtenido de conformidad con el procedimiento anterior, la diferencia siguiente:

Inventarios de bienes importados directamente al 31 de diciembre de 2004, valuados al precio de la última compra de dicho ejercicio

- (-) Inventarios de bienes importados directamente al 31 de diciembre de 2003, valuados al precio de la última compra del ejercicio de 2004
- (=) Diferencia por restar (siempre que el inventario de 2004 sea superior al inventario de 2003)

La diferencia resultante, con independencia de que se disminuyera del inventario base de 2004, se tuvo que acumular en el ejercicio de 2005.

5. El valor de las mercancías obsoletas o de lento movimiento que se tenían al 31 de diciembre de 2004 se pudo restar del inventario base, de acuerdo con la regla 3.4.31 de la RMF 2005-2006.

Ahora bien, el inventario acumulable en cada ejercicio se determinará de la manera siguiente:

Valor del inventario acumulable total

- (x) Por ciento de acumulación anual que corresponda al índice promedio de rotación de inventarios de la empresa, calculado por los años de 2002 a 2004, o de acuerdo con el que se determine cuando se hayan iniciado actividades con posterioridad al 2002, conforme a la tabla de acumulación
- (=) Inventario acumulable en cada ejercicio

La tabla mencionada es la siguiente:

<i>Índice promedio de rotación de inventarios</i>	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
	Por ciento en el que se acumulan los inventarios											
Más de 15	25.00	25.00	25.00	25.00								
De más de 10 a 15	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00							
De más de 8 a 10	20.00	20.00	20.00	20.00	10.00	10.00						
De más de 6 a 8	20.00	15.00	15.00	15.00	15.00	10.00	10.00					
De más de 4 a 6	16.67	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	8.33				
De más de 3 a 4	15.00	14.00	13.00	12.00	11.11	10.00	9.00	8.00	7.89			

Índice promedio de rotación de inventarios	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
	Por ciento en el que se acumulan los inventarios											
De más de 2 a 3	14.00	13.00	12.00	11.00	10.00	10.00	9.00	8.00	7.00	6.00		
De más de 1 a 2	13.00	12.50	12.00	11.00	10.00	9.09	8.00	7.00	6.50	6.00	4.91	
De más de 0 a 1	12.00	11.50	11.00	10.00	9.00	8.33	8.33	8.00	7.00	6.00	5.00	3.84

El índice promedio de rotación de inventarios del periodo comprendido por los años de 2002 a 2004, o el que corresponda cuando se hayan iniciado actividades con posterioridad a 2002, se tuvo que haber determinado conforme a lo siguiente:

1. Para cada uno de los años de que se trate, se determina el monto neto de las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que se utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos.

Monto de las adquisiciones de mercancías,
materias primas, productos semiterminados o terminados

- (-) Devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las adquisiciones (efectuados conforme al artículo 29, fracción II, de la LISR vigente hasta el 31/XII/2004)
- (=) Monto neto de las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, del año de que trate

2. Se determina el inventario promedio anual de cada uno de los años de que se trate.

Inventario inicial de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, valuados conforme al método que se tenga implantado

- (+) Inventario final de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, valuados conforme al método que se tenga implantado
- (=) Suma de inventarios
- (÷) Dos
- (=) Inventario promedio anual del año de que se trate

3. Por cada uno de los años de que se trate, se determina el índice de rotación de inventarios.

Monto neto de las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados

$$\begin{aligned} & (\div) \frac{\text{Inventario promedio anual del año de que se trate}}{\text{Índice de rotación de inventarios del año de que se trate}} \\ & (=) \underline{\underline{\text{Índice de rotación de inventarios del año de que se trate}}} \end{aligned}$$

4. Por último, se determina el índice promedio de rotación de inventarios del periodo de 2002 a 2004, o el que corresponda cuando se hayan iniciado actividades con posterioridad a 2002.

Suma del índice de rotación de inventarios para cada uno de los años del periodo

$$\begin{aligned} & (\div) \frac{\text{Número de años que corresponde al periodo}}{\text{Índice promedio de rotación de inventarios del periodo}} \\ & (=) \underline{\underline{\text{Índice promedio de rotación de inventarios del periodo}}} \end{aligned}$$

De acuerdo con la fracción V del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la LISR para 2005, los contribuyentes que hubieran optado por acumular los inventarios que tenían al 31 de diciembre de 2004 que, posteriormente, disminuyan el valor de sus inventarios al 31 de diciembre del año de que se trate con respecto al inventario base, deberán determinar el monto que deban acumular en el ejercicio de que se trate conforme a lo siguiente:

1. Para determinar el monto de acumulación de ejercicios posteriores, se estará a lo siguiente:

- a) Se calculará la proporción que represente el inventario reducido respecto al inventario base.

Inventario reducido

$$\begin{aligned} & (\div) \frac{\text{Inventario base}}{\text{Proporción}} \\ & (=) \underline{\underline{\text{Proporción}}} \end{aligned}$$

- b) Se obtendrá el monto de acumulación de ejercicios posteriores de la manera siguiente:

Inventario acumulable total

$$\begin{aligned} & (x) \frac{\text{Proporción}}{\text{Resultado}} \\ & (=) \text{Resultado} \\ & (x) \frac{\text{Por ciento que le corresponda de acuerdo con el índice promedio de rotación de inventarios, multiplicado dicho por ciento por el número de años pendientes de acumular de acuerdo con la tabla de acumulación}}{\text{Monto pendiente de acumulación en ejercicios posteriores}} \\ & (=) \underline{\underline{\text{Monto pendiente de acumulación en ejercicios posteriores}}} \end{aligned}$$

A este respecto, es importante señalar lo siguiente:

- En nuestra opinión, la mecánica mencionada sólo funciona para los dos primeros renglones de la tabla de acumulación, dado que el por ciento es el mismo para cada uno de los años en que se debe acumular el inventario.
- Por lo que respecta a los siguientes renglones de la tabla, no es claro qué por ciento se debe aplicar, ya que éste no es el mismo para cada uno de los años de acumulación.
- En nuestra opinión, se trata de un error de los legisladores, ya que en lugar de multiplicar el por ciento por el número de años pendientes de acumular, se debieron sumar los por cientos correspondientes al número de años pendientes de acumular de acuerdo con la tabla mencionada.

2. Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en el que se reduzca el inventario, los contribuyentes estarán a lo siguiente:

Inventario acumulable total

- (-) Monto pendiente de acumulación en ejercicios posteriores a la reducción de inventarios
- (-) Monto de las acumulaciones efectuadas en años anteriores a la reducción
- (=) Cantidad por acumular en el año de la reducción de inventarios

3. La regla I.3.3.3.9 de la RMF 2010-2011 señala que los contribuyentes que determinen un monto acumulable en el ejercicio en el que reduzcan su inventario, considerarán dicho monto, únicamente para la determinación de la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio de que se trate.

4. En los ejercicios posteriores a aquel en el que se reduzca por primera vez el inventario, se estará a lo siguiente:

- a) Cuando el monto del inventario reducido del ejercicio de que se trate, sea inferior al monto del inventario reducido por el cual se aplicó por última vez el procedimiento señalado en los numerales 1 y 2, se aplicará lo dispuesto en dichos numerales.
- b) Cuando el monto del inventario reducido del ejercicio de que se trate, sea superior al monto del inventario reducido por el cual se aplicó por última vez el procedimiento señalado en los numerales 1 y 2, para calcular la proporción a que se refiere el numeral 1 se considerará este último inventario y el número de años pendientes de acumular de acuerdo con la tabla de acumulación incluirá el año por el que se efectúe el cálculo. Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en que se reduzca el inventario y en los posteriores, se dividirá la cantidad obtenida en el numeral 1 entre el número de años pendientes de acumular, incluido el año por el que se efectúe el cálculo.

No obstante lo mencionado en los numerales anteriores, el artículo décimo séptimo transitorio de la RMF 2008-2009, indica que los contribuyentes que hubieran optado por acumular sus inventarios que tenían al 31 de diciembre de 2004 y que al 31 de diciembre de 2005 y en ejercicios posteriores, el valor de sus inventarios hubiese disminuido con respecto al inventario base del 31 de diciembre de 2004, para determinar el inventario acumulable del ejercicio de 2005 y posteriores, en lugar de aplicar la mecánica mencionada, podrán estar a lo siguiente:

1. Determinarán la cantidad que se debe acumular en el ejercicio en el que se reduzca el inventario, de acuerdo con lo siguiente:

- a) Se calculará la proporción que represente el inventario reducido respecto al inventario base.

$$\begin{array}{l} \text{Inventario reducido} \\ (\div) \text{ Inventario base} \\ \hline (=) \text{ Proporción} \\ \hline \hline \end{array}$$

- b) El por ciento así obtenido se multiplicará por el inventario acumulable total, para obtener el resultado 1.

$$\begin{array}{l} \text{Inventario acumulable total} \\ (x) \text{ Proporción} \\ \hline (=) \text{ Resultado 1} \\ \hline \hline \end{array}$$

- c) Se disminuirá del inventario acumulable total, el resultado 1 y las acumulaciones efectuadas en ejercicios anteriores a la reducción de inventarios.

$$\begin{array}{l} \text{Inventario acumulable total} \\ (-) \text{ Resultado 1} \\ (-) \text{ Acumulaciones efectuadas en ejercicios} \\ \text{anteriores a la reducción de inventarios} \\ \hline (=) \text{ Cantidad que se debe acumular en el ejercicio} \\ \text{en el que se reduzca el inventario} \\ \hline \hline \end{array}$$

En el caso de que la cantidad que se obtenga de conformidad con este inciso, sea inferior a la cantidad que se deba acumular en el ejercicio de que se trate, de conformidad con el numeral 2 anterior, se deberá acumular esta última.

2. En los ejercicios posteriores a aquel en el que se reduzca por primera vez el inventario, se estará a lo siguiente:

- a) Se determinará el monto de acumulación de ejercicios posteriores, disminuyendo del inventario acumulable total, las acumulaciones efectuadas en los ejercicios anteriores.

- b) Se recalcularán los por cientos de acumulación que le correspondan a cada uno de los ejercicios posteriores a aquel en el que se redujo el inventario, de acuerdo con el índice promedio de rotación de inventarios que se hubiera

determinado, dividiendo cada uno de dichos por cientos, entre la suma de los citados por cientos que correspondan a cada uno de los ejercicios pendientes de acumular de acuerdo con la tabla de acumulación, incluido el del ejercicio por el que se efectúe el cálculo.

- c) El por ciento que se obtenga para cada uno de los ejercicios posteriores, de conformidad con el inciso anterior, se multiplicará por el monto de acumulación de ejercicios posteriores.
3. Se considerará el monto de acumulación de ejercicios posteriores y los por cientos de acumulación recalculados, que se hubieran determinado por última vez, cuando el monto del inventario reducido del ejercicio de que se trate, sea superior al monto del inventario reducido por el cual se aplicó por última vez el procedimiento señalado en los numerales 1 y 2 anteriores.

Una vez ejercida la opción a que se refiere dicho artículo, no podrá variarse para determinar el inventario acumulable correspondiente a los ejercicios posteriores.

INDICE

1. Determinación del inventario acumulable en el ejercicio de 2005 y subsecuentes, de una persona moral dedicada a la comercialización de mercancías.
- La persona moral optó por acumular el monto de los inventarios que tenía al 31 de diciembre de 2004, para deducir el costo de lo vendido conforme enajenara las mercancías.
 - La persona moral inició actividades con anterioridad al ejercicio de 2002. 247
2. La persona moral del caso anterior, al 31 de diciembre de 2011, reduce sus inventarios en relación con el inventario base que tenía al 31 de diciembre de 2004, por lo que desea obtener los ajustes a la acumulación del inventario por los ejercicios de 2011 a 2012. 251

CASO 1

PLANTEAMIENTO

Determinación del inventario acumulable en el ejercicio de 2005 y subsecuentes, de una persona moral dedicada a la comercialización de mercancías.

- La persona moral optó por acumular el monto de los inventarios que tenía al 31 de diciembre de 2004, para deducir el costo de lo vendido conforme enajenara las mercancías.
- La persona moral inició actividades con anterioridad al ejercicio de 2002.

DATOS

- ❑ Cifras al 31 de diciembre de 2004:
- ❑ Inventario base (valor de los inventarios que se tenían al 31 de diciembre de 2004) \$2'700,000
- ❑ Saldo pendiente de deducir al 1o. de enero de 2005 de los inventarios que se tenían al 31 de diciembre de 1986 o 1988 \$100,000
- ❑ Pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004 \$490,000
- ❑ Diferencia del costo promedio de los inventarios de mercancías de importación \$0
- ❑ De la rotación de inventarios:

	2002	2003	2004
Adquisiciones netas	\$7'710,000	\$7'840,000	\$13'170,000
Inventario inicial	\$1'250,000	\$1'480,000	\$1'370,000
Inventario final	\$1'480,000	\$1'370,000	\$2'700,000

DESARROLLO

1o. Determinación del inventario promedio anual de cada ejercicio.

	2002	2003	2004
Inventario inicial	\$1'250,000	\$1'480,000	\$1,370,000
(+) Inventario final	<u>1'480,000</u>	<u>1'370,000</u>	<u>2'700,000</u>
(=) Suma de inventarios	2'730,000	2'850,000	4'070,000
(÷) Dos	<u>2</u>	<u>2</u>	<u>2</u>
(=) Inventario promedio anual del ejercicio	<u>\$1'365,000</u>	<u>\$1'425,000</u>	<u>\$2'035,000</u>

2o. Determinación del índice de rotación de inventarios de cada ejercicio.

	2002	2003	2004
Adquisiciones netas	\$7'710,000	\$7'840,000	\$13'170,000
(÷) Inventario promedio anual del ejercicio	<u>1'365,000</u>	<u>1'425,000</u>	<u>2'035,000</u>
(=) Índice de rotación de inventarios	<u>5.64</u>	<u>5.50</u>	<u>6.47</u>

3o. Determinación del índice promedio de rotación de inventarios.

Índice de rotación de inventarios de 2002	5.64
(+) Índice de rotación de inventarios de 2003	5.50
(+) Índice de rotación de inventarios de 2004	<u>6.47</u>
(=) Suma	17.61
(÷) Tres	<u>3</u>
(=) Índice promedio de rotación de inventarios	<u>5.87</u>

4o. Determinación del por ciento de acumulación que corresponde al índice promedio de rotación de inventarios.

Índice promedio de rotación de inventarios	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
	Por ciento en el que se acumulan los inventarios											
Más de 15	25.00	25.00	25.00	25.00								
De más de 10 a 15	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00							
De más de 8 a 10	20.00	20.00	20.00	20.00	10.00	10.00						
De más de 6 a 8	20.00	15.00	15.00	15.00	15.00	10.00	10.00					

COMENTARIOS

De acuerdo con la reforma que verificó la fracción II del artículo 29 de la LISR para 2005, las personas morales deberán deducir el costo de lo vendido en lugar de las compras realizadas. Asimismo, en las disposiciones transitorias de dicha ley para el mismo año, se indicó que los contribuyentes, para determinar el costo de lo vendido, no podían deducir las existencias de inventarios que tenían al 31 de diciembre de 2004, ya que éstos fueron deducidos conforme a la disposición contenida en la ley vigente a esa fecha como compra.

No obstante, se otorgó la opción de acumular dichos inventarios, a fin de que los contribuyentes pudieran deducir el costo de lo vendido conforme enajenaran las mercancías que los componen; para tal efecto, se indicó el procedimiento que se ilustra en este caso práctico.

Cuando los contribuyentes que hayan ejercido esta opción disminuyan su inventario base, tendrán que realizar el ajuste conforme al procedimiento previsto en la fracción V del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la LISR para 2005.

Por último, cabe mencionar que según el artículo vigésimo transitorio de la RMF 2005-2006, los contribuyentes tuvieron hasta el 30 de junio de 2005 para ejercer la opción de acumular los inventarios mencionados.

REFERENCIA

Fracciones IV y V del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la LISR para 2005.

CASO 2

PLANTEAMIENTO

La persona moral del caso anterior, al 31 de diciembre de 2011, reduce sus inventarios en relación con el inventario base que tenía al 31 de diciembre de 2004, por lo que desea obtener los ajustes a la acumulación del inventario por los ejercicios de 2011 a 2012.

DATOS

□ Saldos de los inventarios al 31 de diciembre de 2004 a 2011:	
□ Ejercicio 2004 (véase el caso 1)	\$2'700,000
□ Ejercicio 2005	\$2'720,000
□ Ejercicio 2006	\$2'750,000
□ Ejercicio 2007	\$2'740,000
□ Ejercicio 2008	\$2'730,000
□ Ejercicio 2009	\$2'710,000
□ Ejercicio 2010	\$2'830,000
□ Ejercicio 2011	\$2'430,000
□ Inventario acumulable total (véase el caso 1)	\$2'110,000
□ Inventario acumulable en el ejercicio de 2005 (véase el caso 1)	\$351,737
□ Inventario acumulable en el ejercicio de 2006 (véase el caso 1)	\$263,750
□ Inventario acumulable en el ejercicio de 2007 (véase el caso 1)	\$263,750
□ Inventario acumulable en el ejercicio de 2008 (véase el caso 1)	\$263,750
□ Inventario acumulable en el ejercicio de 2009 (véase el caso 1)	\$263,750
□ Inventario acumulable en el ejercicio de 2010 (véase el caso 1)	\$263,750
□ Por ciento acumulable en el ejercicio de 2012 (véase el caso 1)	8.33%

DESARROLLO

1o. Comparación del saldo del inventario base al 31 de diciembre de 2004, con los saldos de los inventarios al 31 de diciembre de cada año, por los ejercicios 2005 a 2011.

a) Con el ejercicio de 2005.

Saldo del inventario base al 31 de diciembre de 2004	menor que	Saldo del inventario al 31 de diciembre de 2005
\$2'700,000	<	\$2'720,000

Nota:

Debido a que al 31 de diciembre de 2005 no disminuyó el saldo del inventario en relación con el saldo del inventario base que se tenía al 31 de diciembre de 2004, en el ejercicio de 2005 no fue necesario efectuar ajuste alguno al inventario acumulable.

b) Con el ejercicio de 2006.

Saldo del inventario base al 31 de diciembre de 2004	menor que	Saldo del inventario al 31 de diciembre de 2006
\$2'700,000	<	\$2'750,000

Nota:

Debido a que al 31 de diciembre de 2006 no disminuyó el saldo del inventario en relación con el saldo del inventario base que se tenía al 31 de diciembre de 2004, en el ejercicio de 2006 no fue necesario efectuar ajuste alguno al inventario acumulable.

c) Con el ejercicio de 2007.

Saldo del inventario base al 31 de diciembre de 2004	menor que	Saldo del inventario al 31 de diciembre de 2007
\$2'700,000	<	\$2'740,000

Nota:

Debido a que al 31 de diciembre de 2007 no disminuyó el saldo del inventario en relación con el saldo del inventario base que se tenía al 31 de diciembre de 2004, en el ejercicio de 2007 no fue necesario efectuar ajuste alguno al inventario acumulable.

d) Con el ejercicio de 2008.

Saldo del inventario base al 31 de diciembre de 2004	menor que	Saldo del inventario al 31 de diciembre de 2008
\$2'700,000	<	\$2'730,000

Nota:

Debido a que al 31 de diciembre de 2008 no disminuyó el saldo del inventario en relación con el saldo del inventario base que se tenía al 31 de diciembre de 2004, en el ejercicio de 2008 no fue necesario efectuar ajuste alguno al inventario acumulable.

e) Con el ejercicio de 2009.

Saldo del inventario base al 31 de diciembre de 2004	menor que	Saldo del inventario base al 31 de diciembre de 2009
\$2'700,000	<	\$2'710,000

Nota:

Debido a que al 31 de diciembre de 2009 no disminuyó el saldo del inventario en relación con el saldo del inventario base que se tenía al 31 de diciembre de 2004, en el ejercicio de 2009 no fue necesario efectuar ajuste alguno al inventario acumulable.

f) Con el ejercicio de 2010.

Saldo del inventario base al 31 de diciembre de 2004	menor que	Saldo del inventario base al 31 de diciembre de 2010
\$2'700,000	<	\$2'830,000

Nota:

Debido a que al 31 de diciembre de 2010 no disminuyó el saldo del inventario en relación con el saldo del inventario base que se tenía al 31 de diciembre de 2004, en el ejercicio de 2010 no fue necesario efectuar ajuste alguno al inventario acumulable.

g) Con el ejercicio de 2011.

Saldo del inventario base al 31 de diciembre de 2004	mayor que	Saldo del inventario al 31 de diciembre de 2011
\$2'700,000	>	\$2'430,000

Nota:

Debido a que al 31 de diciembre de 2011 disminuyó el saldo del inventario en relación con el saldo del inventario base que se tenía al 31 de diciembre de 2004, en el ejercicio de 2011 será necesario efectuar ajustes al valor del inventario acumulable (de 2011 a 2012). Es importante mencionar que la comparación de los inventarios se deberá efectuar por cada ejercicio hasta que se termine con la acumulación del inventario.

2o. Determinación de la proporción que representa el inventario reducido en relación con el inventario base que se tenía al 31 de diciembre de 2004.

Saldo del inventario al 31 de diciembre de 2011	\$2'430,000
(÷) Saldo del inventario al 31 de diciembre de 2004	<u>2'700,000</u>
(=) Proporción	0.90
(x) Cien	<u>100</u>
(=) Proporción, expresada en por ciento	<u><u>90%</u></u>

3o. Determinación del monto acumulable en el ejercicio de 2012.**a)** Cálculo del resultado 1.

Inventario acumulable total	\$2'110,000
(x) Proporción expresada en por ciento	<u>90%</u>
(=) Resultado 1	<u>\$1'899,000</u>

b) Determinación del nuevo monto acumulable en el ejercicio de 2012.

Resultado 1	\$1'899,000
(x) Por ciento de acumulación	<u>8.33%</u>
(=) Inventario acumulable en el ejercicio de 2012	<u>\$158,187</u>

c) Determinación del nuevo monto acumulable en el ejercicio de 2011 (ejercicio en que se redujo el inventario).

Inventario acumulable total	\$2'110,000
(-) Inventario acumulado en el ejercicio de 2005	351,737
(-) Inventario acumulado en el ejercicio de 2006	263,750
(-) Inventario acumulado en el ejercicio de 2007	263,750
(-) Inventario acumulado en el ejercicio de 2008	263,750
(-) Inventario acumulado en el ejercicio de 2009	263,750
(-) Inventario acumulado en el ejercicio de 2010	263.750
(-) Inventario acumulable en el ejercicio de 2012	<u>158,187</u>
(=) Inventario acumulable en el ejercicio de 2011	<u>\$281,326</u>

COMENTARIOS

De acuerdo con la fracción V del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la LISR para 2005, los contribuyentes que posteriormente disminuyan el valor de sus inventarios al 31 de diciembre del año de que se trate con respecto al inventario base que se tenía al 31 de diciembre de 2004, deberán determinar el monto que deban acumular en el ejercicio de que se trate, conforme al procedimiento ejemplificado en este caso práctico.

Cabe mencionar que lo indicado en el párrafo anterior sólo será aplicable a los contribuyentes que optaron por acumular los inventarios que tenían al 31 de diciembre de

2004, a fin de poder deducir el costo de lo vendido conforme enajenaran las mercancías que los componen.

Los contribuyentes que determinen un monto acumulable en el ejercicio en el que reduzcan su inventario, considerarán dicho monto únicamente para la determinación de la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio de que se trate.

REFERENCIA

Fracción V del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la LISR para 2005 y regla I.3.3.3.9 de la RMF 2010-2011.