

VALUACIÓN DE INVENTARIOS DE MERCANCÍAS PARA EFECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTOS SOBRE LA RENTA

C.P.C. FRANCISCO ARGÜELLO GARCÍA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Florentino Bautista Hernández
PRESIDENTE

C.P.C. Diamantina Perales Flores
VICEPRESIDENTA GENERAL

C.P.C. Ludivina Leija Rodríguez
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Mario Enrique Morales López
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Mario Jorge Ríos Peñaranda
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

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

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

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Amezcuca Gutiérrez, Gustavo
Arellano Godínez, Ricardo
Argüello García, Francisco
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Valero, Javier
Díaz Guzmán, Eduardo
Erreguerena Albaitero, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
Gómez Espiñeira, Antonio C.
Hernández Cota, José Paul
Juárez Álvarez, Salvador
Lomelín Martínez, Arturo

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

VALUACIÓN DE INVENTARIOS DE MERCANCÍAS PARA EFECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTOS SOBRE LA RENTA

C.P.C. FRANCISCO ARGÜELLO GARCÍA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

Los artículos 41 y 42 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), comprendidos en la Sección II “Del Costo de lo Vendido” del Capítulo II “De las deducciones” del Título II “De las Personas Morales Disposiciones Generales” de la LISR, nos dan las directrices para verificar que los inventarios queden valuados para efectos fiscales y conforme a lo dispuesto por el Boletín C-4 de las Normas de Información Financiera (NIF).

En este sentido, el Artículo 41 de la LISR hace referencia a los métodos que los contribuyentes pueden optar para valuar sus inventarios, como sigue:

- I. Primeras Entradas Primeras Salidas (PEPS).
- II. Costo identificado.
- III. Costo promedio.
- IV. Detallista.

Por su parte, el Artículo 82 del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (RLISR) permite a los contribuyentes utilizar cualquiera de los diferentes tipos de métodos de valuación establecidos en este artículo, excepto tratándose de mercancías que tengan número de serie y tengan un valor superior a los \$50,000.00, en ese caso es obligatorio el uso del método de costo identificado.

A continuación, se efectúa un análisis de cada uno de los métodos referidos por el Artículo 41 de la LISR.

PRIMERAS ENTRADAS PRIMERAS SALIDAS (PEPS)

El método PEPS se basa en la suposición de que los primeros artículos en entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir de él, por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio quedan prácticamente registradas a los últimos precios de adquisición, mientras que, en resultados, los costos de ventas son los que corresponden al inventario inicial producido o a las primeras compras del ejercicio. Para efectos fiscales esto significa que la deducción que se está llevando al costo de lo vendido, siempre será a los valores más antiguos a los que se tengan registrado el inventario que se tenga disponible para su venta.

Es conveniente destacar que el manejo físico de los artículos no necesariamente tiene que coincidir con la forma en que se valúan, y que para una correcta asignación del costo deben establecerse las diferentes capas del inventario, según las fechas de adquisición o producción.

Asimismo, el Artículo 41 en su segundo párrafo establece que quienes lleven el método PEPS, lo deberán realizar por cada tipo de mercancías de manera individual, sin que se pueda llevar en forma monetaria. Y para quienes no pueden identificar los porcentajes de deducción del costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías, de manera individual, el Artículo 83 del RISR otorga la facilidad de determinar el costo de lo vendido como sigue:

Inventario de materias primas, productos semiterminados y
terminados al inicio del ejercicio:
Más: adquisiciones de materias primas, productos semiterminados y
terminados durante el ejercicio
Menos: inventario de materias primas, productos semiterminados y
terminados al final del ejercicio

Para ejercer esta opción, deberá levantarse un inventario de existencia al 31 de diciembre y llevar un registro de adquisiciones tanto para efectos fiscales como contables.

COSTO IDENTIFICADO

Conforme a la NIF C-4, este método resulta apropiado para proyectos en los cuales se puede lograr una identificación específica de los costos individuales por cada unidad producida o servicio prestado. Y como lo señala el párrafo tercero del Artículo 41 de la LISR, este método es obligatorio para los contribuyentes que enajenen mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de \$50,000.00; tal es el caso, por ejemplo, de la industria automotriz o enajenan vehículos de motor, o para quienes enajenan ciertas maquinarias.

En relación con esta disposición, ya existen un par de tesis que señalan que no es violatorio del principio de equidad tributario el obligar a utilizar el método de costo identificado para aquellos que enajenan mercancías con un número de serie o su costo excede de \$50,000.00, dado que dicho método responde a las características propias de estas mercancías y se otorga el mismo tratamiento a todos los sujetos que se encuentran en idéntica situación.

COSTO PROMEDIO

Como su nombre lo indica, la forma de determinar el costo de cada artículo consiste en dividir el importe acumulado de las erogaciones realizadas para la compra o producción de los artículos en cuestión, entre el número de artículos adquiridos o producidos. La NIF C-4 recomienda calcularlo periódicamente o a medida que entran nuevos artículos al inventario.

DETALLISTA

De conformidad con la NIF C-4, el procedimiento detallista está diseñado para aplicarse en entidades que tienen una gran diversidad de productos, como pueden ser los supermercados, farmacias, tiendas de ropa, ferreterías, comúnmente conocidas como tiendas departamentales o de autoservicio, para estimar el valor de su inventario sin necesidad de hacer un conteo físico, esto por tratarse de grupos o familias de artículos homogéneos con una alta rotación y con un margen de utilidad similar entre ellos.

En este método, el importe de los inventarios es obtenido valuando las existencias a precios de venta y deduciéndoles los factores de margen de utilidad bruta, para obtener el costo por grupo de artículos, y entendiéndose como margen de utilidad bruta el importe del precio de venta asignado a un artículo disminuido de su costo de adquisición.

Por su parte, el porcentaje de margen de utilidad bruta se determina dividiendo la utilidad bruta entre el precio de venta.

Es importante tener en cuenta que para la utilización del método detallista se requiere un adecuado establecimiento y segmentación de grupos homogéneos de artículos, a los cuales se les asigna su precio de venta tomando en consideración el costo de compra y el margen de utilidad aprobado.

Para la operación de este método, es necesario cuidar los siguientes aspectos:

- a) Control y revisión de los márgenes de utilidad bruta, considerando tanto las nuevas compras, como los ajustes al precio de venta.
- b) Agrupación de artículos homogéneos.
- c) Control de los traspasos de artículos entre los departamentos o grupos.
- d) Realización de inventarios físicos periódicos para verificar el saldo teórico de las cuentas y en su caso hacer los ajustes que procedan.

Ahora bien, aquellos que lleven el método detallista y que enajenen mercancías en tiendas de autoservicios o departamentales, de acuerdo con la facilidad otorgada por la regla 3.3.3.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2019, quedan exceptuados de llevar el control de inventarios perpetuos solo por aquellas mercancías que se encuentren en el área de ventas al público, siempre que el costo de lo vendido deducible, así como el valor de los inventarios de dichas mercancías, se determine identificando los artículos homogéneos por grupos o departamentos de acuerdo con lo siguiente:

- I. Se valuarán las existencias de las mercancías al inicio y al final del ejercicio considerando el precio de enajenación vigente según corresponda, disminuido del porcentaje de utilidad bruta con el que opera el contribuyente en el ejercicio por cada grupo o departamento. El inventario final del ejercicio fiscal de que se trate será el inventario inicial del siguiente ejercicio.
- II. Determinarán en el ejercicio, el importe de las transferencias de mercancías que se efectúen de otros departamentos o almacenes, que tenga el contribuyente en el área de ventas al público,

valuadas conforme al método que hayan adoptado para el control de sus inventarios en dichos departamentos o almacenes.

El costo de lo vendido deducible para estos contribuyentes será la cantidad que se obtenga como sigue:

Saldo de las mercancías al inicio del ejercicio determinadas de conformidad
con lo dispuesto en la fracción I
Más: importe de las transferencias de mercancías a que se refiere la
fracción II
Menos: saldo de las mercancías determinadas al final del ejercicio conforme
a lo señalado en la fracción I de esta

Por su parte, y en relación con el método detallista el cuarto párrafo establece que tratándose de contribuyentes que opten por emplear este método deberán valorar sus inventarios al precio de venta disminuido con el margen de utilidad bruta que tengan en el ejercicio conforme al procedimiento que se establezca en el reglamento de esta ley, lo cual conforme al Artículo 84 del RISR consiste en determinar el margen de utilidad bruta con el que operan en el ejercicio de que se trate, por cada grupo de artículos homogéneos o por departamentos, considerando únicamente las mercancías que se encuentren en el área de ventas al público. La diferencia entre el precio de venta y el último precio de adquisición de las mercancías del ejercicio de que se trate será entonces el margen de utilidad bruta.

Finalmente, el quinto párrafo del Artículo 41 señala que, una vez elegido el método en los términos de este artículo, se deberá utilizar este durante un periodo mínimo de cinco ejercicios; siendo válido llevar un método distinto para la valuación contable de los inventarios, pero cuando los contribuyentes para efectos contables utilicen un método distinto a los señalados en este artículo, podrán seguir utilizándolo para valorar 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 este artículo. La cantidad que se determine en los términos de este párrafo no será acumulable o deducible.

Esta redacción crea cierta confusión, ya que parecería implicar que el contribuyente debe escoger sólo un método para todos sus inventarios, lo que en la práctica no sería congruente, ya que una empresa por las características de los diferentes tipos de inventarios que maneje tiene o puede normalmente usar diferentes métodos de valuación para cada uno de ellos. Por ejemplo, un distribuidor de automóviles nuevos normalmente usará el método de identificados para las unidades nuevas porque estas valen más de \$50,000, pero no para los inventarios de refacciones en donde pudiera utilizar promedio, por ejemplo. Lo que sí es un hecho es que debe mantenerse durante un periodo de cinco años el método de valuación seleccionado y, cuando con motivo de un cambio en el método de valuación de inventarios se genere una deducción, de conformidad con el último párrafo del Artículo 41 de la LISR esta se deberá disminuir de manera proporcional en los cinco ejercicios siguientes.

Ahora bien y en un tema independiente, el Artículo 42 de la LISR aborda el supuesto cuando el costo de las mercancías sea superior al precio de mercado o de reposición. En este sentido, el Artículo 42 pretende reproducir lo establecido en el párrafo 46.4 de la NIF C-4, aunque la redacción de la LISR se ha quedado atrás con respecto a la que las NIF, el día de hoy refieren con respecto de las variaciones que los inventarios pueden sufrir en su valuación por obsolescencia, por baja en los precios de mercado o por daño, razones por las cuales el costo de la mercancía puede llegar a ser mayor que el precio a que

se puedan vender o reponer dichos inventarios; esto puede suceder por cambios de moda, modelo o avances tecnológicos y sucede muy frecuentemente en industrias tales como la textil, calzado, automotriz, computación, tecnología, telefonía, etc., aunque también pueden darse debido a situaciones de fuerza mayor causadas por fenómenos naturales tales como terremotos, incendios e inundaciones que hacen que la mercancía quede inservible y nos lleve a enajenarla incluso por debajo de su costo.

Derivado de esta situación y, de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 46.4 de la NIF C-4, cuando existan indicios de dicho deterioro, resulta necesario ajustar a la baja el valor de los inventarios disminuyendo su valor y reconociendo ese efecto como un gasto que forma parte del costo de ventas del ejercicio; esto de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 46.4.12 de la referida NIF C-4.

Derivado de lo anterior, y para comprender el sentido de este artículo, vale la pena precisar que de conformidad con la NIF C-4 el precio de mercado, debe ser el valor neto de mercado o razonable, y se define como el precio de venta, que no es otra cosa que el monto de efectivo o equivalentes que potenciales clientes estarían dispuestos a intercambiar para su compra o venta de un activo, o para asumir o liquidar un pasivo, en una operación entre partes interesadas, dispuestas e informadas, en un mercado de libre competencia.

Por su parte, el costo de reposición se define en la NIF A-6, *Reconocimiento y valuación*, como el costo que sería incurrido para adquirir un activo idéntico a uno que está actualmente en uso. En consecuencia, cuando el valor de un inventario ha sido ajustado a la baja reconociendo su deterioro por alguno de los motivos antes mencionados, es de esperarse que su precio de venta en el futuro cuando este inventario se enajene, sea acorde con el de un inventario deteriorado, buscando en todo momento obtener alguna ganancia por sobre el nuevo valor del inventario ahora ajustado por deterioro, ya que en principio ni contable, ni fiscalmente es razonable enajenar por abajo del valor del costo de ventas, que es la premisa que considera el primer párrafo del artículo de este artículo.

Por ejemplo, ¿qué pasa cuando tenemos un inventario de máquinas que quedaron sumergidas bajo el agua en una inundación y no teníamos contratado un seguro? No quedará otra alternativa que vender esas máquinas como chatarra. En ese caso analicemos el siguiente ejemplo: Si cada máquina nos costó \$150,000 y lo vendíamos normalmente en \$180,000 y ahora estimamos que podremos venderlo como chatarra en unos \$40,000; bajo este supuesto, su costo de ventas es mucho menor a su precio de venta. En este caso, el Artículo 42 nos pide hacer la siguiente comparación de valores conforme lo dispuesto en las tres fracciones siguientes:

- I. El de reposición, sea este por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.
- II. El de realización, que es el precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación, siempre que sea inferior al valor de reposición.
- III. 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.

Conforme a las premisas consideradas en el ejemplo, el comparativo sería siguiente:

| |
|---|
| <p>Valor reposición = Costo de adquisición (\$150,000)</p> <p>Valor realización = Precio normal de venta \$40,000 (ya que ahora es el precio de venta como chatarra) gastos de venta \$18,000 (que son los gastos que se incurren para enajenarlo) = \$22,000</p> <p>Valor neto realización = Precio normal de venta \$40,000 - gastos de venta \$18,000 - % utilidad que habitualmente se obtiene en su realización [20% del precio de venta, el cual se obtiene de dividir \$30,000 de ganancia / \$180,000 del precio de venta habitual lo cual resulta en \$8,000] = \$12,000</p> |
|---|

Ahora procedemos a hacer la comparación requerida por el Artículo 42 como sigue:

- I. El de reposición, que en este caso es \$150,000, sin que exceda del valor de realización, que en este caso es de \$22,000. Como el valor de reposición es mayor al de realización no cumple la premisa de esta fracción I.
- II. El de realización, que en este caso es de \$22,000, siempre que sea inferior al valor de reposición, que en este caso es de \$150,000, premisa que se cumple.
- III. El neto de realización, que en este caso es de \$12,000, si es superior al valor de reposición, que en este caso es de \$150,000, premisa que, en este caso, no se cumple al ser \$12,000 inferior a \$150,000.

De este ejemplo puede concluirse que financieramente debe reconocerse una reserva por deterioro de inventarios de \$128,000 (que corresponde a los \$150,000 originalmente invertidos menos los \$22,000 que es el valor resultante de la comparación de las tres fracciones referidas en el Artículo 42), y al momento en que la maquinaria sea efectivamente enajenada por el contribuyente en \$40,000 se podrá reconocer como “costo de lo vendido” por el contribuyente la cantidad de \$22,000 y como una partida fiscal no contable se deducirá adicionalmente la cantidad previamente reservada financieramente por \$128,000, para así deducir totalmente los \$150,000 que corresponde al costo de adquisición de la mercancía por parte del contribuyente.

Finalmente, el Artículo 42 en su segundo párrafo establece que cuando los contribuyentes enajenen las mercancías a una parte relacionada en los términos del Artículo 179 de esta ley, se utilizará cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II y III, del Artículo 180 de la misma. Conforme el Artículo 179 se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes; igualmente son partes relacionadas la casa matriz y sus sucursales de un establecimiento permanente, así como salvo prueba en contrario, las operaciones realizadas por residentes en México con sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes.

Entonces de conformidad con este párrafo, las enajenaciones de mercancías deben estar soportadas con un estudio de precios de transferencia que cumpla con las metodologías previstas en el Artículo 180 de la LISR, de lo contrario las operaciones pudieran no ser consideradas que se realizaron a valores de mercado por parte de la autoridad.