

OPCION DE ACUMULACION EN CASO DE OPERACIONES COBRADAS SIN QUE SE HAYA ENVIADO EL BIEN O PRESTADO EL SERVICIO



La regla 3.2.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal 2017 (RMF 2017), publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 23 de Diciembre de 2016, y modificada mediante la 2ª Modificación a la RMF 2017, publicada en el DOF el 18 de Julio de 2017, establece una opción para los contribuyentes que obtengan ingresos por el cobro total o parcial del precio o por la contraprestación pactada, y que a ese momento hayan expedido el comprobante fiscal según las reglas de para cuando el pago es en fecha posterior, y no hayan enviado el bien o prestado el servicio, consistente en considerar como ingreso acumulable del ejercicio el saldo que por los mismos conceptos tengan al cierre del ejercicio fiscal de que se trate, de un registro que se deberá determinar conforme a lo establecido en la citada regla.

Dicha regla es del texto siguiente:

Los contribuyentes del Título II de la Ley del ISR, que realicen las actividades empresariales a que se refiere el artículo 16 del CFF y obtengan ingresos por el cobro total o parcial del precio o por la contraprestación pactada, relacionados directamente con dichas actividades, y no estén en el supuesto a que se refiere el artículo 17, fracción I, inciso b) de la Ley del ISR, y emitan el CDFI que corresponda a dichos cobros en términos de la regla 2.7.1.35., en lugar de considerar dichos cobros como ingresos para la determinación del pago provisional correspondiente al mes en el que los recibieron en los términos de los artículos 14 y 17, fracción I, inciso c) de la citada Ley, podrán considerar como ingreso acumulable del ejercicio el saldo que por los mismos conceptos tengan al cierre del ejercicio fiscal de que se trate, del registro a que se refiere el párrafo siguiente, pudiendo deducir en este caso, el costo de lo vendido estimado que corresponda a dichos cobros.

El saldo del registro a que se refiere el párrafo anterior, se incrementará con el monto de los cobros totales o parciales, que se reciban durante el citado ejercicio en los términos del artículo 17, fracción I, inciso c) de la Ley del ISR y por los cuales no se haya enviado o entregado materialmente el bien o se haya prestado el servicio y se disminuirá con el importe de dichos montos, cuando se envíe o se entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio, según corresponda, y por los cuales se recibieron los cobros parciales o totales señalados.

Los ingresos a que se refiere el artículo 17, fracción I, inciso c) de la Ley del ISR, deberán acumularse tanto para efectos de los pagos provisionales como para el cálculo de la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio fiscal de que se trate, cuando se dé el supuesto a que se refiere la fracción I, inciso b) del citado precepto.

El costo de lo vendido estimado correspondiente al saldo del registro de los cobros totales o parciales que se tengan al cierre del ejercicio fiscal de que se trate, que no estén en el supuesto a que se refiere el artículo 17, fracción I, inciso b) de la Ley del ISR, se determinará aplicando al saldo del registro a que se refiere el segundo párrafo de esta regla, el factor que se obtenga de dividir el monto del costo de lo vendido deducible del ejercicio fiscal de que se trate, entre la totalidad de los ingresos obtenidos en ese mismo ejercicio, por concepto de enajenación de mercancías o por prestación de servicios, según sea el caso.

En los ejercicios inmediatos siguientes a aquél en el que se opte por aplicar lo dispuesto en esta regla, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables el saldo del registro que se hubiera acumulado y el costo de lo vendido estimado del costo de lo vendido deducible, calculados en los términos de esta regla, correspondientes al ejercicio inmediato anterior.

Lo dispuesto en esta regla no será aplicable a los contribuyentes a que se refiere el artículo 17, penúltimo y último párrafos de la Ley del ISR.

Los contribuyentes a quienes se les expida el CFDI a que se refiere el primer párrafo de esta regla, sólo podrán deducir el monto efectivamente pagado en el mes o en el ejercicio que corresponda.

Es decir, los contribuyentes que se encuentren en la situación antes comentada de recibir pagos sin que a ese momento ya se haya enviado el bien o prestado el servicio, y que hayan expedido el comprobante fiscal según las reglas de para cuando el pago es en fecha posterior, y que opten por aplicar lo establecido en esta regla, **no acumularán lo cobrado en ese momento para efectos del pago provisional del período que corresponda**, sino que acumularán el saldo que se tenga al final del ejercicio del registro que hay que llevar de conformidad al procedimiento establecido en la regla en comento.

SUJETOS

Lo serán exclusivamente las Personas Morales que realicen actividades empresariales y que tributen en el Título II de la Ley del ISR que se encuentren en la situación siguiente:

- a) Que obtengan ingresos por el cobro total o parcial del precio o por la contraprestación pactada, relacionados directamente con dichas actividades, y
- b) Que a ese momento hayan expedido el comprobante fiscal según las reglas de para cuando el pago es en fecha posterior, pero no hayan enviado el bien o prestado el servicio.

CONTRIBUYENTES A QUIENES NO APLICA ESTA OPCIÓN

- a) Contribuyentes que celebren contrato de obra inmueble.
- b) Contribuyentes que celebren contrato de obra en los que se obliguen a ejecutar dicha obra conforme a un plano, diseño y presupuesto.

BENEFICIO

En lugar de considerar dichos cobros como ingresos para efectos del pago provisional del mes en que se reciban, podrán considerar como ingreso acumulable del ejercicio el saldo que por los mismos conceptos tengan al cierre del ejercicio fiscal de que se trate, del registro por cobros sobre los que no se haya enviado el bien o prestado el servicio, pudiendo deducir en este caso, el costo de lo vendido estimado que corresponda a dichos cobros.

SALDO DE COBROS SOBRE LOS QUE NO SE HAYA ENVIADO EL BIEN O PRESTADO EL SERVICIO

El contribuyente que tome esta opción deberá determinar un saldo de cobros sobre los que no se haya enviado el bien o prestado el servicio, según lo siguiente:

Saldo inicial

- (+) Monto de los cobros totales o parciales recibidos en el ejercicio sobre los que no se haya enviado el bien o prestado el servicio.
- (-) Monto de dichos montos cuando se envíe o se entregue materialmente el bien o se preste el servicio
- (=) Saldo de cobros sobre los que no se haya enviado el bien o prestado el servicio al final del ejercicio

Los cobros recibidos deberán acumularse tanto para efectos de los pagos provisionales como para el cálculo de la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio fiscal de que se trate, **cuando se envíe o entregue el bien, o se preste el servicio**.

R- 2.2.4. RMF 2017			
OPCIÓN DE ACUMULAR SALDO DE COBROS SOBRE LOS QUE NO SE HA ENVIADO EL BIEN O PRESTADO EL SERVICIO AL CIERRE DEL EJERCICIO			
Anticipos o cobros parciales o totales (Sobre los que no se ha enviado el bien o prestado el servicio)	1,000.00	➡	No se acumula
(+) Anticipos o cobros sobre los que se ha enviado el bien o prestado el servicio	800.00	➡	Se acumula para PP y para Utilidad del Ejercicio
(-) Saldo de registro de cobros sobre los que no se ha entregado el bien o prestado el servicio	200.00	➡	Se acumula al final de ejercicio

DEDUCCIÓN DEL COSTO DE VENTAS ESTIMADO

El costo de lo vendido estimado correspondiente al saldo del registro de los cobros totales o parciales y de los anticipos que se tengan al cierre del ejercicio fiscal de que se trate, se determinará aplicando al saldo del registro el factor que se obtenga de dividir el monto del costo de lo vendido deducible del ejercicio fiscal de que se trate, entre la totalidad de los ingresos obtenidos en ese mismo

ejercicio, por concepto de enajenación de mercancías o por prestación de servicios, según sea el caso.

REGLA 3.2.4 RMF 2017	
COSTO DE VENTA ESTIMADO	
Costo de venta deducible	32,689,520.00
(/) Ingresos acumulables del ejercicio	81,983,745.00
(⇒) Factor	39.87%
Saldo del registro en el ejercicio	2,369,875.00
(x) Factor	39.87%
(⇒) Costo de venta estimado	944,944.34

EJERCICIOS SIGUIENTES A LA OPCION

En los ejercicios inmediatos siguientes a aquél en el que se opte por aplicar lo dispuesto en esta regla, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables el saldo del registro que se hubiera acumulado y el costo de lo vendido estimado del costo de lo vendido deducible, calculados en los términos de esta regla, correspondientes al ejercicio inmediato anterior.

EJEMPLO

I.- CON SALDO EN EL REGISTRO AL FINAL DEL EJERCICIO	
Anticipos o cobros parciales o totales (Sobre los que no se ha enviado el bien o prestado el servicio)	1,000.00
(-) Anticipos o cobros sobre los que se ha enviado el bien o prestado el servicio	800.00
(=) Saldo de registro de anticipos o cobros sobre los que no se ha entregado el bien o prestado el servicio.	200.00
A) DETERMINACION DE MONTO A ACUMULAR EN EL EJERCICIO	
Saldo de registro de anticipos o cobros sobre los que no se ha entregado el bien o prestado el servicio.	200.00
(+) Anticipos o cobros sobre los que se ha enviado el bien o prestado el servicio	800.00
(=) Monto acumulable en el ejercicio	1,000.00
COMENTARIOS:	
1.- Se acumula en el ejercicio el total de montos recibidos (\$ 1,000.00)	
2.- Para Pagos Provisionales de ISR únicamente se habrán considerado \$ 800.00	

En este primer supuesto, al final del ejercicio se acumula el total de lo cobrado, más sin embargo, para pagos provisionales de ISR únicamente se consideraron \$ 800 y no el total de lo cobrado en el ejercicio, en virtud de que hubo \$ 200 por los cuales no se entregó el bien o prestó el servicio.

II.- SIN SALDO EN EL REGISTRO AL FINAL DEL EJERCICIO	
Anticipos o cobros parciales o totales (Sobre los que no se ha enviado el bien o prestado el servicio)	1,000.00
(-) Anticipos o cobros sobre los que se ha enviado el bien o prestado el servicio	1,000.00
(=) Saldo de registro de anticipos o cobros sobre los que no se ha entregado el bien o prestado el servicio.	0
A) DETERMINACION DE MONTO A ACUMULAR EN EL EJERCICIO	
Saldo de registro de anticipos o cobros por los que no se ha entregado el bien o prestado el servicio.	0
(+) Anticipos o cobros sobre los que se ha enviado el bien o prestado el servicio	1,000.00
(=) Monto acumulable en el ejercicio	1,000.00
COMENTARIOS:	
1.- Se acumula en el ejercicio el total de montos recibidos (\$ 1,000.00)	
2.- Para Pagos Provisionales de ISR se habrá considerado el monto total de \$ 1,000.00 con la única ventaja de que se considerará hasta que se haya enviado el bien o prestado el servicio.	

En este segundo supuesto, la única ventaja es que se acumuló el ingreso hasta el momento en que se entregó el bien o prestó el servicio, y no se acumuló en el momento en que se recibió el pago.

III.- SIN ENVIO DE BIENES O PRESTACION DE SERVICIO EN EL EJERCICIO	
Anticipos o cobros parciales o totales (Sobre los que no se ha enviado el bien o prestado el servicio)	1,000.00
(-) Anticipos o cobros sobre los que se ha enviado el bien o prestado el servicio	0
(=) Saldo de registro de anticipos o cobros por los que no se ha entregado el bien o prestado el servicio.	1,000.00
A) DETERMINACION DE MONTO A ACUMULAR EN EL EJERCICIO	
Saldo de registro de anticipos o cobros por los que no se ha entregado el bien o prestado el servicio.	1,000.00
(+) Anticipos o cobros sobre los que se ha enviado el bien o prestado el servicio	0
(=) Monto acumulable en el ejercicio	1,000.00
COMENTARIOS:	
1.- Se acumula en el ejercicio el total de montos recibidos (\$ 1,000.00)	
2.- Para Pagos Provisionales de ISR no se habrá considerado este monto	

En este supuesto, se difirió el momento de acumulación hasta el final del ejercicio ya que en el transcurso del mismo no se entregó el

bien o se prestó el servicio.

IV.- CON SALDO INICIAL DEL EJERCICIO ANTERIOR	
DATOS:	
Cobros recibidos en ejercicio anterior (Dic. 2016)	1,000.00
Bienes enviados en Abril 2017	
Monto de cobros recibidos acumulados en 2016	1,000.00
EJERCICIO 2017:	
Saldo de registro al inicio de ejercicio	1,000.00
(+) Anticipos o cobros parciales o totales (Sobre los que no se ha enviado el bien o prestado el servicio)	0
(-) Anticipos o cobros sobre los que se ha enviado el bien o prestado el servicio	1,000.00
(=) Saldo de registro de anticipos o cobros por los que no se ha entregado el bien o prestado el servicio.	0

A) DETERMINACION DE MONTO A ACUMULAR EN EL EJERCICIO	
Saldo de registro de anticipos o cobros por los que no se ha entregado el bien o prestado el servicio.	0
(+) Anticipos o cobros sobre los que se ha enviado el bien o prestado el servicio	1,000.00
(-) Saldo de registro acumulado en ejercicio 2016	1,000.00
(=) Monto acumulable en el ejercicio	0
COMENTARIOS:	
1.- Quedaría en partida de conciliación el monto cobrado en 2017	

En este último supuesto, se muestra que el saldo del registro correspondiente al ejercicio inmediato anterior, y que fue acumulado en ese ejercicio, ya no se consideraría acumulable en el ejercicio siguiente cuando se enviara el bien o prestara el servicio.

CONSIDERACIONES

- 1.- Lo establecido en la regla 3.2.4. de la RMF 2017 constituye una opción exclusiva para el contribuyente persona moral que tributa en el Título II de la Ley del ISR, por lo que no podrán aplicarla otro tipo de contribuyentes.
- 2.- No obstante lo anterior, no podrán aplicarla las siguientes personas morales:
 - a) Contribuyentes que celebren contrato de obra inmueble.
 - b) Contribuyentes que celebren contrato de obra en los que se obliguen a ejecutar dicha obra conforme a un plano, diseño y presupuesto.
- 3.- La opción prevista en la regla 3.2.4. constituye un medio para diferir el momento de acumulación del ingreso en caso de recibir pagos totales o parciales, cuando al momento del cobro aún no se ha enviado el bien o prestado el servicio.
- 4.- En este caso el ingreso se acumulará en cualquiera de estos 2 momentos, el que ocurra primero:
 - a) Cuando se envíe el bien o se preste el servicio.
 - b) Al final del ejercicio.