



# UNIVERSIDAD MICHOCANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO

Facultad de Contaduría y Ciencias Administrativas

División de Estudios de Posgrado

T E S I S

“BENEFICIOS Y PERJUICIOS DE LA DEDUCCIÓN DEL  
COSTO DE VENTAS EN AGENCIAS AUTOMOTRICES”

PARA OBTENER EL GRADO DE

MAESTRÍA EN FISCAL

PRESENTA

C.P. ANGÉLICA MENDOZA CONTRERAS

DIRECTOR DE TESIS: DR. JOSÉ LUIS CHÁVEZ CHÁVEZ

Morelia, Michoacán Junio 2008.

# ÍNDICE

Índice de Tablas y Figuras	4
Siglas y Abreviaturas	5
Glosario de Términos	6
Resumen	10
Introducción	13
<b>Capítulo I</b>	<b>Método de Investigación</b>
1. Planteamiento del Problema	15
2. Objetivo General	16
3. Objetivos Específicos	16
4. Preguntas de Investigación	16
5. Cuadro de Congruencia Metodológica	17
6. Hipótesis	18
7. Universo de Empresas Sujetas a Investigación	18
8. Justificación	18
<b>Capítulo II</b>	<b>Marco Teórico</b>
1. Sistemas de Costeo	21
1.1 Costeo Absorbente	21
1.2 Costeo Directo	22
1.3 Diferencias entre los dos sistemas	24
1.4 Costos Fijos y Variables	24
1.5 Determinación del Costo de lo Vendido	25
2. Métodos de Valuación de Inventarios	26
2.1 Primeras Entradas, Primeras Salidas	26
2.2 Últimas Entradas, Primeras Salidas	27
2.3 Costo Identificado	28
2.4 Costo Promedio	28
2.5 Detallista	29
3. Sistemas de Control de Inventarios	30
3.1 Inventarios Perpetuos	30
3.2 Analítico o Pormenorizado	31
3.3 Mercancías Generales	31

4. Aspectos Fiscales del Costo de lo Vendido	32
4.1 Deducción del Costo de lo Vendido	32
4.2 Anticipos efectuados hasta 2004	33
4.3 Anticipos No Deducibles a partir de 2005	33
4.4 Gastos No Deducibles en el ejercicio de la erogación	35
4.5 Sistemas de Costeo Permitidos	35
4.6 Elementos Integrantes del Costo	37
4.7 Costos Indirectos	39
4.8 Período Mínimo para Determinación del Costo	40
4.9 Métodos Autorizados para la Valuación de Inventarios	41
4.10 Efectos Fiscales para el Inventario al 31 de Dic de 2004	44
4.11 Determinación de la Rotación de Inventarios	50
4.12 Disminución del Inventario respecto al Inventario Base	51
4.13 Preceptos del RLISR relacionados con Costo de Ventas	54
5. Aspectos Legales del Costo de lo Vendido	58
<b>Capítulo III Beneficios y Perjuicios de la Deducción de Costo de Ventas en Agencias Automotrices</b>	
1. Generalidades	67
2. Comportamiento de las Utilidades después de la Reforma	68
3. Efectos de la Opción de Acumulación del Inventario	73
4. Disminución de Inventarios	79
5. Importancia de Planeación del Costo de Ventas para Cierre	84
Conclusiones y Recomendaciones	85
Fuentes de Información	88

## ÍNDICE DE TABLAS Y FIGURAS

Tabla No. 1	Tabla de Acumulación de Inventarios	50
Tabla No. 2	Análisis del RLISR relacionado con Costo de lo Vendido	55
Tabla No. 3	Comparativo Utilidades Fisc. Autos y Camiones Pulsar, S.A. de C.V.	69
Tabla No. 4	Comparativo Utilidades Fisc. Automotriz Milenio, S.A. de C.V.	70
Tabla No. 5	Comparativo Utilidades Fisc. Autos Génesis, S.A. de C.V.	71
Tabla No. 6	Tabla de Acumulación de Inventarios (Caso Disminución)	81
Tabla No. 7	Montos por Acumular por Ejercicio (Caso Disminución)	81
Figura No. 1	Sistemas de Costeo Permitidos por la LISR	20
Figura No. 2	Gráfico Utilidades Fiscales Autos y Camiones Pulsar, S.A. de C.V.	69
Figura No. 3	Gráfico Utilidades Fiscales Automotriz Milenio, S.A. de C.V.	70
Figura No. 4	Gráfico Utilidades Fiscales Autos Génesis, S.A. de C.V.	72

## SIGLAS Y ABREVIATURAS

CFF	Código Fiscal de la Federación
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
DOF	Diario Oficial de la Federación
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
PEPS	Primeras Entradas, Primeras Salidas
PTU	Participación de los Trabajadores en las Utilidades
RLISR	Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
SAT	Servicio de Administración Tributaria
UEPS	Últimas Entradas, Primeras Salidas

## GLOSARIO DE TÉRMINOS

### **COSTEO ABSORBENTE**

Es el que está integrado con todas aquellas partidas erogadas y devengadas, directas e indirectas que se considere fueron incurridas en el proceso productivo. La asignación del costo al producto se hace combinando los gastos incurridos en forma directa con los gastos de fabricación y otros procesos o actividades indirectamente relacionadas con la producción.

### **COSTEO DIRECTO**

Es la integración del costo de producción por medio de los siguientes elementos: materia prima consumida, mano de obra directa y gastos de fabricación variables, aplicados a la producción en relación a los volúmenes manufacturados.

### **COSTO DE CONVERSIÓN**

Está integrado por la suma del costo de mano de obra y los gastos de fabricación.

### **COSTO IDENTIFICADO**

Método de valuación de inventarios que puede ser empleado en algunas empresas cuyos artículos reúnen ciertas características, por lo que es factible que se identifiquen específicamente con su costo de adquisición o producción.

### **COSTO PRIMO**

Es la suma de costos de materia prima y mano de obra directa.

### **COSTO PROMEDIO**

Método de valuación de inventarios que se determina dividiendo el importe acumulado de las erogaciones aplicables, entre el número de artículos adquiridos o producidos.

### **COSTOS ESTÁNDAR**

Se basan principalmente en investigaciones, especificaciones técnicas de cada producto en particular y la experiencia, representando, por lo tanto, una medida de eficiencia.

### **COSTOS ESTIMADOS**

Se basan principalmente en la determinación de los costos con base en la experiencia de años anteriores.

### **COSTOS FIJOS**

Son los que permanecen constantes, independientemente del nivel de operación que esté trabajando la empresa.

### **COSTOS HISTÓRICOS**

Son aquéllos en los que se acumulan los elementos del costo incurrido para la adquisición o producción de artículos.

### **COSTOS PREDETERMINADOS**

Son aquéllos que se calculan antes de iniciarse la producción de los artículos, mismos que se clasifican en: costos estimados y costos estándar.

### **COSTOS VARIABLES**

Son aquéllos que se encuentran relacionados directamente con el nivel de la producción, es decir, si el nivel de producción aumenta se generan mayores costos, es por eso que los costos variables quedan expresados en términos de la producción.

### **DISMINUCIÓN DE INVENTARIOS**

Se presenta cuando el inventario al cierre del ejercicio de que se trate es inferior al inventario base al 31 de diciembre de 2004.

### **ÍNDICE DE ROTACIÓN DE INVENTARIOS**

Es el cociente que resulte de dividir el monto que se obtenga de las compras netas de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados del ejercicio de que se trate, entre el inventario promedio del ejercicio de que se trate.

### **ÍNDICE PROMEDIO DE ROTACIÓN DE INVENTARIOS**

Se determinará sumando el índice de rotación de inventarios para cada uno de los años del periodo de que se trate, el resultado de dicha suma se dividirá entre el número de años que corresponda a dicho periodo.

### **INVENTARIO ACUMULABLE**

Es el resultado de disminuir al inventario base al 31 de diciembre de 2004, el saldo pendiente de deducir al 1 de enero de 2005, del inventario al 31 de diciembre de 1986 ó 1988 y de la regla 106 de la RM del 19 de mayo de 1993, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004, la diferencia promedio de compras en exceso en 2004, en bienes de importación, comparando el último cuatrimestre de 2004 contra el mismo de 2003 y el valor de las mercancías obsoletas o de lento movimiento al 31 de diciembre de 2004.

### **INVENTARIO BASE**

Es el inventario que haya tenido al 31 de diciembre de 2004.

### **INVENTARIO PROMEDIO DEL EJERCICIO**

Es el resultado de dividir entre dos la suma del inventario inicial y final de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que el contribuyente haya utilizado en su actividad empresarial, valuados conforme con el método que tenga implantado.

### **MÉTODO DETALLISTA**

Método de valuación de inventarios en donde el importe de los mismos 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.

### **PRIMERAS ENTRADAS, PRIMERAS SALIDAS**

Método de valuación de inventarios que supone 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 en los últimos precios de adquisición, mientras que en resultados los costos de venta son los que corresponden al inventario inicial y las primeras compras del ejercicio.

### **SISTEMA ANALÍTICO O PORMENORIZADO**

Sistema de registro que muestra minuciosamente el inventario inicial, así como las adquisiciones y ventas por separado, por lo cual emplea varias cuentas para el control de los inventarios.

### **SISTEMA DE INVENTARIOS PERPETUOS**

Sistema de registro que permite controlar las cuentas de materia prima, producción en proceso y artículos terminados, sin necesidad de levantar inventarios físicos, ya que siempre muestra el inventario disponible en unidades y en pesos.

### **ÚLTIMAS ENTRADAS, PRIMERAS SALIDAS**

Método de valuación de inventarios que consiste en suponer que los últimos artículos en entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir de él, por lo que siguiendo este método, las existencias al finalizar el ejercicio quedan prácticamente registradas a los precios de adquisición o producción más antiguos, mientras que en el estado de resultados los costos son más actuales.

## RESUMEN

A partir del ejercicio fiscal 2005 la Ley del Impuesto Sobre la Renta retoma, para las personas morales, un sistema de deducción muy similar al que empleó hasta 1986, sólo que ahora lo denomina *Costo de lo Vendido*, en lugar del *Costo*.

La reforma que implica la deducción del Costo de lo Vendido en lugar de las Compras, en el caso de las personas morales del Título II, ha sido una de las más trascendentes de los últimos 18 años y seguirá siéndolo en tanto se termine de acumular el inventario base (12 años a partir de la misma), por lo que es necesario que las empresas cuenten con información suficiente a fin de aprovechar al máximo las ventajas que la misma otorga y evitar en lo posible, aquellas circunstancias que puedan constituir un daño; es por eso que la presente investigación pretende proporcionar información que sea de utilidad, principalmente a las empresas sujetas a estudio.

La deducción del Costo de lo Vendido complicó y aumentó el costo administrativo, pues resulta muy complejo determinar la deducción del concepto fiscal mencionado.

La Sección III del Capítulo II del Título II de la LISR establece, en su Artículo 45-A, que el costo del inventario final y el costo al que se enajenan las mercancías deberá determinarse mediante el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o costos predeterminados o por medio del costeo directo.

El Artículo 45-G de la LISR establece que podrán utilizarse cualquiera de los siguientes métodos para la valuación de inventarios: PEPS, UEPS, Costo identificado, Costo promedio y Detallista.

Para su correcta aplicación, los artículos 45-A, 45-F y 45-G hacen referencia al cumplimiento de lo dispuesto por el RLISR; sin embargo, las aclaraciones se hicieron posteriormente con reglas de la RMF incorporadas dentro del rubro "3.4. Deducciones".

El Ejecutivo Federal finalmente publicó en el DOF del 4 de diciembre de 2006, el "Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta". En este documento se adiciona al actual RLISR un Capítulo II, al Título II, con una Sección III "Del Costo de lo Vendido" que comprende los artículos 69-A al 69-J.

La fracción V del Artículo Tercero Transitorio establece el procedimiento para determinar el monto del inventario acumulable al 31 de diciembre de 2004, partiendo de la determinación del inventario base.

Los contribuyentes que posteriormente disminuyan el valor de sus inventarios al 31 de diciembre de 2004, en los ejercicios siguientes a esta fecha, deberán determinar el monto que deban acumular en el ejercicio en que se disminuyó.

Respecto a la inconstitucionalidad del Costo de lo Vendido, los tribunales han dado diversas opiniones y a la fecha la tendencia indica que la misma no será procedente.

El presente trabajo de investigación comprende a tres agencias automotrices, siendo su principal actividad la compra venta de vehículos, proporcionando también servicio de mantenimiento a las unidades.

Los conceptos que se eligieron para la determinación de los principales efectos que tuvo la reforma del Costo de lo Vendido en las empresas antes mencionadas son: a) Comportamiento de las Utilidades después de la reforma, b) Opción de Acumulación del Inventario al 31 de diciembre de 2004, c) Disminución de Inventarios y d) Importancia de la Planeación del Costo de Ventas para el cierre del ejercicio.

Las empresas en cuestión se vieron afectadas por la reforma del Costo de lo Vendido en cuanto al comportamiento de sus utilidades fiscales, ya que éstas resultaron superiores en relación con las que se hubiesen presentado de continuar con el esquema anterior en la mayoría de los casos, lo cual implica una mayor carga tributaria.

Las agencias automotrices sujetas a investigación que contaban con inventario al 31 de diciembre de 2004, optaron por la acumulación del mismo, situación que se considera adecuada una vez analizados los efectos que esta disposición originó.

Conforme a los datos analizados, en caso de presentarse una disminución de inventarios en alguna de estas agencias, ello podría implicar un incremento en el inventario acumulable del ejercicio, situación que resultaría perjudicial, por lo que se sugiere verificar el procedimiento alterno establecido en la RMF para 2008.

Se considera conveniente que con anterioridad al cierre del ejercicio se efectúe una planeación del rubro de inventarios, a fin de evitar en lo posible la reducción, considerando otras cuestiones como las financieras, estratégicas, etc.

## INTRODUCCIÓN

La reforma fiscal más trascendente para 2005 en la Ley del Impuesto Sobre la Renta para personas morales del Título II, fue la de haber sustituido dentro de las deducciones autorizadas a las adquisiciones por el Costo de lo Vendido.

El cambio de Compras a Costo de lo Vendido ha provocado a las empresas utilidades fiscales totalmente diferentes a las que venían presentando con anterioridad a la reforma.

El Costo de lo Vendido no fue una nueva medida en nuestro ordenamiento tributario, ya que estuvo vigente hace más de 18 años, hasta que en 1986 se derogó para adoptar el sistema que estuvo vigente hasta 2004, es decir, la deducción efectiva de las mercancías en el momento de su adquisición.

Dicho sistema fue establecido, de conformidad con la exposición de motivos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, "para simplificar la carga administrativa de los contribuyentes".

No obstante dicha afirmación, la deducción del Costo de lo Vendido en realidad implica complicaciones y cargas administrativas importantes que tendrán que absorber los contribuyentes que busquen realizar tales deducciones.

Así mismo, se argumentó que el hacer deducible el Costo de Ventas en lugar de las Compras, era más equitativo y justo; afirmaciones que serán motivo de análisis en la presente investigación.

Este cambio fue congruente con lo que está sucediendo a nivel mundial, ya que todos los países tienen el Costo de lo Vendido como deducción, en lugar de las Compras, pudiendo con éstas manipular "fácilmente" las utilidades fiscales para el pago del ISR, ocasionando con ello una disminución importante en la recaudación de los países.

Para no impactar de golpe a los contribuyentes, se estableció un esquema de acumulación de inventarios de cuatro hasta doce años, lo cual resulta un tanto engañoso, ya que la acumulación total pudo haberse dado en un solo ejercicio.

Lo que sí pudo resultar un beneficio importante para los contribuyentes, en relación con la opción de acumulación de los inventarios, es el hecho de acumular los inventarios a una tasa menor a la que fueron deducidos, recordando que las tasas del ISR han bajado considerablemente.

Adicionalmente al beneficio expuesto se podían restar, del inventario base determinado al 31 de diciembre de 2004, pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, o bien, deducir anticipadamente el saldo pendiente de deducir de los inventarios que se tuvieron en 1986 ó 1988 (el que resulte menor). Además de restar la diferencia promedio de los inventarios de importación, comparando el último cuatrimestre de 2003 y 2004, siempre que este último sea superior.

## CAPÍTULO I

## MÉTODO DE INVESTIGACIÓN

### 1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Con la deducción de *Compras* que contemplaba la Ley del Impuesto Sobre la Renta hasta el ejercicio fiscal 2004, los contribuyentes no tenían ninguna obligación de llevar un sistema de costeo, por lo que esta parte de la contabilidad fue perdiendo interés hasta llegar a desaparecer en la micro y pequeña empresa, así como para gran cantidad de los medianos contribuyentes.

Por mucho tiempo los costos fueron olvidados por la profesión contable, ya que para muchos dejó de tener importancia para la organización; nada más falso, debido a que es fundamental para la toma de decisiones.

Por tanto, sólo algunos contribuyentes y las grandes empresas tienen implementado un sistema de costeo para efectos financieros y de toma de decisiones en la administración de su negocio.

A partir del ejercicio fiscal 2005 la Ley del Impuesto Sobre la Renta retoma, para las personas morales, un sistema de deducción muy similar al que empleó hasta 1986, sólo que ahora lo denomina *Costo de lo Vendido*, en lugar del *Costo*.

Estos cambios en la legislación generaron en los empresarios muchas preguntas, una de las principales es si este cambio de método de deducción afectó el resultado financiero y la toma de decisiones. Para contestar la pregunta planteada, es necesario analizar el concepto de Costo de Ventas, así como los sistemas y métodos de valuación aceptados.

Por lo anterior, vuelve a ser imprescindible adentrarse en el confuso mundo de la contabilidad de costos y de los sistemas de control de inventarios, pero ahora íntimamente ligado al aspecto fiscal, especialmente a la deducción autorizada del Costo de lo Vendido.

## 2. OBJETIVO GENERAL

El objetivo general de la presente investigación es identificar los beneficios y perjuicios de la deducción del Costo de Ventas para las agencias automotrices sujetas a estudio, con la finalidad de aprovechar al máximo las ventajas que la misma otorga y evitar en lo posible, aquellas circunstancias que puedan constituir un daño.

## 3. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- a) Analizar el comportamiento de las utilidades fiscales en las agencias automotrices sujetas a investigación a partir de la aplicación de la reforma del *Costo de lo Vendido*, comparando esta información con los resultados que se hubiesen obtenido de seguir deduciendo *Compras*.
- b) Identificar ventajas y desventajas de haber optado por la acumulación del inventario al 31 de diciembre de 2004 en cada una de estas agencias.
- c) Verificar los efectos de la disminución de inventarios, en caso de que llegara a presentarse.
- d) Determinar la importancia de la planeación del Costo de Ventas para el cierre del ejercicio.

## 4. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN

- a) ¿Cuál ha sido el comportamiento de las utilidades fiscales en las agencias automotrices de las empresas sujetas a investigación a partir de la aplicación de la reforma del Costo de lo Vendido?
- b) ¿Qué ventajas y desventajas se obtuvieron al optar por acumular el inventario al 31 de diciembre de 2004 en cada una de estas agencias automotrices?
- c) ¿Cuáles son los efectos que tendría la disminución de inventarios en caso de que llegara a presentarse en alguna de las agencias?
- d) ¿Qué importancia tiene la planeación del Costo de Ventas para el cierre del ejercicio?

## 5. CUADRO DE CONGRUENCIA METODOLÓGICA

Título	Objetivo General	Objetivos Específicos	Preguntas de Investigación
Beneficios y Perjuicios de la Deducción del Costo de Ventas en Agencias Automotrices	Identificar los beneficios y perjuicios de la deducción del Costo de Ventas para las agencias automotrices que se encuentran sujetas a la presente investigación, con la finalidad de aprovechar al máximo las ventajas que la misma otorga y evitar en lo posible, aquellas circunstancias que puedan constituir un daño	Analizar el comportamiento de las utilidades fiscales en estas agencias automotrices a partir de la aplicación de la reforma del Costo de lo Vendido	¿Cuál ha sido el comportamiento de las utilidades fiscales en estas agencias automotrices a partir de la aplicación de la reforma del Costo de lo Vendido?
		Identificar ventajas y desventajas de haber optado por la acumulación del inventario al 31 de diciembre de 2004 en cada una de estas agencias	¿Qué ventajas y desventajas se obtuvieron al optar por acumular el inventario al 31 de diciembre de 2004 en cada una de estas agencias automotrices?
		Verificar los efectos de la disminución de inventarios, en caso de que llegara a presentarse	¿Cuáles son los efectos que tendría la disminución de inventarios en caso de que llegara a presentarse en alguna de las agencias?
		Determinar la importancia de la planeación del Costo de Ventas para el cierre del ejercicio	¿Qué importancia tiene la planeación del Costo de Ventas para el cierre del ejercicio?

## 6. HIPÓTESIS

La reforma del Costo de lo Vendido constituyó fundamentalmente un perjuicio para las agencias automotrices sujetas a investigación.

## 7. UNIVERSO DE EMPRESAS SUJETAS A INVESTIGACIÓN

Las empresas que serán objeto de la presente investigación han sido denominadas, por cuestiones de confidencialidad, de la siguiente forma:

- ❖ Autos y Camiones Pulsar, S.A. de C.V.
- ❖ Automotriz Milenio, S.A. de C.V.
- ❖ Autos Génesis, S.A. de C.V.

## 8. JUSTIFICACIÓN

En los últimos años, las compañías mexicanas se han enfrentado a diversos cambios y retos. Las necesidades en las empresas son cada vez más complejas y los desafíos económicos de hoy exigen preparación para tomar decisiones de vital importancia en la búsqueda de competitividad y crecimiento.

Un aspecto que representa preocupación para los empresarios es delimitar el impacto financiero que tienen los impuestos en el mundo de los negocios y verificar las diferentes opciones legales que existen para minimizar la carga fiscal de la empresa.

La planeación en la disminución de la carga de los impuestos es legal, lícita y aplicable en beneficio de los empresarios mexicanos y extranjeros que hacen negocios en nuestro país, siempre y cuando éstas sean al margen del cumplimiento estricto de las leyes, de los criterios judiciales y sobre todo del respeto del cumplimiento constitucional que (como mexicanos) tenemos de: contribuir para el gasto público de esta Nación.

Resulta, por ello, indispensable conocer las reformas fiscales, especialmente las que nos implican afectación, y establecer beneficios y perjuicios de las mismas a fin de estar en posibilidad de llevar a cabo una planeación adecuada que origine una disminución considerable en la carga tributaria y por consecuencia, mayor rentabilidad y competitividad para la empresa.

La reforma que implica la deducción del Costo de lo Vendido en lugar de las Compras, en el caso de las personas morales del Título II, ha sido una de las más trascendentes de los últimos 18 años y seguirá siéndolo en tanto se termine de acumular el inventario base (12 años a partir de la misma), por lo que es necesario que las empresas cuenten con información suficiente a fin de aprovechar al máximo las ventajas que la misma otorga y evitar en lo posible, aquellas circunstancias que puedan constituir un daño; es por eso que la presente investigación pretende proporcionar información que sea de utilidad, principalmente a las empresas sujetas a estudio.

En el aspecto social, es conveniente señalar que las agencias automotrices comprendidas en este estudio representan una fuente generadora de empleos para un sector importante de la población, por lo que su crecimiento y desarrollo sin duda se verá reflejado en un beneficio directo para la sociedad.

## CAPÍTULO II

## MARCO TEÓRICO

De acuerdo con las disposiciones contenidas en la Sección III del Capítulo II del Título II de la LISR, el Costo de lo Vendido deberá determinarse conforme con los sistemas de costos:

- a) Absorbente, o
- b) Directo.

Los cuales pueden llevarse sobre:

- a) Bases históricas, o
- b) Bases predeterminadas.

Siendo las bases predeterminadas estimadas o estándar.

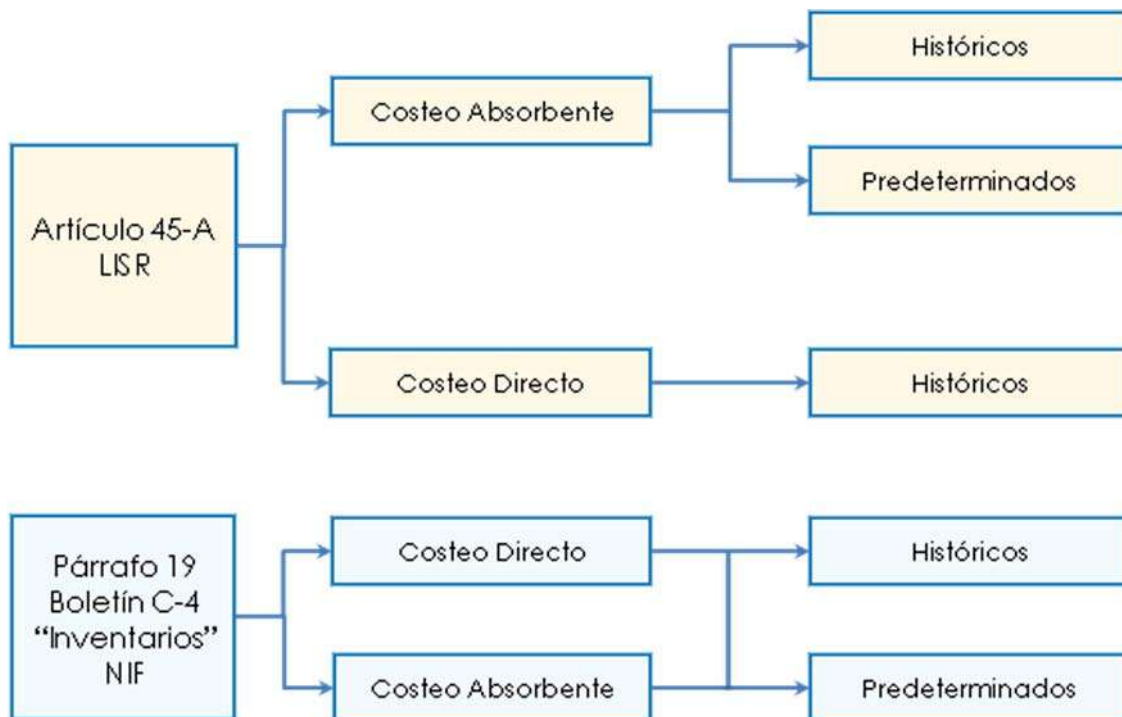


FIGURA NO. 1

Como se puede observar, el artículo 45-A establece en el caso del sistema de costeo absorbente, la opción de costos históricos o costos predeterminados y tratándose del sistema de costeo directo, establece solamente costos históricos.

En relación con el Boletín C-4 <sup>1</sup>, en el sistema de costeo absorbente como en el sistema de costeo directo se pueden manejar costos históricos y en su momento (en una segunda etapa), también costos predeterminados.

## 1. SISTEMAS DE COSTEO

### 1.1 COSTEO ABSORBENTE

#### **Concepto**

Es un sistema de información de costos, y se caracteriza porque tanto el costo unitario de producción, como los inventarios de producción en proceso y de artículos terminados, se integran con costos y gastos fijos y costos y gastos variables.

Los artículos no vendidos se presentan en el activo circulante, incluyendo los costos fijos y variables.

#### **Características**

En el costeo absorbente, los costos y gastos de fabricación, tanto variables como fijos, se cargan a la producción y se comparan con los ingresos en el periodo en que se realizan las ventas. De esta manera, tanto los costos y gastos fijos como los variables, se recuperan por medio del precio de venta de los artículos fabricados y vendidos.

Una de las limitaciones del costeo absorbente se presenta en el momento en que se planean las utilidades de las empresas.

El costeo absorbente incorpora en los inventarios de producción en proceso y artículos terminados, los gastos de fabricación directos e indirectos fijos. El costeo directo los excluye.

---

<sup>1</sup> El Boletín C-4 de las Normas de Información Financiera incluye diversos conceptos y reglas correspondientes al rubro de Inventarios.

El sistema de costeo absorbente incluye en el costo, la materia prima, mano de obra y gastos de fabricación directos e indirectos, tanto fijos como variables. Es decir, los artículos absorben los costos de los mismos, independientemente de su comportamiento en relación en el volumen de actividad.

### **Determinación**

El modo de determinar el costeo absorbente puede ser sobre la base de costos históricos o costos predeterminados.

## **1.2 COSTEO DIRECTO**

### **Concepto**

El costeo directo, también llamado variable, define como costo del producto a la suma de tres elementos: materia prima, mano de obra y gastos indirectos, considerando únicamente los costos variables y aplicando los gastos de fabricación directos e indirectos fijos como un costo del periodo al que corresponden.

Es decir, integra como costo del producto sólo el valor de los insumos, que se evitarían si el mismo no se fabricara.

Los artículos no vendidos se presentan en el activo circulante, pero sólo por la suma de sus costos variables.

### **Características**

El costeo directo se basa en la aceptación de la existencia de los costos variables, excluyendo los costos fijos.

Estos costos tienden a variar directamente con el volumen producido –razón por la que se les denomina variables–, los cuales se incorporan a la unidad producida o vendida, aplicándose contra el ingreso resultante de su venta.

## **Comportamiento**

El sistema de costos directos se basa en el conocimiento de la inclusión de los componentes variables, excluyendo a los costos fijos del costo total, análisis que se efectúa por medio de varios métodos; como método de máximos y mínimos y método de mínimos cuadrados, entre los principales, de manera que los costos variables puedan aplicarse directamente a la producción y los costos fijos como costos del periodo.

Así, el costo de producción se integra con:

- Materia prima directa.
- Mano de obra directa.
- Costos indirectos variables.

## **Determinación**

El modo de determinar el costeo directo puede ser sobre la base de costos históricos o costos predeterminados.

“Los que proponen el método de costeo directo (especialmente sus pioneros, Harris y Harrison) afirman que los costos fijos de producción se relacionan con la capacidad instalada y ésta, a su vez, está en función de un periodo determinado, pero jamás del volumen de producción. El hecho de contar con determinada capacidad instalada genera costos fijos que, independientemente del volumen que se produzca, permanecen constantes en un periodo determinado. Por lo tanto, los costos fijos de producción no están condicionados por el volumen de ésta, ya que no son modificables por el nivel en el cual se opera; para costear con este método se incluyen únicamente los costos variables. Los costos fijos de producción deben llevarse al periodo, es decir, enfrentarse a los ingresos del año de que se trate, de ahí que no se asigne ninguna parte de ellos al costo de las unidades producidas.”<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> Ramírez Padilla David Noel, *Contabilidad administrativa*, Mc Graw Hill, p. 220

### 1.3 DIFERENCIAS ENTRE LOS DOS SISTEMAS

- El sistema de costeo directo considera los costos fijos de producción como costos de operación en el periodo en el que se generan, mientras que el costeo absorbente los integra y distribuye entre las unidades producidas.
- Para valuar los inventarios el costeo directo sólo contempla los costos variables. El costeo absorbente incluye los costos fijos y los variables, esto repercute en el estado de posición financiera al tener inventarios valuados a un precio superior.
- En la forma de presentación de la información en el estado de resultados, mediante el costeo directo, se obtiene la contribución marginal, mientras que en el costeo absorbente se obtiene la utilidad bruta, cuando los costos se restan de las ventas.

### 1.4 COSTOS FIJOS Y VARIABLES

*Costos Fijos.* Son los que permanecen constantes durante un lapso determinado, independientemente del nivel de actividad productiva. En estos costos se incluye la parte fija de la mano de obra, los costos de fabricación, así como los gastos de operación, como:

- Gastos de distribución.
- Gastos de administración.
- Gastos financieros.

*Costos Variables.* Son los que mantienen una relación directa con el producto o servicio, y además son proporcionales al volumen de producción y venta, tal es el caso de:

- Materia prima directa.
- Mano de obra directa.
- Gastos de fabricación.

La suma de costos de materia prima y mano de obra integra el clásico *costo primo*. La suma del costo de mano de obra y gastos de fabricación integra el *costo de conversión*.

## 1.5 DETERMINACIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO

### *Fórmula Empresa Industrial*

- Inventario Inicial de Materia Prima
  - (+) Compras de Materia Prima
  - Costo de Materias Primas Disponibles
  - (-) Inventario Final de Materias Primas
  - Costo de Materia Prima Consumida
  - (-) Costo de Materia Prima Indirecta Consumida <sup>3</sup>
  - Costo de Materia Prima Directa ①
  
  - Costo de Mano de Obra Utilizada
  - (-) Costo de Mano de Obra Indirecta Utilizada
  - Costo de Mano de Obra Directa ②
  
  - Costo de Materia Prima Directa ①
  - (+) Costo de Mano de Obra Directa ②
  - (+) Costo de Gastos Indirectos
  - Costo de Producción Procesada del Período
  - (+) Inventario Inicial de Producción en Proceso
  - Costo de Producción en Proceso Disponible
  - (-) Inventario Final de Producción en Proceso
  - Costo de la Producción Terminada del Período
  - (+) Inventario Inicial de Producción Terminada
  - Costo de la Producción Terminada Disponible
  - (-) Inventario Final de Producción Terminada
- COSTO DE LO VENDIDO**

---

<sup>3</sup> Se incluyen en el gran total de gastos indirectos.

### **Fórmula Empresa Comercial**

	Inventario Inicial de Mercancías
(+)	Compras de Mercancías
	Mercancías Disponibles
(-)	Inventario Final de Mercancías
	<b>COSTO DE LO VENDIDO</b>

## **2. MÉTODOS DE VALUACIÓN Y CONTROL DE INVENTARIOS**

Los diferentes métodos de valuación de inventarios sirven para establecer el valor del inventario a una fecha determinada, refiriéndose a la valuación de las salidas de almacén y no al movimiento físico de los mismos, tomando como base el precio establecido por medio del costeo absorbente o del costeo directo. Estos métodos son:

### **2.1 PRIMERAS ENTRADAS, PRIMERAS SALIDAS (PEPS)**

#### **Concepto**

También conocido como PEPS o FIFO (First In, First Out), este método considera que las primeras entradas de mercancías al almacén o a la producción son las primeras mercancías en salir del mismo, por lo que al finalizar cada ejercicio quedan prácticamente registradas las existencias en los inventarios a los últimos precios de adquisición, mientras que en resultados, los costos de venta son los que corresponden al inventario inicial y las primeras compras del ejercicio.

#### **Ventajas**

- Muestra la valuación de inventarios en el estado de posición financiera muy apegados a la realidad.

### **Desventajas**

- No se reflejan actualizados en los estados financieros, lo que provoca que se puedan tener diferencias en nuestras políticas de ventas, causándonos desventajas en el mercado.
- También arroja utilidades ficticias, pues el Costo de Ventas no se actualiza y resultan utilidades que en realidad no se tienen, pudiendo causar entrega de utilidades no realizadas.

## **2.2 ÚLTIMAS ENTRADAS, PRIMERAS SALIDAS (UEPS)**

### **Concepto**

También conocido como UEPS o LIFO (Last In, First Out), este método es muy útil para métodos inflacionarios, ya que considera que las últimas entradas de mercancías al almacén o a producción son las primeras mercancías en salir del mismo, por lo que las existencias en los inventarios, al finalizar el ejercicio, estarán valuadas a los precios más antiguos de adquisición, mientras que en el estado de resultados los costos son más actuales.

### **Ventajas**

- Los costos están actualizados, lo que ayuda a las políticas de precios de venta de las empresas, no teniendo que efectuar cálculos adicionales para incrementar el precio de los productos.
- La utilidad mostrada en los estados financieros es más veraz y actualizada.

### **Desventajas**

- El estado de posición financiera en el rubro de inventarios, está desactualizado, ya que están valuados a los precios antiguos.

## 2.3 COSTO IDENTIFICADO

### **Concepto**

Se aplica a determinado tipo de empresas que por las características de sus artículos requieren una identificación precisa de los mismos con su costo de adquisición, de producción o de control para cada artículo. Las empresas que lo emplean pueden ser las distribuidoras de vehículos automotrices y la industria químico-farmacéutica, entre otras.

### **Ventajas**

- Mejor control de calidad en el aspecto de caducidad de mercancías, pues se identifican plenamente.
- También en el aspecto de atención a clientes, respecto de sus reclamaciones, devoluciones, etc.

### **Desventajas**

- Que su aplicación para otro tipo de empresas no es muy viable, pues su manejo es poco práctico por su inversión de tiempo y papelería.

## 2.4 COSTO PROMEDIO

### **Concepto**

Este método es muy sencillo y tal vez el más empleado para valuar el inventario, para lo cual se determina el precio promedio de la misma mercancía dividiendo el importe acumulado de las erogaciones efectuadas entre el número de artículos producidos o adquiridos. Este método nivela oscilaciones en los precios cuando hay pequeñas fluctuaciones en el precio de las compras. Estos precios pueden ser, de acuerdo con su periodicidad, por semana, quincena, mes, etc. o constantes si se obtienen por cada entrada de mercancía en el almacén.

### **Ventajas**

- Es muy práctico.
- Nivela oscilaciones en los precios.

### **Desventajas**

- No muestra la verdadera situación financiera de la empresa, al tener valuados los inventarios a un costo que aunque no es el más antiguo tampoco es el más reciente, sino un precio medio, lo que también arroja utilidades o pérdidas ficticias al no estar actualizado en el estado de resultados.

## **2.5 DETALLISTA**

### **Concepto**

Por lo regular este método de valuación lo emplean las empresas que tienen ventas al menudeo y que al hacerlo lo detallan, valuando sus inventarios al precio de venta y deduciéndoles los factores de márgenes de utilidad por grupo de artículos, obteniéndose por diferencia el costo de adquisición. Deben establecerse grupos homogéneos de artículos que tengan el mismo porcentaje de utilidad para que puedan valuarse, de lo contrario es muy difícil. Este método es empleado por las tiendas departamentales o supermercados debido al volumen de mercancías que venden.

### **Ventajas**

- No toma en cuenta el costo de adquisición de las mercancías.
- Mantiene un control de los márgenes de utilidad.
- Controla los traspasos de mercancías entre grupos.

### **Desventajas**

- Es necesario levantar inventarios de sus almacenes constantemente para controlar el saldo de sus cuentas.

### 3. SISTEMAS DE CONTROL DE INVENTARIOS

Para el control de inventarios existen varios sistemas de registro, mismos que nos ayudan a conocer cuál es el Costo de lo Vendido; nos permiten la contabilización de la materia prima, la producción en proceso y los artículos terminados, pudiendo determinar los costos unitarios y los costos de producción, lo que nos dará como resultado estados financieros periódicos muy veraces. Estos sistemas de control de inventario son:

#### 3.1 INVENTARIOS PERPETUOS

También se les conoce como el sistema de inventarios constantes y nos permite controlar las cuentas de materia prima, producción en proceso y artículos terminados, sin necesidad de levantar inventarios físicos, ya que siempre muestra el inventario disponible en unidades y en pesos, pues los registros se llevan por medio de auxiliares en donde se "cargan" y se "abonan", tanto en unidades como en pesos.

Este sistema es considerado el más completo, ya que cada vez que se realiza una venta de mercancías se registra el costo en que éstas fueron adquiridas. Al emplear este sistema obtenemos automáticamente el número de unidades que se tienen en existencia y su valor, además de la información siguiente:

- El importe de las mercancías existentes en el almacén.
- El costo de la mercancía vendida.
- El importe de los ingresos netos por ventas.
- La utilidad o pérdida bruta.

Lo anterior nos permite tener estados financieros más veraces y frecuentes, aunque el sistema no lo requiere es conveniente levantar inventarios físicos para comprobar si se están efectuando correctamente los registros y no hay desviaciones por rupturas, mermas o robos de las mismas, entre otros.

Las cuentas que integran este sistema son: Almacén, Costo de Ventas y Ventas. Este sistema requiere la utilización de los costos unitarios para determinar el importe de la materia prima, la producción en proceso y los artículos terminados.

### **3.2 ANALÍTICO O PORMENORIZADO**

A este sistema se le denomina así porque muestra minuciosamente el inventario inicial, así como las adquisiciones y ventas por separado, por lo cual emplea varias cuentas para el control de los inventarios.

Es indispensable levantar inventarios para poder determinar el Costo de lo Vendido, sólo que al calcular éste por la diferencia de inventarios quedarán dentro del costo del inventario los faltantes del mismo al no existir físicamente, por lo que tienen que sumarse las unidades vendidas para identificar las desviaciones o faltantes.

Para que este sistema arroje el Costo de lo Vendido deberán traspasarse los saldos de todas las cuentas a una cuenta liquidadora, o se traspasarán a la cuenta de resultados donde se registrará el Costo de lo Vendido.

### **3.3 MERCANCÍAS GENERALES**

En este sistema se lleva una cuenta denominada Mercancías Generales, la cual es mixta, pues arroja importes de cuentas de activos y de resultados. Esta cuenta se "carga" con los inventarios iniciales, las adquisiciones de mercancías de la mano de obra, fletes, seguros, etc., o sea, de todos los componentes que se utilizaron en el proceso para dejar las mercancías listas para su venta, también se "carga" de las rebajas y devoluciones sobre ventas y se "abona" por las ventas de las mercancías y por las devoluciones y rebajas sobre compras.

En esta cuenta el inventario final es muy importante, pues el saldo no arroja el Costo de lo Vendido, además tiene que ajustarse para que refleje el costo de las mercancías debido a que se carga a precio de costo y se abona a precio de venta. Si es acreedor su saldo representa utilidad y si es deudor representa pérdida. Este sistema casi no se usa en la práctica.

## 4. ASPECTOS FISCALES DEL COSTO DE LO VENDIDO

La deducción del Costo de lo Vendido vino a complicar y aumentar el costo administrativo, pues resulta muy complejo determinar la deducción del concepto fiscal mencionado.

Este concepto aplica a los contribuyentes dedicados a:

- La comercialización de mercancías.
- La industrialización de mercancías.
- Prestar servicios que incluyan dentro de éstos la enajenación de bienes.
- La industria extractiva.
- Actividades primarias (agricultura, ganadería, pesca y silvicultura).

Estos últimos contribuyentes están obligados a determinar su deducción por Costo de lo Vendido cuando no tengan, de acuerdo con la LISR una actividad exclusiva (90% cuando menos de sus ingresos por dichas actividades), cuando consoliden para efectos fiscales o cuando a pesar de que tributen en el Régimen Simplificado, no lleven a cabo actividades por cuenta de sus integrantes.

### 4.1 DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO

El artículo 29 fracción II de la LISR establece la deducción del Costo de lo Vendido. "Es importante aclarar que el Costo de lo Vendido no es un comprobante, sino el resultado de un procedimiento contable, no definido en la LISR; que lo deducible va a ser el concepto fiscal *Costo de lo Vendido*, no la erogación ni los conceptos que lo integran, por lo que esto no va a ser congruente con muchos de los requisitos fiscales que se tenían para compras." <sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> Flores Rodríguez Jesús, Navarrete Zavala Mario A., Díaz Palacios Ricardo, Castro Peralta José Luis y Zurita Franco Dulce María, *Costo de lo Vendido Alternativas fiscales y aplicación práctica*, Gasca, p. 68

## **4.2 ANTICIPOS EFECTUADOS HASTA 2004**

El Artículo Tercero Transitorio, fracción XXI, establece que los anticipos efectuados por las adquisiciones y los gastos relacionados directa o indirectamente con la producción de bienes o prestación de servicios, que se hubieran deducido, no formarán parte del Costo de lo Vendido y sólo la diferencia entre el anticipo y el valor total de la operación pendiente de deducir al 31 de diciembre de 2004, será deducible conforme al Costo de lo Vendido.

El artículo 31 fracción XIX de la LISR vigente hasta 2004, daba la opción de deducir estos anticipos, siempre que se contara con documentación comprobatoria del anticipo en el mismo ejercicio en que se pagó y con el comprobante que reuniera todos los requisitos fiscales que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, a más tardar el último día del ejercicio siguiente a aquél en que se efectuó el mismo.

## **4.3 ANTICIPOS NO DEDUCIBLES A PARTIR DE 2005**

En la fracción XXVII del artículo 32 de la LISR se establece que no serán deducibles los anticipos por las adquisiciones de las mercancías, materias primas, productos semiterminados y terminados o por los gastos relacionados directa o indirectamente con la producción o la prestación de servicios. Dichos anticipos tampoco formarán parte del Costo de lo Vendido a que se refiere la fracción II del artículo 29 de dicha ley.

El monto total de las adquisiciones o de los gastos se deducirán cuando se enajenen, siempre que se cuente con el comprobante que ampare la totalidad de la operación por la que efectuó el anticipo y éste reúna los requisitos fiscales.

Al considerar como no deducibles los anticipos por las adquisiciones de las mercancías, materias primas, productos semiterminados y terminados o por los gastos relacionados directa o indirectamente con la producción o la prestación de servicios, el monto de éstos estarían afectando el importe de la utilidad fiscal neta que tuviera el contribuyente.

Es importante diferenciar los anticipos de los pagos a cuenta, pues estos últimos pueden ser parte del costo, a diferencia de los anticipos.

Para efectos del IVA que se pague en el anticipo, de conformidad con el artículo 4º de la misma ley, el importe deberá considerarse como no acreditable, ya que uno de los requisitos de este artículo es que la erogación sea deducible para los fines de la LISR.

Por su parte, la RMF para 2008 en la regla 3.4.20 establece que: “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 la contraprestación pactada o por concepto de anticipos, relacionados directamente con dichas actividades y no estén en los supuestos a que se refiere el artículo 18, fracción I, incisos a) y b) de la misma Ley, en lugar de considerar dichos cobros o anticipos como ingresos del ejercicio en los términos del artículo 18, fracción I, inciso c) de la citada Ley, podrán considerar como ingreso acumulable del ejercicio el saldo que por los mismos conceptos tenga al cierre del ejercicio fiscal de que se trate, el registro a que se refiere el párrafo siguiente, pudiendo deducir en este caso, el Costo de lo Vendido estimado que corresponda a dichos cobros o anticipos.

El saldo del registro a que se refiere el párrafo anterior, se incrementará con el monto de los cobros totales o parciales y con los anticipos, que se reciban durante el citado ejercicio en los términos del artículo 18, fracción I, inciso c) de la Ley del ISR y por los cuales no se haya expedido comprobante o enviado o entregado materialmente el bien o se haya prestado el servicio, y se disminuirá con el importe de dichos montos, cuando se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada, 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 o los anticipos señalados”.

En adición a lo anterior, la regla antes mencionada señala entre otras cosas que: “En los ejercicios inmediatos siguientes a aquél en el que se opte por aplicar lo dispuesto en el primer párrafo de 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”.

#### **4.4 GASTOS NO DEDUCIBLES EN EL EJERCICIO DE LA EROGACIÓN**

De conformidad con el artículo 32, último párrafo, los conceptos no deducibles a que se refiere la LISR deberán considerarse en el ejercicio en que se efectúe la erogación y no en el ejercicio que formen parte del Costo de lo Vendido.

Por tanto, “los conceptos no deducibles no son parte del Costo de lo Vendido fiscal en el ejercicio de su erogación; sin embargo, al señalar que son parte del Costo de lo Vendido la redacción no es clara, pudiendo dar lugar a interpretaciones en el sentido de ser deducibles, pues el artículo 29, fracción II, de la LISR, establece como concepto de deducción el Costo de lo Vendido, y los gastos y erogaciones no deducibles son parte integrante del mismo.”<sup>5</sup>

El Costo de lo Vendido es un procedimiento que no está definido en la LISR, por lo que nos tenemos que remitir a la técnica contable para su determinación, donde sí se toman en cuenta los gastos y erogaciones no deducibles. Además, cuando la LISR nos señala los conceptos no deducibles, éstos invariablemente serán los del artículo 32 de la misma ley, pues de manera expresa los define como tales, con diferencia de los del artículo 29 o los del artículo 31 que sí son deducibles, pero que por no cumplir un requisito fiscal se convierten en no deducibles.

#### **4.5 SISTEMAS DE COSTEO PERMITIDOS**

La Sección III del Capítulo II del Título II de la LISR establece, en su artículo 45-A, que el costo del inventario final y el costo al que se enajenan las mercancías deberá determinarse mediante el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o costos predeterminados o por medio del costeo directo.

*Sistema de costeo absorbente sobre la base de costos*

- a) Costos históricos, y
- b) Costos predeterminados.

---

<sup>5</sup> Flores Rodríguez Jesús, Navarrete Zavala Mario A., Díaz Palacios Ricardo, Castro Peralta José Luis y Zurita Franco Dulce María, *Costo de lo Vendido Alternativas fiscales y aplicación práctica*, Gasca, p. 74

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.

De conformidad con el artículo 14 del CFF el concepto enajenación comprende, entre otros, la venta, donación, permuta y, en general, toda transmisión de propiedad.

#### *Sistema de costeo directo*

Cuando se aplique el sistema de costeo directo basándose en costos históricos, deberá considerarse para su determinación, siempre que se cumpla con lo dispuesto en el RLISR, lo siguiente:

- Materia prima consumida.
- Mano de obra.
- Gastos de fabricación variable.

Para efectos fiscales, este sistema de costeo es el que generalmente le conviene al contribuyente, pues los gastos de fabricación directos e indirectos fijos se deducirán en el ejercicio en que se efectúan y no como Costo de lo Vendido. Si se mandan a dicho costo, deberá esperarse a la enajenación del producto para que sea deducible el costo correspondiente al mismo.

Sin embargo, lo anterior es independiente de que para efectos contables y financieros, a las empresas les pueda convenir la aplicación del sistema de costeo absorbente.

La RMF para 2008 en su regla 3.4.16 precisa algunos conceptos relacionados con el costeo directo: "Para los efectos del artículo 45-A, segundo párrafo de la Ley del ISR, los contribuyentes que determinen el costo de las mercancías que enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio fiscal 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 los efectos del párrafo anterior, se consideran gastos fijos aquellas erogaciones que son constantes e independientes de los volúmenes producidos”.

#### **4.6 ELEMENTOS INTEGRANTES DEL COSTO**

##### *En empresas comerciales*

El artículo 45-B de la LISR, establece que las personas morales considerarán, únicamente dentro del Costo de lo Vendido, lo siguiente:

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

Es importante considerar el alcance de esta disposición, ya que no solamente el importe de las compras de mercancías deberá incluirse para determinar el Costo de lo Vendido; sino que también los gastos efectuados como son los fletes, comisiones sobre compras, honorarios de agentes aduanales, derechos y seguros, entre otros, se deduzcan hasta que se enajenen las mercancías.

Esta disposición, entre otras, causa inseguridad jurídica al contribuyente, pues no señala cuáles gastos incurridos son los que se deberán considerar, también, para la determinación del Costo de lo Vendido, dejando al arbitrio de los contribuyentes su determinación.

##### *En empresas con otras actividades*

El artículo 45-C de la LISR establece que los contribuyentes que realicen actividades distintas a las señaladas en el artículo anterior como son las industriales, las extractivas, las de agricultura, ganadería, pesca y silvicultura, deberán considerar únicamente dentro del costo, lo siguiente:

- I. El costo de adquisición, efectuado en el ejercicio, de:
  - a) Materias primas;
  - b) Productos semiterminados, y
  - c) Productos terminados.

Disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.

Los contribuyentes personas morales que se dediquen a las actividades de agricultura, ganadería, pesca y silvicultura, tributan en el Régimen Simplificado de las personas morales, aplicándoles lo dispuesto en esta Sección III Del Costo de lo Vendido, cuando no realicen actividades empresariales por cuenta de sus integrantes, o cuando tributen en el Régimen General del Título II de la LISR por no ser una actividad exclusiva (90% de los ingresos por esas actividades) o por consolidar para efectos fiscales. Cuando tributen por cuenta de sus integrantes, aplicarán las disposiciones de personas físicas.

- II. Remuneraciones por servicios subordinados relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios. Lo que en la práctica contable denominamos mano de obra.
- III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios. Lo que en la práctica contable denominamos gastos de fabricación.
- IV. Inversiones directamente relacionadas con la producción o prestación de servicios, calculada conforme con la Sección II del Capítulo II del Título II, siempre que no se haya efectuado la deducción inmediata.

El artículo 29, fracción IV, de la LISR, establece como deducción autorizada a las inversiones; el artículo 31, fracción II, especifica que cuando la misma ley permitan la deducción de inversiones se proceda en los términos de la Sección II del Capítulo II del Título II de la ley en comento, y es en esta sección donde se señalan las reglas y requisitos de las mismas, pero no hace referencia de que cuando las inversiones que estén directamente relacionadas con la producción o prestación de servicios y se deduzcan con el Costo de lo Vendido, ya no puedan mandarse a resultados como depreciación.

En una aplicación estricta podría ser factible tener un doble beneficio con estas inversiones.

Esto no iría en contra del requisito que establece el artículo 31, fracción IV, de la LISR, de que sean restadas una sola vez las deducciones, pues se restarían de los ingresos por una parte y, por otra, se sumaría al Costo de lo Vendido.

#### **4.7 COSTOS INDIRECTOS**

Cuando las materias primas, los productos semiterminados y terminados, las remuneraciones por servicios subordinados, los gastos netos o las inversiones, guarden una relación indirecta con la producción, formarán parte del costo en proporción con la importancia que tengan en dicha producción.

Otra disposición que es ilegal por causar inseguridad jurídica al contribuyente, pues no define cómo se determina la importancia; por tanto, el contribuyente estará en posibilidad de determinar esa proporción, y las autoridades fiscales no tendrán la posibilidad de señalar otra, y si lo hacen estarán actuando ilegalmente.

En este punto debió señalarse cómo debería determinarse esta proporción, si por unidades producidas, por metros cuadrados de la planta, por la calidad de los artículos, por la mano de obra utilizada, etcétera.

El inventario final no se incluye para determinar el costo del ejercicio.

Se ratifica que el costo de los inventarios al cierre del ejercicio no se incluyen para el costo del ejercicio, sino hasta que se enajenen.

Es de observarse que en los artículos 45-B y 45-C se establecen los elementos que se incluyen en la determinación del costo; sin embargo, no se hace lo mismo con el procedimiento para la obtención del mismo.

Al no contar con un procedimiento para la obtención del Costo de lo Vendido, específicamente en la ley, el contribuyente puede tomar el que considere conveniente, sin que la autoridad pueda obligarlo a tomar otro, pues si lo hace, se tienen los medios de defensa para impugnarlo con muchas posibilidades de éxito.

Algunos especialistas en el derecho fiscal consideran que deben tomar y respetarse los principios contables, porque son obligatorios de manera general, incluso internacionalmente para emitir información financiera, y en el caso de México para el dictamen fiscal. Sin embargo, la diferencia en criterio de los especialistas estriba en que este punto afecta a la base para la determinación del ISR. Por tanto, al considerar los principios contables para la determinación y deducción del Costo de lo Vendido, sería como si se estuviera facultando al Instituto Mexicano de Contadores Públicos para legislar en esta materia.

#### **4.8 PERÍODO MÍNIMO DE APLICACIÓN DEL PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACIÓN DEL COSTO**

Aunque la LISR no fija ningún procedimiento para determinar el Costo de lo Vendido, pues únicamente establece los elementos que deberán considerarse para su determinación, el artículo 45-F señala lo siguiente:

- Deberá aplicarse el mismo procedimiento para determinar el Costo de lo Vendido de la mercancía, durante un periodo mínimo de cinco ejercicios.
- Podrá variarse el procedimiento cumpliendo con los requisitos que se establecen en el RLISR.
- En ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del Costo de lo Vendido.

## 4.9 MÉTODOS AUTORIZADOS PARA LA VALUACIÓN DE INVENTARIOS

El artículo 45-G de la LISR establece que podrán utilizarse cualquiera de los siguientes métodos para la valuación de inventarios:

- PEPS.
- UEPS.
- Costo identificado.
- Costo promedio.
- Detallista.

Los contribuyentes que enajenen mercancías que puedan identificarse por número de serie y su costo exceda de \$50,000, únicamente deberán emplear el método de costo identificado. Un ejemplo de esto es la compraventa de automóviles.

Cuando se opte por el método detallista deberán valuarse los inventarios, disminuyendo al precio de venta el margen de utilidad bruta del ejercicio, conforme con el procedimiento que establezca el RLISR.

Esta opción no libera a los contribuyentes de la obligación de llevar el sistema de control de inventarios perpetuos a que se refiere la fracción XVIII del artículo 86 de la LISR.

Sin embargo, la RMF para 2008 en la regla 3.4.17 establece una opción para los contribuyentes que optaron por el método detallista:

“Tratándose de los contribuyentes que de conformidad con el artículo 45-G, fracción V de la Ley del ISR, hubieran optado por emplear el método de valuación de inventario detallista y enajenen mercancías en tiendas de autoservicio o departamentales, podrán no llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere el artículo 86, fracción XVIII del citado ordenamiento, sólo 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 al 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 será la cantidad que se obtenga de disminuir al valor de las existencias de las mercancías determinadas al inicio del ejercicio de conformidad con lo dispuesto en la fracción I de esta regla, adicionadas del importe de las transferencias de mercancías a que se refiere la fracción II de esta misma regla, el valor de las existencias de las mercancías determinadas al final del ejercicio conforme a lo señalado en la fracción I de la misma”.

Para aquellos contribuyentes que manejen diferentes tipos de inventarios, la regla 3.4.18 de la RMF para 2008 menciona lo siguiente:

“Para los efectos del artículo 45-G de la Ley del ISR, los contribuyentes que manejen cualesquiera de los diferentes tipos de inventarios, podrán utilizar para valuar dichos inventarios, cualquiera de los métodos de valuación establecidos en el mencionado artículo, excepto tratándose de mercancías que se ubiquen en el supuesto del tercer párrafo del precepto citado, a las cuales les será aplicable el método de costo identificado”.

#### *Prohibición de utilizar PEPS o UEPS monetario*

Cuando se opte por utilizar PEPS o UEPS, deberá llevarse por cada tipo de mercancías de manera individual, sin que pueda hacerse monetariamente.

El UEPS monetario es una técnica de valuación de inventarios a la que se le aplica la inflación. En lugar de aplicar la inflación a las capas del inventario adquirido, al mismo precio, se aplica a montos globales para que sea más sencilla su valuación. Esta manera de valuación se aplica en épocas de alta inflación, incrementando el importe de los artículos, por lo que resulta perjudicial para el fisco, de ahí que esté prohibida su utilización.

#### *Periodo de utilización de los métodos de valuación*

El método de valuación de inventarios que se elija deberá utilizarse durante un periodo mínimo de cinco ejercicios.

#### *Utilización de otros métodos para efectos contables*

Cuando los contribuyentes para efectos contables utilicen un método distinto a los señalados en el artículo 45-G, 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 este artículo. La cantidad que se determine no será acumulable ni deducible. Esta diferencia deberá ser parte de la conciliación contable fiscal que efectúa el contribuyente.

“Cabe mencionar que la ley no prevé el procedimiento por seguir cuando un contribuyente lleve un método de los que se mencionan en la Ley del ISR para efectos contables, digamos PEPS, y, para efectos fiscales, se lleve otro método de los que también se mencionan en dicha ley, digamos UEPS. En nuestra opinión, no se deberá llevar un registro de la diferencia que se genere por ambos métodos, aun cuando podría ser recomendable llevarlo”.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Pérez Chávez José, Campero Guerrero Eladio y Fol Olguín Raymundo, *Inventarios y Costo de Ventas Aspectos Fiscales y Contables*, Tax Editores, p. 53

#### *Deducción fiscal derivada del cambio en el método de valuación*

Cuando con motivo de un cambio en el método de valuación de inventarios se genere una deducción, ésta deberá disminuirse de manera proporcional en los cinco ejercicios siguientes.

### **4.10 EFECTOS FISCALES PARA EL INVENTARIO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2004**

#### *Reglas para el inventario al 31 de diciembre de 2004*

El Artículo Tercero Transitorio, fracciones IV y V, establece lo siguiente:

- a) La no deducción del inventario final al 31 de diciembre de 2004, cuando los contribuyentes determinen el Costo de lo Vendido, porque la deducción ya se hizo como compras;
- b) La deducción del inventario final al 31 de diciembre de 2004 (doble deducción, porque se dedujo como compra en el pasado y se deducirá como Costo de lo Vendido a partir de 2005) siempre que se acumule dicho inventario. La deducción procede cuando se enajenen las mercancías como Costo de lo Vendido, y
- c) Si no se opta por acumular los inventarios, considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005. Esto quiere decir que se tendrían ingresos sin deducción por todo el inventario de 2004. Para algunos contribuyentes no será posible, ya que por el giro deberán sacar del inventario el artículo específico que se está enajenando y no lo primero que se adquirió. Ejemplo de esto son los automóviles, las casas habitación, las computadoras, etc.

#### *Determinación del monto del inventario acumulable*

La fracción V del Artículo Tercero Transitorio establece el procedimiento para determinar el monto del inventario acumulable al 31 de diciembre de 2004, partiendo de la determinación del inventario base.

### *Determinación del inventario base*

Será el inventario que se tenga al 31 de diciembre de 2004 valuado mediante PEPS. Esto para algunos contribuyentes hubiese sido muy difícil de efectuar, pues por su giro utilizan otros métodos de valuación, o por ser empresas micro, pequeñas o medianas a las cuales les será casi imposible efectuar esta valuación.

Por lo anterior, la regla 3.4.31 de la RMF para 2008 menciona la siguiente opción:

“Los contribuyentes que de conformidad con la fracción IV del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004, ejerzan la opción de acumular sus inventarios al 31 de diciembre de 2004, podrán determinar el valor del inventario base a que se refiere la fracción V del citado Artículo Tercero, utilizando el método de valuación de inventarios que hayan utilizado para estos efectos contables en la determinación del valor de dicho inventario, siempre que el método utilizado sea uno de los señalados en el artículo 45-G de la Ley del ISR y se utilice este mismo método de valuación de inventarios durante un periodo mínimo de cinco ejercicios posteriores al ejercicio de 2005”.

Es muy importante que se haya efectuado una depuración del inventario base, porque si no se acumulará inventario que no existe, y como nunca se va a enajenar, no podrá deducirse dicho inventario como Costo de lo Vendido, independientemente de que no podrá efectuarse la valuación del inventario inexistente.

### *Inventario acumulable*

El inventario acumulable se obtendrá disminuyendo del inventario base los conceptos siguientes:

- a) El saldo pendiente por deducir al 1 de enero de 2005 que en su caso tengan en los términos de las fracciones II y III del Artículo Sexto Transitorio del Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en el DOF el 31 de diciembre de 1986, reformado el 31 de diciembre de 1988 y de la regla 106 de la Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal publicada en el DOF el 19 de mayo de 1993.

- b) Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004 de las utilidades fiscales. Las pérdidas fiscales que se disminuyan en los términos de este inciso, ya no podrán disminuirse de la utilidad fiscal en los términos del artículo 61 de la LISR.
- c) Tratándose de contribuyentes que tengan en sus inventarios bienes que hayan importado directamente, la diferencia que resulte de comparar la suma del costo promedio mensual de los inventarios de dichos bienes de los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2004, contra la suma del costo promedio mensual de los inventarios de bienes de importación que tuvieron en los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2003, siempre que la suma del costo promedio mensual del ejercicio fiscal de 2004 sea mayor a la suma del costo promedio mensual del ejercicio fiscal de 2003. La diferencia que resulte en los términos de este inciso se acumulará en el ejercicio de 2005.

*Fórmula de la Determinación del Inventario Acumulable*

Inventario base al 31 de diciembre de 2004

- (-) El saldo pendiente de deducir al 1 de enero de 2005, del inventario al 31 de diciembre de 1986 ó 1988 y de la regla 106 de la RM del 19 de mayo de 1993.
- (-) Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004.
- (-) La diferencia promedio de compras en exceso en 2004, en bienes de importación, comparando el último cuatrimestre de 2004 contra el mismo de 2003.
- (-) El valor de las mercancías obsoletas o de lento movimiento al 31 de dic de 2004.
- (=) **Inventario acumulable**

*Saldo por deducir del inventario de 1986 ó 1988*

Hasta 1986 y 1988 era deducción autorizada el Costo de Ventas, mismo que a partir de 1987 fue parcialmente y en 1989 totalmente, cambió a compras. Como el contribuyente se quedó con inventarios que no pudo deducir en esos años, la LISR autorizó que podría efectuarse la deducción del inventario menor que tuviera en los años de 1986 y 1988 cuando la empresa se liquidara o cambiara de giro, contemplando que dicho importe se actualizara.

El 19 de mayo de 1993, mediante la regla 106 de la RM, se autorizó a los contribuyentes a que dedujeran dicho inventario en 30 ejercicios, a razón de 3.33% en cada ejercicio.

El importe que deberá restarse del inventario base determinado al 31 de diciembre de 2004, es el remanente que se tenga a esta fecha, mismo que no contempla su actualización en la fracción V, inciso a), del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias.

La actualización deberá efectuarse desde diciembre de 1986 ó 1988, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en que se deducirá. Esta actualización está contemplada en la regla 3.4.23 de la RMF-08, para la deducción del 3.33%.

#### *Pérdidas fiscales pendientes de aplicar*

El restar el importe de las pérdidas fiscales que tenga el contribuyente del inventario base determinado al 31 de diciembre de 2004, no es una opción, sino una obligación; por lo que tendrá que analizarse qué efectos fiscales tiene para el contribuyente en los pagos provisionales del ISR, al ver disminuido o terminado el importe de las pérdidas fiscales.

Aunque esta fracción transitoria no contempla ninguna actualización, para efectuar la misma debemos remitirnos a lo que señala el artículo 61, de la LISR, mismo que establece que el monto de la pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que ocurrió y hasta el último mes del mismo ejercicio. La parte de la pérdida fiscal de ejercicios anteriores ya actualizada pendiente de aplicar contra utilidades fiscales se actualizará multiplicándola por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en que actualizó por última vez y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en que se aplicará.

Cuando sea impar el número de meses del ejercicio en que ocurrió la pérdida, se considerará como primer mes de la segunda mitad, el mes inmediato posterior al que corresponda la mitad del ejercicio. Las pérdidas fiscales aplicadas ya no podrán amortizarse contra la utilidad fiscal que en su caso tenga el contribuyente posteriormente.

Es importante señalar que si se tienen utilidades fiscales en el ejercicio de 2004, primero debieron amortizarse las pérdidas fiscales contra dichas utilidades y el remanente actualizado restarlo del inventario base determinado.

*Diferencia promedio de compras en exceso en 2004, en bienes de importación, comparando el último cuatrimestre de 2004 contra el mismo de 2003*

Respecto a este concepto, la regla 3.4.32 de la RMF para 2008 señala:

“Para los efectos de la fracción V, inciso c) del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004, no se considerará dentro del costo promedio mensual de los inventarios de bienes importados directamente por el contribuyente a que se refiere dicho precepto legal, los bienes que se hayan importado bajo el régimen de importación temporal o se encuentren sujetos al régimen de depósito fiscal, en los términos de la Ley Aduanera”.

En adición a lo anterior, la regla 3.4.33 de la misma RMF señala la siguiente opción:

“Los contribuyentes para determinar el inventario acumulable en los términos de la fracción V del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004, podrán optar por disminuir del inventario base, en lugar de la diferencia que se hubiera obtenido de conformidad con el procedimiento establecido en la citada fracción V, inciso c), la diferencia que se obtenga de disminuir de los inventarios de bienes que hubieran importado directamente que tuvieran al 31 de diciembre de 2004, valuados al precio de la última compra de dicho ejercicio, los inventarios que de los mismos bienes hubieran tenido al 31 de diciembre de 2003, también valuados al precio de la última compra de 2004, siempre que en este caso el monto de los inventarios de bienes importados directamente en 2004, sea mayor que el monto de los inventarios de bienes importados directamente en 2003, ambos valuados al precio de la última compra de 2004. La diferencia que se disminuya en los términos de esta regla, será la que se acumule en el ejercicio fiscal de 2005, en lugar de la diferencia determinada en los términos de la fracción V, inciso c) del Artículo Tercero mencionado”.

### *Inventario acumulable en cada ejercicio*

El inventario acumulable en cada ejercicio lo determinará el contribuyente en función de la rotación de inventarios que se tenga en los tres últimos años, de 2002 a 2004, o de acuerdo con el número a los años transcurridos desde que inicie actividades con posterioridad a 2002, multiplicando el valor del inventario acumulable por el porcentaje de acumulación de cada ejercicio.

Cuando el contribuyente efectúe los pagos provisionales del ejercicio, deberá acumular a la utilidad fiscal la doceava parte del inventario acumulable, multiplicada por el número de meses comprendidos, desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago.

Aunque es una opción para el contribuyente efectuar la acumulación del inventario para deducir otra vez la mercancía como Costo de lo Vendido, la referencia a la rotación de inventarios que se tenga en los tres últimos años, resulta ilegal, porque no se atiende a su efectiva capacidad contributiva, violando el principio de proporcionalidad, pues en los tres últimos ejercicios se pudo tener rotaciones completamente distintas a las actuales, o haber realizado operaciones excepcionales que no reflejan su realidad actual.

Además, la LISR intenta que se acumule un concepto que no reúne el requisito del objeto de la contribución, ya que grava el importe de un inventario determinado como acumulable, y el contribuyente no acumula inventarios, acumula ingresos.

## 4.11 DETERMINACIÓN DE LA ROTACIÓN DE INVENTARIOS

### ROTACIÓN DE INVENTARIO 2002-2004 (ÚLTIMOS TRES AÑOS)

Índice promedio de rotación de inventarios	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
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	11.00	10.00	9.00	8.00	7.89			
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

**TABLA NO. 1**

Por cada uno de los años de que se trate, se restarán de las adquisiciones de mercancías, así como de las materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre los mismos, de conformidad con la fracción II del artículo 29 de la LISR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, para determinar las compras netas.

#### *Inventario promedio del ejercicio*

Para determinar el inventario promedio anual de cada uno de los años de que se trate, se dividirá entre dos la suma del inventario inicial y final de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que el contribuyente haya utilizado en su actividad empresarial, valuados conforme con el método que tenga implantado.

#### *Índice de rotación de inventarios*

El índice de rotación de inventarios, por cada año, será el cociente que resulte de dividir el monto que se obtenga de las compras netas de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados del ejercicio de que se trate, entre el inventario promedio del ejercicio de que se trate.

#### *Índice promedio de rotación de inventarios*

El índice promedio de rotación de inventarios, del periodo de que se trate, se determinará sumando el índice de rotación de inventarios para cada uno de los años del periodo citado, el resultado de dicha suma se dividirá entre el número de años que corresponda a dicho periodo.

### **4.12 DISMINUCIÓN DEL INVENTARIO CON RESPECTO AL INVENTARIO BASE**

Los contribuyentes que posteriormente disminuyan el valor de sus inventarios al 31 de diciembre de 2004, en los ejercicios siguientes a esta fecha, deberán determinar el monto que deban acumular en el ejercicio en que se disminuyó, conforme con lo siguiente:

**Numeral 1 de la Ley.** Para determinar el monto de acumulación de ejercicios posteriores, se calculará la proporción que represente el inventario reducido, respecto al inventario base, el porcentaje así obtenido se multiplicará por el inventario acumulable y al monto que resulte se le aplicará el porcentaje que le corresponda de acuerdo con el índice promedio de rotación de inventarios, multiplicado dicho porcentaje por el número de años pendientes de acumular, de acuerdo con la tabla de acumulación.

**Numeral 2 de la Ley.** Para determinar la cantidad que debe acumularse en el año en el que se redujo el inventario, los contribuyentes disminuirán del inventario acumulable el monto pendiente de acumulación de ejercicios posteriores a la reducción de inventarios, determinada conforme con el numeral 1 y las acumulaciones efectuadas en años anteriores a dicha reducción.

**Numeral 3 de la Ley.** En los ejercicios posteriores a aquél en el que se reduzca por primera vez el inventario, se estará a lo siguiente:

- 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.
- 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 debe acumularse 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.

En relación a este tema, la regla 3.4.32 de la RMF para 2008 señala lo siguiente:

“Los contribuyentes que estén a lo dispuesto en el quinto párrafo de la fracción V del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004, y determinen un monto acumulable en el ejercicio fiscal en el que reduzcan su inventario de conformidad con el precepto citado, considerarán dicho monto únicamente para la determinación de la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio fiscal de que se trate”.

Por su parte, la misma RMF en su Artículo Décimo Séptimo Transitorio establece un procedimiento alternativo en el caso de disminución de inventarios:

“Los contribuyentes que hubieran optado por acumular sus inventarios en los términos de la fracción IV del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF del 1 de diciembre de 2004, y que al 31 de diciembre de 2005 y en ejercicios fiscales 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 fiscal de 2005 y posteriores, en lugar de aplicar lo dispuesto en el quinto párrafo de la fracción V del Artículo Tercero mencionado, podrán estar a lo siguiente:

- I. 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, el por ciento así obtenido se multiplicará por el inventario acumulable.
  - b) Se disminuirá del inventario acumulable, la cantidad obtenida de conformidad con el inciso anterior, así como las acumulaciones efectuadas en ejercicios fiscales anteriores a dicha reducción.

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 fiscal de que se trate, de conformidad con el procedimiento señalado en el tercer párrafo de la fracción V de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF del 1 de diciembre de 2004, se deberá acumular esta última.

- II. En los ejercicios fiscales posteriores a aquél en el que se reduzca por primera vez el inventario, se estará a lo siguiente:
  - a) Se determinará el monto de acumulación de ejercicios fiscales posteriores, disminuyendo del inventario acumulable, las acumulaciones efectuadas en los ejercicios anteriores.
  - b) Se recalcularán los por cientos de acumulación que le correspondan a cada uno de los ejercicios fiscales posteriores a aquél en el que se redujo el inventario, de acuerdo con el índice promedio de rotación de inventarios que hubieran determinado en los términos de lo dispuesto en la fracción V del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF del 1 de diciembre de 2004, 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 señalada en dicha fracción, 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 fiscales posteriores que se determine en los términos de la fracción II, inciso a) de este artículo.

- III. Se considerará el monto de acumulación de ejercicios fiscales posteriores y los porcentajes de acumulación recalculados, que se hubieran determinado por última vez de conformidad con la fracción II de este artículo, cuando el monto del inventario reducido del ejercicio fiscal de que se trate, sea superior al monto del inventario reducido por el cual se aplicó por última vez el procedimiento señalado en las fracciones I y II de este artículo.

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

#### **4.13 PRECEPTOS CONTENIDOS EN EL RLISR RELACIONADOS CON EL COSTO DE LO VENDIDO**

Para su correcta aplicación, los artículos 45-A, 45-F y 45-G hacen referencia al cumplimiento de lo dispuesto por el RLISR; sin embargo, las aclaraciones se hicieron posteriormente con reglas de la RMF incorporadas dentro del rubro “3.4. Deducciones”.

Es a casi dos años que el Ejecutivo Federal finalmente publicó en el DOF del 4 de diciembre de 2006, el “Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta”. En este documento se adiciona al actual RLISR un Capítulo II, al Título II, con una Sección III “Del Costo de lo Vendido” que comprende los artículos 69-A al 69-J.

El contador público y maestro en administración Juan García Colín, expositor y consultor de la firma Sistemas de Información de Costos, Diseño y Desarrollo Empresarial escribió un artículo para la revista IDC de fecha 15 de enero de 2007, en el cual incluye un análisis de los artículos incorporados al RLISR relacionados con el Costo de lo Vendido, así como sus comentarios y sugerencias de lo que considera debiera incluirse. A continuación se muestra lo publicado por la revista antes mencionada:

ARTÍCULO DE LA LISR Y SU REGLAMENTO	COMENTARIO	SUGERENCIA
69-A, "Para los efectos del artículo 45-A de la Ley, 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 citada Ley."	Existen elementos para inferir que el artículo 45-C, al considerar dentro del costo las fracciones I, II, III y IV; es decir, materia prima, mano de obra y cargos indirectos, habla de costeo absorbente	Incorporar dentro de dicho precepto, "Se entiende por costeo absorbente, los costos de materia prima directa, mano de obra directa y cargos indirectos, sin importar que dichos elementos tengan características fijas o variables en relación con el volumen de producción; y por costos históricos, a los costos de producción que se determinan con posterioridad a la conclusión del periodo de costos"
Penúltimo párrafo del artículo 45-C de la LISR, "Cuando los conceptos a que se refieren las fracciones anteriores guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción."	Existen diversos mecanismos, en materia de costos, para direccionar los conceptos indirectos, lo más apegados a la realidad operativa y, por lo tanto, a la producción	<p>Modificar ese texto como sigue: "Cuando los conceptos a que se refieren las fracciones anteriores guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo con base en:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Producción obtenida.</li> <li>II. Costo de la materia prima directa.</li> <li>III. Costo de la mano de obra directa.</li> <li>IV. Costo primo.</li> <li>V. Horas-hombre.</li> <li>VI. Horas-máquina.</li> <li>VII. Una combinación de las anteriores, dependiendo del concepto de costo que se deba direccionar y de las características operativas de cada empresa".</li> </ul> <p>Además, incorporar "Se entiende por:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Relación indirecta, a los conceptos que no se pueden identificar o cuantificar plenamente con la producción;</li> <li>II. Producción obtenida, al volumen de producción en buen estado, que pasa de un proceso a otro, durante un periodo de costos;</li> <li>III. Materia prima directa, a los materiales sujetos a transformación, que se pueden identificar o cuantificar plenamente con los productos terminados;</li> <li>IV. Mano de obra directa, a los salarios, prestaciones y obligaciones a que den lugar, de todos los trabajadores y empleados de la fábrica, cuya actividad se puede identificar o cuantificar plenamente con los productos terminados;</li> <li>V. Costo primo, a la suma de los elementos directos que intervienen en la elaboración de los artículos;</li> <li>VI. Horas-hombre, al número de horas-hombre empleadas en el proceso de transformación; y</li> <li>VII. Horas-maquina, al número de horas-máquina empleadas en el proceso de transformación."</li> </ul>
Último párrafo del artículo 45-C de la LISR, "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."	El inventario final de producción en proceso, al cierre del ejercicio, se determina considerando los diferentes grados de avance que se tenga en cada uno de los elementos que forma su costo de producción	<p>Incorporar dentro del artículo 69-A del RLISR, "Se entiende por producción en proceso, a los materiales en los cuales se han ejecutado operaciones de transformación en un periodo de costos, pero que todavía requieren de otras operaciones para quedar totalmente terminados."</p> <p>Asimismo, modificar el último párrafo del artículo 45-C de la LISR, "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, de acuerdo con los diferentes grados de avance que se tenga en cada uno de los elementos de la producción, al cierre del ejercicio de que se trate."</p>
Artículo 69-B, "Los contribuyentes que, de conformidad con el primer párrafo del artículo 45-A de la Ley, determinen el costo de las mercancías que enajenen, así como de las que integren el inventario final del ejercicio, conforme al sistema de		Incorporar dentro del artículo 69-B, "Se entiende por costos predeterminados, a los costos de producción que se determinan con anterioridad al periodo de costos o durante el transcurso del mismo."

ARTÍCULO DE LA LISR Y SU REGLAMENTO	COMENTARIO	SUGERENCIA
<p>costeo absorbente sobre la base de costos predeterminados deberán:</p> <p>I. ...</p> <p>II. ...</p> <p>III. 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.</p> <p>El cálculo de los costos predeterminados a que se refiere este artículo se determinará con base en la experiencia de ejercicios anteriores, o conforme a investigaciones o especificaciones técnicas de cada producto en particular."</p>	<p>La variación, efectivamente, es la diferencia que resulta de comparar los costos predeterminados con los costos históricos; sin embargo, se deberá conocer el por qué se dio la diferencia, ya que pudo haber sido por eficiencia, ineficiencia o por error en los registros. Una vez llevado a cabo el análisis de la variación, se debe cancelar la cuenta de variaciones efectuando los asientos contables correspondientes, según sea la explicación de dicha variación. Solamente las variaciones por eficiencia o ineficiencia operativa, así como por cambios en los costos de materias primas, mano de obra y erogaciones necesarias para la transformación de las materias primas que no se pueden identificar o cuantificar plenamente con el producto elaborado, deberán asignarse al costo de las mercancías enajenadas en el ejercicio y al inventario final del mismo ejercicio.</p> <p>Se puede apreciar que para la redacción de este último párrafo, se consideraron los conceptos de costos estimados y costos estándar que presenta el párrafo 27, del Boletín C-4 "Inventarios", de las Normas de Información Financiera (NIF). Si el primer párrafo del artículo 69-B del RLISR, menciona que para determinar el costo de las mercancías que se enajenan, así como el de las que integran el inventario final del ejercicio, conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos predeterminados, y el último párrafo señala el concepto de los costos estimados y estándar; ¿porqué en el artículo 45-G de la LISR, no se considera a los costos predeterminados como método de valuación de inventarios?</p>	<p>"III. 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 analizarse y las variaciones por eficiencia o ineficiencia, así como por cambios en los costos de materia primas, mano de obra y cargos indirectos, deberán asignarse, de acuerdo con su participación, tanto en el costo de las mercancías enajenadas en el ejercicio, como en el costo del 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."</p> <p>Incorporar en el artículo 45-G de la LISR, la fracción "VI. Predeterminados."</p>
<p>Artículo 69-C, "Para los efectos del artículo 45-A, segundo párrafo de la Ley, el sistema de costeo directo deberá aplicarse, tanto para efectos fiscales, como para efectos contables."</p>		

ARTÍCULO DE LA LISR Y SU REGLAMENTO	COMENTARIO	SUGERENCIA
<p>El segundo párrafo del artículo 45-A de la LISR establece: "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 la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, siempre que se cumpla con lo dispuesto por el Reglamento de esta ley."</p>	<p>Al hacer mención a la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, está conceptualizando al costeo directo.</p> <p>Por otra parte, si se aplica el sistema de costeo directo con base en costos históricos, el RLISR establece que también se aplique para efectos contables. En el citado aspecto, la profesión contable considera en forma específica al Boletín C-4 "Inventarios", de las NIF, para este Capítulo del RLISR. Esto quiere decir que, ¿al recurrir a dichas normas para el aspecto contable, también las reconocen para el aspecto fiscal? Si es así, el párrafo 19 de dicho Boletín establece: "... hemos considerado que la valuación de las operaciones de inventarios puede hacerse por medio de costeo absorbente o costeo directo y éstos a su vez llevarse sobre la base de costo histórico o predeterminado ..."; se podría para efectos fiscales, determinar el costo aplicando el sistema de costeo directo con base en costos predeterminados?, si la respuesta es afirmativa, entonces aplicar la sugerencia</p>	<p>Modificar dicho párrafo, para quedar así: "En el caso de que el costo se determine aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos o predeterminados, se deberá cumplir con lo dispuesto por el Reglamento de esta ley.". Adicionalmente, para ser consistentes en los conceptos, se sugiere incorporar: "Se entiende por costeo directo, a los costos de materia prima, mano de obra y cargos indirectos que tengan un comportamiento variable en relación con los cambios en los volúmenes de producción."</p>
<p>Artículo 69-F, "El procedimiento a que se refiere el artículo 45-F de la Ley, será el sistema de costeo absorbente, o bien, el sistema de costeo directo."</p>	<p>El párrafo 19 del Boletín C-4 "Inventarios", de las NIF, establece que el costeo absorbente y el costeo directo pueden llevarse con costos históricos o costos predeterminados</p>	<p>Modificar el texto de dicho precepto como sigue: "El procedimiento a que se refiere el artículo 45-F de la Ley, será el sistema de costeo absorbente, o bien, el sistema de costeo directo, sobre la base de costos históricos o predeterminados."</p>
<p>Artículo 69-G, "Para los efectos del artículo 45-F de la Ley, los contribuyentes podrán, cambiar el sistema, siempre que: I. Hayan utilizado el mismo sistema durante los últimos cinco ejercicios. II. Que se considere como inventario inicial el valor del inventario final valuado con el método utilizado hasta el cierre del ejercicio inmediato anterior. III. Que el saldo del inventario a que se refiere la fracción anterior, se deduzca o se acumule de manera proporcional, durante los ejercicios siguientes a aquél en que se hubiere realizado la variación de sistema."</p>	<p>El diseño, desarrollo e implantación de un sistema de información de costos, en las empresas, puede variar de tres a seis meses, dependiendo de los recursos humanos y materiales que se le asignen; sin embargo, el verdadero valor agregado de un sistema de información de costos es que ocasiona un cambio de cultura laboral en la empresa, pues se trata de una herramienta que integra a todas las áreas (compras, producción, recursos humanos, ventas, distribución, finanzas, etcétera), para el logro de los objetivos, y esto demanda de varios años; por lo que, en mi opinión, es necesario iniciar su implantación para generar estrategias y así poder hacer frente al mundo globalizado</p>	<p>Una vez que se eligió el sistema de información de costos, y los contribuyentes se percaten que no cubre las necesidades de información para todas sus áreas, se pueda cambiar respecto del ejercicio inmediato anterior, sin esperar cinco ejercicios; haciendo la indicación correspondiente y explicando los efectos en el rubro de inventarios y en los resultados de la empresa, tal como lo establece el párrafo 60, del Boletín C-4 "Inventarios" de las NIF</p>
<p>Artículo 69-J, "Los contribuyentes que destinen parte de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, al consumo propio, podrán deducir el costo de los mismos como gasto o inversión según se trate, siempre que el monto de dicho gasto o inversión, no se incluya en el Costo de lo Vendido que determinen de conformidad con lo dispuesto en la Sección III del Capítulo II del Título II de la Ley y además cumplan con los demás requisitos que establece la Ley para su deducción. El registro contable deberá ser acorde con el tratamiento fiscal."</p>	<p>Para efectos fiscales estoy de acuerdo con este artículo, ya que no genera ingresos; no así para efectos de la determinación del costo de producción, porque es un costo (autoconsumo) que se refleja en inventarios y no es un gasto. El costo variable (costeo directo) o total (costeo absorbente) de los productos se lleva al Estado de Resultados, cuando y a medida que los productos elaborados se venden, afectando el renglón "costos de ventas"</p>	

TABLA NO. 2

## 5. ASPECTOS LEGALES DEL COSTO DE LO VENDIDO

Existen muchas dudas respecto a la aplicación del Costo de lo Vendido por la reforma al artículo 29 fracción II de la LISR vigente para 2005, por lo que es conveniente analizar si se encuentra en apego a lo dispuesto en nuestra Carta Magna.

En primera instancia hay que establecer que todo impuesto debe reunir los derechos consagrados en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM para poder considerarse constitucional, el cual consagra las garantías de legalidad, proporcionalidad y equidad.

El artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Mexicanos establece lo siguiente:

*Son obligaciones de los mexicanos:*

*IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

### **Principio de equidad tributaria**

Este principio que se desprende del citado artículo constitucional, consiste en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un tributo, quienes deben recibir un tratamiento idéntico en relación con la causación, acumulación o deducción. Ahora bien, cuando por alguna circunstancia se justifique un tratamiento desigual, éste debe de estar justificado jurídicamente en la exposición de motivos de la reforma correspondiente, en caso contrario no habrá justificación para un trato desigual.

Un ejemplo de una ley inequitativa, o sea desigual, es la reforma para el ejercicio 2005 que se realizó a la LISR, al cambiar en sistema de deducción de Compras por el de Costo de lo Vendido, *que solamente comprendió a personas morales y no a personas físicas.*

Los tribunales han dado diversas opiniones al respecto, a continuación se transcribe una de ellas:

**TESIS AISLADA CLXXI/2007**

*El sistema de deducción del Costo de lo Vendido para las personas morales, no viola el principio de equidad*

**RENTA. EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, PARA LAS PERSONAS MORALES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005).**

De la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir de 2002, se advierte una distinción entre las personas morales y las físicas con actividades empresariales, con base en la cual se justifica el tratamiento diferenciado entre ambos grupos de contribuyentes, atendiendo a finalidades económicas y sociales, así como a razones de política fiscal. Lo anterior es así, ya que el establecimiento de un tratamiento fiscal específico para las personas físicas con actividades empresariales implica el acatamiento a las intenciones de ampliar la base de contribuyentes y permite alentar el crecimiento económico de la micro, pequeña y mediana empresa, lo cual, adicionalmente, se vio alentado con el establecimiento de tarifas progresivas. Por tanto, la circunstancia de que en el proceso legislativo que dio lugar a las reformas en vigor a partir de 2005 no se precisen las razones que justifiquen el trato diferenciado, no conlleva la inconstitucionalidad del artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado el criterio de que aquellas pueden dimanar de una disposición de la Constitución Federal, de otras disposiciones ordinarias o, en su caso, haberse expuesto previamente en la ley tributaria. De esta manera al no encontrarse en la misma hipótesis, las personas morales que tributan en el régimen general y las personas físicas con actividad empresarial, es evidente que no se viola el principio de equidad tributaria tutelado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que existen diferencias objetivas como son: las personas físicas responden con su patrimonio de manera total; cuentan con patrimonio unipersonal y, en términos generales, tienen una menor capacidad administrativa y económica; en cambio, las personas morales responden de manera limitada; cuentan con un patrimonio multipersonal y, generalmente, permiten apreciar una mayor capacidad administrativa y económica.

**Amparo en revisión 1284/2005.** Viña de Aguascalientes, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Mayoría de tres votos. Disidentes: José Ramón Cossío Díaz y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

**Amparo en revisión 1514/2005.** Pinturas Optimus, S.A. de C.V. y otra. 2 de marzo de 2007. Mayoría de tres votos. Disidentes: José Ramón Cossío Díaz y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

**Amparo en revisión 1533/2005.** Valeo Sistemas Eléctricos, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Mayoría de tres votos. Disidentes: José Ramón Cossío Díaz y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

**Amparo en revisión 1215/2005.** Comercializadota Kram, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Mayoría de tres votos. Disidentes: José Ramón Cossío Díaz y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

**Amparo en revisión 1322/2005.** Emporio Automotriz de Tijuana, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Mayoría de tres votos. Disidentes: José Ramón Cossío Díaz y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

**LICENCIADO HERIBERTO PÉREZ REYES, SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA PRIMERA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, C E R T I F I C A:** Que el rubro y texto de la anterior tesis aislada fueron aprobados por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de ocho de agosto de dos mil siete. México, Distrito Federal, nueve de agosto de dos mil siete.- Doy fe.

### ***Principio de proporcionalidad tributaria***

De igual manera este principio se desprende del mencionado artículo constitucional y fundamenta el principio de capacidad contributiva, ya que consiste en que la proporción para ser justa debe fundarse en el ingreso del contribuyente; en otras palabras los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos de acuerdo con su respectiva capacidad económica.

La reforma antes mencionada puede estar violando este principio, ya que dos personas, una física y otra moral en igual de circunstancias económicas pagarán el ISR en una proporción diferente, *ya que su base impositiva será distinta*.

Se presenta de igual manera uno de los criterios de los tribunales:

**TESIS JURISPRUDENCIAL 125/2007**

**RENTA. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ASÍ COMO LAS DISPOSICIONES DE LA SECCIÓN III DEL CAPÍTULO II DEL TÍTULO II DE DICHO ORDENAMIENTO, MISMAS QUE REGULAN EN LO GENERAL EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO, NO SON VIOLATORIOS DE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA PUES LA DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO PERMITE QUE EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE CUBRA EL CAUSANTE, SEA DETERMINADO EN ATENCIÓN A SU CAPACIDAD CONTRIBUTIVA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005).** El sistema denominado “Costo de lo Vendido”, implica que, al determinar la utilidad de las personas morales, los causantes podrán considerar el costo de producción o adquisición de los artículos enajenados y que generan los ingresos de las empresas en el renglón de ventas. Ahora bien, para este Alto Tribunal, a fin de que dicha deducción resulte acorde con la garantía constitucional de proporcionalidad, es necesario que la misma permita el reconocimiento de los costos en los que incurre una sociedad para dejar al producto en condiciones de ser enajenado — sea que se dediquen a la comercialización o a la producción de mercancías—, precisándose que dicho concepto no podrá ser deducido sino hasta el momento en el que se enajene la mercancía, lo cual se actualiza en la especie, pues la deducción del Costo de lo Vendido permite que el impuesto sobre la renta que cubra el causante, sea determinado en atención a su capacidad contributiva. En efecto, se estima que el sistema de deducción del Costo de lo Vendido tiene como propósito que la determinación del costo que debe disminuirse de los ingresos brutos sea adecuada y acorde a la capacidad del causante, a fin de calcular la renta susceptible de ser gravada. Para tal finalidad, el esquema referido parte de la premisa de que la producción, así como la compra y venta de mercancías son actividades realizadas por las empresas, a las cuales es inherente el potencial para la generación de ingresos para los causantes del impuesto sobre la renta. En este tenor, se observa que las disposiciones que regulan en lo general el sistema del Costo de Ventas en vigor a partir de enero de dos mil cinco —y, de manera particular, los artículos 45-B y 45-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta—, permiten, en términos generales, el reconocimiento del importe de adquisiciones

efectuadas en el ejercicio —tanto de mercancías, como de materias primas, productos terminados o semiterminados—; de los gastos directos e indirectos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas; las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, así como las inversiones relacionadas con la actividad. En tal virtud, el mecanismo de deducción regulado en las disposiciones identificadas en modo alguno contraviene la garantía de proporcionalidad tributaria regida por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que permite el reconocimiento de los gastos en los que incurre una empresa para la enajenación de bienes, apreciándose que el impuesto finalmente incidirá en los ingresos que se perciben únicamente en la medida en que éstos representan una renta o incremento en el haber patrimonial de los contribuyentes, con lo cual se respeta la capacidad contributiva de los causantes.

**Amparo en revisión 1068/2005.** Shabot Carpets, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

**Amparo en revisión 1284/2005.** Viña de Aguascalientes, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

**Amparo en revisión 1465/2005.** La Tienda de Don Juan, S.A. de C.V. y otra. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

**Amparo en revisión 1108/2005.** Corporación Oscar, S. A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Pedro Arroyo Soto.

**Amparo en revisión 1207/2005.** Janome America Inc. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Pedro Arroyo Soto.

**LICENCIADO HERIBERTO PÉREZ REYES, SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA PRIMERA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CERTIFICA: Que el rubro y texto de la anterior tesis jurisprudencial fueron aprobados por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha ocho de agosto de dos mil siete.- México, Distrito Federal, nueve de agosto de dos mil siete.- Doy fe.**

### **Principio de legalidad tributaria**

Este principio se basa fundamentalmente en que *no existe tributo sin ley*; es decir, los elementos esenciales de las contribuciones (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago), la forma, contenido, el alcance de la obligación fiscal y las sanciones aplicables deben de estar consignados y definidos de manera precisa en la ley, a fin de no dejar en estado de inseguridad jurídica a los contribuyentes, de modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades.

La Constitución tutela este principio en el propio artículo 31 fracción IV, y los artículos 14 y 16.

La reforma en comento viola de manera grave este principio constitucional, pues obliga a las personas morales a determinar el monto de su deducción por Costo de lo Vendido con conceptos que no están establecidos en la ley. Para determinar una deducción tiene que acudirse a conceptos contables que no están establecidos en la ley, por lo que se asume una incertidumbre jurídica.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha pronunciado su criterio al respecto:

#### **TESIS JURISPRUDENCIAL 117/2007**

**LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE LOS VICIOS EN LA REDACCIÓN E IMPRECISIÓN DE TÉRMINOS EN QUE EL LEGISLADOR ORDINARIO PUEDA INCURRIR.** Si bien es cierto que la claridad de las leyes constituye un imperativo para evitar su ambigüedad, confusión o contradicción, también lo es que ningún artículo constitucional exige que el legislador defina los vocablos o locuciones utilizados en aquéllas, pues tal exigencia tornaría imposible su función, en vista de que implicaría una labor interminable e impráctica, provocando que no se cumpliera oportunamente con la finalidad de regular y armonizar las relaciones humanas. Por tanto, es incorrecto pretender que una ley sea inconstitucional por no definir un vocablo o por irregularidad en su redacción, pues la contravención a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se basa en aspectos objetivos que generalmente son los principios consagrados en ella, ya sea prohibiendo una determinada acción de la autoridad contra los particulares gobernados u ordenando la forma en que deben conducirse en su función de gobierno. Además, de los artículos 14, 94, párrafo séptimo y 72, inciso f), de la Constitución Federal, se advierte el

reconocimiento, por parte de nuestro sistema jurídico, de la necesidad de que existan métodos de interpretación jurídica que, con motivo de las imprecisiones y oscuridades que puedan afectar a las disposiciones legales, establezcan su sentido y alcance, pero no condiciona su validez a que sean claras en su redacción y en los términos que emplean.

**Amparo en revisión 1068/2005.** Shabot Carpets, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

**Amparo en revisión 1284/2005.** Viña de Aguascalientes, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

**Amparo en revisión 1514/2005.** Pinturas Optimus, S.A. de C.V. y otra. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

**Amparo en revisión 1322/2005.** Emporio Automotriz de Tijuana, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

**Amparo en revisión 1465/2005.** La Tienda de Don Juan, S.A. de C.V. y otra. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

**LICENCIADO HERIBERTO PÉREZ REYES, SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA PRIMERA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CERTIFICA: Que el rubro y texto de la anterior tesis jurisprudencial fueron aprobados por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha ocho de agosto de dos mil siete.- México, Distrito Federal, nueve de agosto de dos mil siete.- Doy fe.**

#### **TESIS JURISPRUDENCIAL 118/2007**

**RENTA. LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE REGULAN EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO, NO TRANSGREDEN LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, NI DE RESERVA DE LEY, PUES ESTABLECEN LOS ELEMENTOS NECESARIOS PARA SU APLICACIÓN.** Los artículos 29, fracción II, 45-A a 45-I, 86, fracciones V y XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y tercero, fracciones IV y XI, del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entre otras, vigentes a partir del 1o. de enero de 2005,

establecen la forma de determinar el Costo de Ventas deducible, los elementos que lo integran, los procedimientos aplicables para el cálculo y valuación de inventarios, así como el momento en que debe llevarse a cabo la disminución correspondiente de la base gravable. Ahora bien, conforme a diversas interpretaciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia tributaria, cuando la ley formal no contenga la regulación a detalle de todos los elementos del tributo, es suficiente que el ordenamiento jurídico señale los conceptos generales, los métodos, los lineamientos o parámetros dentro de los cuales es factible la actuación de la autoridad y, en consecuencia, del contribuyente, sobre todo cuando dichas disposiciones versen sobre materias técnicas, indicadores económicos o financieros, cuya expresión aritmética no sea posible incorporar al texto legal porque dependa de diversas variables y circunstancias específicas del cómo o cuándo se realiza el hecho imponible generador de la obligación fiscal. En ese sentido, si bien en la Ley del Impuesto sobre la Renta no se contiene la definición legal de algunos conceptos, ni se establecen pormenorizadamente los procedimientos a que se hace alusión en el sistema de deducción denominado "Del Costo de lo Vendido", tal circunstancia no transgrede el principio tributario de legalidad ni el diverso de reserva de ley previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, pues los actos de proporcionar el significado de las palabras empleadas y señalar detalladamente los mecanismos utilizados para determinar esa deducción, para el control de inventarios o para la valuación de estos últimos, no son más que la acción de constatar dichas cuestiones conforme a la técnica (contable-financiera), cuyos principios y reglas no son propios del contenido de una norma tributaria, toda vez que el objeto de ésta es establecer los elementos a partir de los cuales debe medirse la capacidad contributiva del sujeto, en razón de su posición frente al objeto que se grava, mas no regular diversas materias.

**Amparo en revisión 1068/2005.** Shabot Carpets, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

**Amparo en revisión 1284/2005.** Viña de Aguascalientes, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

**Amparo en revisión 1514/2005.** Pinturas Optimus, S.A. de C.V. y otra. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

**Amparo en revisión 1322/2005.** Emporio Automotriz de Tijuana, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

**Amparo en revisión 1465/2005.** La Tienda de Don Juan, S.A. de C.V. y otra. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

**LICENCIADO HERIBERTO PÉREZ REYES, SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA PRIMERA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, CERTIFICA: Que el rubro y texto de la anterior tesis jurisprudencial fueron aprobados por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha ocho de agosto de dos mil siete.- México, Distrito Federal, nueve de agosto de dos mil siete.- Doy fe.**

# **CAPÍTULO III BENEFICIOS Y PERJUICIOS DE LA DEDUCCIÓN DEL COSTO DE VENTAS EN AGENCIAS AUTOMOTRICES**

## **1. GENERALIDADES**

Como se mencionó anteriormente, las empresas que serán objeto de la presente investigación han sido denominadas, por cuestiones de confidencialidad, de la siguiente forma:

- ❖ Autos y Camiones Pulsar, S.A. de C.V.
- ❖ Automotriz Milenio, S.A. de C.V.
- ❖ Autos Génesis, S.A. de C.V.

La principal actividad de las mismas consiste en la compra venta de vehículos, sin embargo también proporcionan servicio de mantenimiento a las unidades, por lo que es importante mencionar que se cuenta con inventarios de autos nuevos, seminuevos y refacciones.

Dadas las características de los automóviles que son enajenados por estas agencias, es posible identificar cada vehículo que integra el inventario en una compra específica y su factura correspondiente, por lo tanto los costos contenidos en los comprobantes pueden ser utilizados para la asignación del precio de costo de los artículos vendidos y del inventario final. Además de que por tratarse de mercancías que son identificables por número de serie y su costo excede de \$ 50,000.00 se tiene la obligación de emplear el método de costo identificado, conforme a lo establecido en el artículo 45-G de la LISR.

El método antes mencionado permite valorar adecuadamente, es decir, de manera específica el costo de venta que se ha de enfrentar a los ingresos, lo cual arroja una utilidad muy cercana a la realidad y permite evaluar de manera específica el inventario final.

Por lo que se refiere al inventario de refacciones, el método empleado para su valuación es el costo promedio.

Las posibles afectaciones que trajo consigo el régimen de transición de Compras a Costo de lo Vendido se podrán analizar únicamente en las empresas Autos y Camiones Pulsar, S.A. de C.V. y Automotriz Milenio, S.A. de C.V., en virtud de que Autos Génesis, S.A. de C.V. inició operaciones en 2007, es decir, ya con la reforma del Costo de Ventas en vigor.

A continuación se analizarán diversos conceptos a partir de los cuales se considera, se podrán determinar los principales efectos que tuvo la reforma más trascendente de 2005 en las empresas sujetas a la presente investigación.

## **2. COMPORTAMIENTO DE LAS UTILIDADES DESPÚES DE LA REFORMA**

El cambio de Compras a Costo de lo Vendido ha provocado a las empresas utilidades fiscales totalmente diferentes a las que venían presentando con anterioridad a la reforma, independientemente de si optaron o no, por la acumulación del inventario al 31 de diciembre de 2004.

Con la finalidad de verificar el comportamiento de las utilidades que presentaron estas agencias automotrices, se llevó a cabo un comparativo entre los resultados obtenidos en los ejercicios de 2005 a 2007 y aquéllos que se hubiesen determinado de continuar con la deducción de Compras (de no haberse dado la reforma).

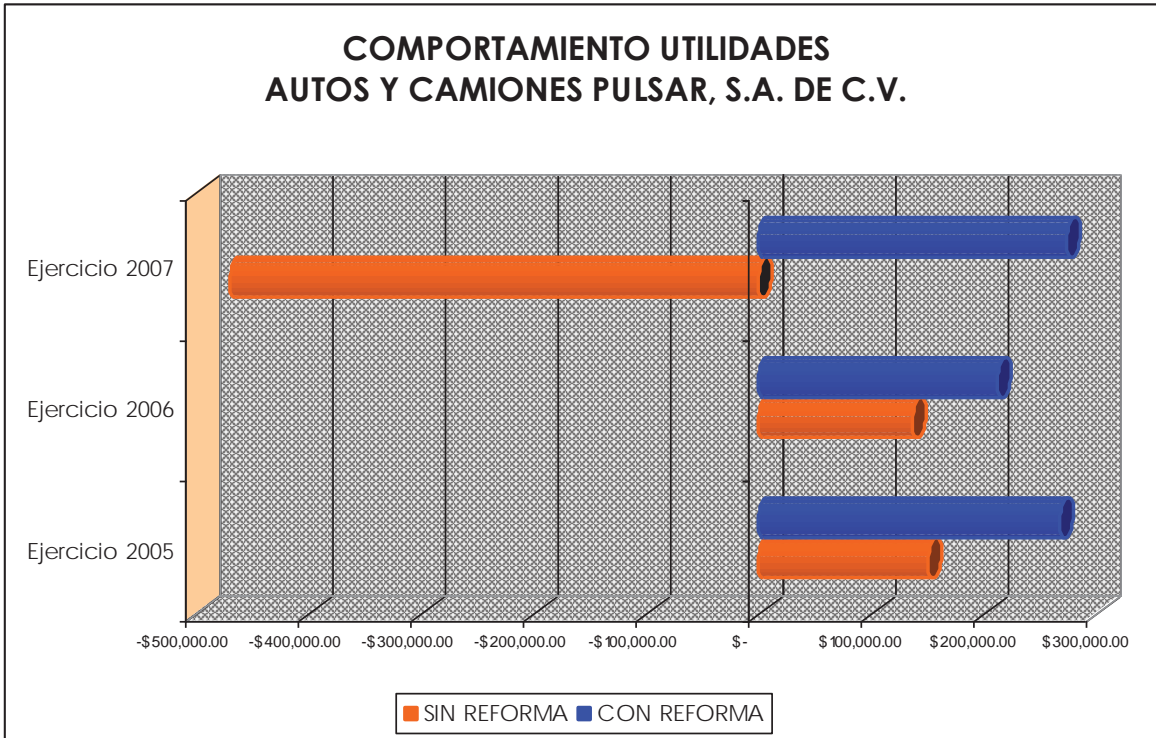
Es importante mencionar que las cifras que se presentan en este trabajo de investigación tienen como único objetivo mostrar el efecto generado por las modificaciones relativas al Costo de Ventas, sin embargo, por cuestiones de confidencialidad no se muestran datos reales.

Comparativo de resultados obtenidos y los que se hubiesen determinado de no haber existido esta reforma en la empresa Autos y Camiones Pulsar, S.A. de C.V.:

**AUTOS Y CAMIONES PULSAR, S.A. DE C.V.**

UTILIDAD FISCAL	SIN REFORMA	CON REFORMA	DIFERENCIA
Ejercicio 2005	\$ 150,301.16	\$ 267,309.46	\$ 117,008.30
Ejercicio 2006	136,644.03	211,826.29	75,182.26
Ejercicio 2007	-468,729.04	273,838.38	742,567.42

**TABLA NO. 3**



**FIGURA NO. 2**

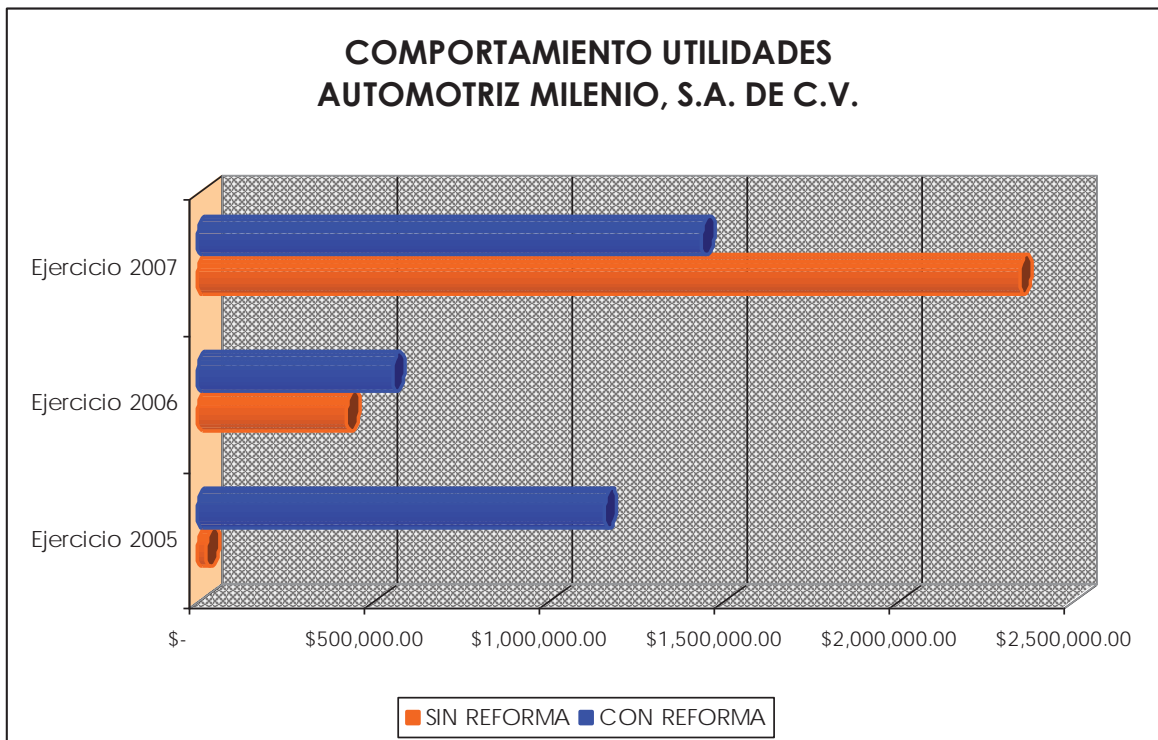
Como se puede observar, en esta empresa se aprecia claramente la afectación de la reforma del Costo de lo Vendido en cuanto a las utilidades fiscales, ya que de haber continuado la deducción de Compras, éstas hubieran sido menores, obteniendo incluso pérdida fiscal en el ejercicio 2007.

Ahora se presenta el comportamiento que presentaron las utilidades en Automotriz Milenio, S.A. de C.V., así como el comparativo con las cifras que se hubiesen obtenido en caso de que no se hubiera dado la reforma:

**AUTOMOTRIZ MILENIO, S.A. DE C.V.**

UTILIDAD FISCAL	SIN REFORMA	CON REFORMA	DIFERENCIA
Ejercicio 2005	\$ 22,708.52	\$ 1,158,914.31	\$ 1,136,205.79
Ejercicio 2006	424,861.81	555,071.92	130,210.11
Ejercicio 2007	2,344,869.49	1,438,250.73	-906,618.76

**TABLA NO. 4**



**FIGURA NO. 3**

En este caso podemos apreciar que las consecuencias son diferentes en cada ejercicio dependiendo de las circunstancias que se presentaron, siendo en 2005 perjudicial la reforma del Costo de lo Vendido, ya que de no haberse dado, la utilidad fiscal de ese ejercicio hubiese sido mucho menor y de igual forma, la carga tributaria.

Sin embargo, en el año 2007 de haberse aplicado como deducción las Compras, se habría obtenido una utilidad mayor, en virtud de que éstas disminuyeron considerablemente en relación con años anteriores. De cualquier forma, en caso de que se estuviera en el esquema anterior, se hubiese tenido la opción de efectuar adquisiciones al cierre del ejercicio para disminuir la base del impuesto, lo cual no ocurre con el Costo de lo Vendido.

En relación a Autos Génesis, S.A. de C.V. se presenta únicamente el comparativo correspondiente al ejercicio 2007, en virtud de que como se comentó anteriormente, inició operaciones en ese año.

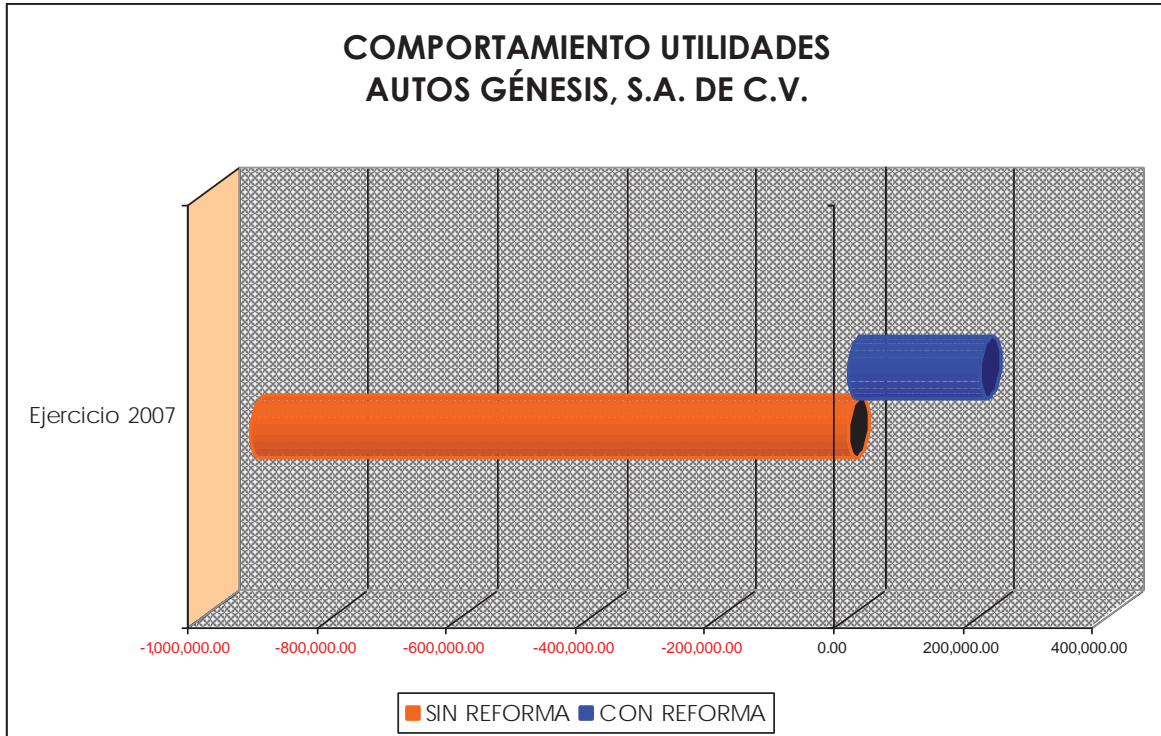
Por lo anterior, no fue necesario disminuir de los ingresos el inventario acumulable, ya que no se cuenta con el mismo, debido a que esta empresa nació con el esquema de Costo de lo Vendido.

Resultado obtenido del comparativo:

#### AUTOS GÉNESIS, S.A. DE C.V.

UTILIDAD FISCAL	SIN REFORMA	CON REFORMA	DIFERENCIA
Ejercicio 2007	\$ -925,213.61	\$ 204,024.62	\$ 1,129,238.23

**TABLA NO. 5**



**FIGURA NO. 4**

En esta empresa, las adquisiciones superaron considerablemente al Costo de lo Vendido, por lo que si continuara la deducción de Compras se hubiese obtenido como resultado una pérdida fiscal, conforme a la información empleada en este trabajo de investigación.

Respecto a este tema se puede concluir que estas empresas se vieron afectadas por la reforma del Costo de lo Vendido en cuanto al comportamiento de sus utilidades fiscales, ya que éstas son superiores en relación con las que se hubiesen presentado de continuar con el esquema anterior, considerando que en los casos en que el efecto fue contrario, se tenía la opción (como medida de planeación) de efectuar adquisiciones al cierre del ejercicio a fin de disminuir la base del impuesto y la carga tributaria, situación que no es posible realizar en el caso del Costo de Ventas.

### 3. EFECTOS DE LA OPCIÓN DE ACUMULACIÓN DEL INVENTARIO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2004

#### **No Acumulación**

Los efectos que tuvieron los contribuyentes que no optaron por acumular los inventarios que tenían al 31 de diciembre de 2004, en relación con los contribuyentes que sí optaron por acumular tales inventarios, son los siguientes:

#### *Respecto a la determinación del resultado fiscal*

- a) No acumularon a sus demás ingresos acumulables los inventarios que tenían al 31 de diciembre de 2004, en varios ejercicios fiscales, de acuerdo con su rotación de inventarios.
- b) Tomando en cuenta que la enajenación de los inventarios que tenían al 31 de diciembre de 2004 no tuvo Costo de lo Vendido y que considerarían que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1° de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha, el Costo de lo Vendido correspondiente al ejercicio fiscal de 2005 fue menor, ya que para determinar dicho costo no considerarán el inventario inicial de adquisiciones (empresas comerciales) o de materias primas, productos semiterminados y productos terminados (empresas industriales).
- c) Si en los términos de la regla 106 de la RMF-93 (DOF 19-May-93) optó por deducir el importe menor de los inventarios de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías que tuviera al 31 de diciembre de 1986 ó 1988, en 30 ejercicios contados a partir del ejercicio de 1992, en cada ejercicio, al 3.33% de dicho monto, actualizado conforme a lo dispuesto en la regla 3.4.23 de la RMF-08; en las deducciones autorizadas se incluyó la parte de la mencionada deducción (3.33% del importe menor de los inventarios que se tenían al 31 de diciembre de 1986 ó 1988, actualizado).
- d) En su caso, restaron de la utilidad fiscal correspondiente al ejercicio 2005 y subsecuentes, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004.

*En relación a la determinación de la renta gravable para PTU*

- a) No acumularon a sus demás ingresos acumulables los inventarios que tenían al 31 de diciembre de 2004, en varios ejercicios fiscales, de acuerdo con su rotación de inventarios, por lo que los ingresos acumulables (elemento que sirve de base para determinar la renta gravable para PTU), no incluyó el inventario acumulable.
- b) Tomando en cuenta que la enajenación de los inventarios que tenían al 31 de diciembre de 2004 no tendrá Costo de lo Vendido y que considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1° de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha, el Costo de lo Vendido (elemento que integra las deducciones autorizadas, las cuales a su vez, sirven de base para determinar la renta gravable para PTU) será menor, ya que para determinar dicho costo no tendrán inventario inicial de adquisiciones (empresas comerciales) o de materias primas, productos semiterminados y productos terminados (empresas industriales).
- c) Si en los términos de la regla 106 de la RMF-93 (DOF 19-May-93) optó por deducir el importe menor de los inventarios de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías que tuviera al 31 de diciembre de 1986 ó 1988, en 30 ejercicios contados a partir del ejercicio de 1992, en cada ejercicio, al 3.33% de dicho monto, actualizado conforme a lo dispuesto en la regla 3.4.23 de la RMF-08, en las deducciones autorizadas (elemento que sirve de base para determinar la renta gravable para PTU), se incluirá la citada deducción.

*Para la determinación de los pagos provisionales de 2006 y subsecuentes*

- a) No obstante que la utilidad fiscal del ejercicio de 2005 y posteriores (elemento que sirve de base para calcular el coeficiente de utilidad, el cual a su vez, se utilizará para determinar los pagos provisionales del ISR del ejercicio siguiente) no incluyó el inventario acumulable, dicha utilidad será mayor debido a lo siguiente:
  - La enajenación de los inventarios que se tenían al 31 de diciembre de 2004 no tuvo Costo de lo Vendido, es decir, dicha enajenación se convertirá en utilidad fiscal.
  - Se debió considerar que lo primero que se enajena en el ejercicio fiscal de 2005 es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1° de enero del mismo año hasta agotar sus existencias a esa fecha.

- b) Los ingresos nominales del ejercicio fiscal de 2005 y subsecuentes (elemento que sirvió de base para calcular el coeficiente de utilidad, el cual a su vez, se utilizará para determinar los pagos provisionales del ISR del ejercicio siguiente) no incluirán el inventario acumulable.
- c) Para efectos de los pagos provisionales del ejercicio fiscal de 2006 y posteriores, no acumularon a la utilidad fiscal la doceava parte del inventario acumulable que hubiese correspondido a cada ejercicio, multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del mismo y hasta el mes a que se refiere el pago.

### **Sí Acumulación**

Los efectos que tuvieron los contribuyentes que optaron por acumular los inventarios que tenían al 31 de diciembre de 2004, en relación con los contribuyentes que no optaron por acumular tales inventarios, son los siguientes:

#### *Respecto a la determinación del resultado fiscal*

- a) Acumularon a sus demás ingresos el inventario acumulable total y lo seguirán efectuando en varios ejercicios fiscales, de acuerdo con su rotación de inventarios, por lo que los ingresos acumulables a partir del ejercicio fiscal de 2005 incluyen el inventario acumulable que les correspondió por ejercicio.

En efecto, el inventario acumulable del ejercicio fiscal de 2005 se sumó a los ingresos acumulables de dicho ejercicio, debido a que en la cédula "F. Conciliación entre el resultado contable y el fiscal" del formato 18 "Declaración del ejercicio. Personas morales", el SAT incluyó a dicho inventario en el rubro de "Ingresos fiscales no contables", es decir, como un ingreso fiscal.

No obstante lo señalado, algunos especialistas fiscales opinan que el inventario acumulable no es un ingreso acumulable, por lo que, en todo caso, dicho inventario debió adicionarse a la utilidad fiscal o reducirse de la pérdida fiscal.

- b) Tomando en cuenta que la enajenación de los inventarios que tenían al 31 de diciembre de 2004 tuvo Costo de lo Vendido, el mismo, correspondiente al ejercicio fiscal de 2005 y subsecuentes será mayor, ya que para determinar dicho costo consideraron el inventario inicial de adquisiciones (empresas comerciales) o de materias primas, productos semiterminados y productos terminados (empresas industriales).

- c) Si en los términos de la regla 106 de la RMF-93 (DOF 19-May-93) optó por deducir el importe menor de los inventarios de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías que tuviera al 31 de diciembre de 1986 ó 1988, en 30 ejercicios contados a partir del ejercicio de 1992, en cada ejercicio, al 3.33% de dicho monto, y para efectos de determinar el inventario acumulable total, disminuyó del inventario del inventario base que tenía al 31 de diciembre de 2004, el saldo pendiente por deducir al 1° de enero de 2005 del menor de los citados inventarios, en las deducciones autorizadas correspondientes al ejercicio fiscal de 2005, no incluyó la parte de la mencionada deducción (3.33% del importe menor de tales inventarios, actualizado).
- d) Si para efectos de determinar el inventario acumulable total, agotaron las pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004, dichas pérdidas ya no se podían disminuir de la utilidad fiscal que, en su caso, obtuvieron en el ejercicio de 2005.

*En relación a la determinación de la renta gravable para PTU*

- a) Acumularon a sus demás ingresos el inventario acumulable total y lo seguirán efectuando en varios ejercicios fiscales, de acuerdo con su rotación de inventarios, por lo que los ingresos acumulables (elemento que sirve de base para determinar la renta gravable para PTU) a partir del ejercicio fiscal de 2005 incluyen el inventario acumulable que les correspondió por ejercicio.

En efecto, el inventario acumulable del ejercicio fiscal de 2005 se sumó a los ingresos acumulables de dicho ejercicio, debido a que en la cédula "F. Conciliación entre el resultado contable y el fiscal" del formato 18 "Declaración del ejercicio. Personas morales", el SAT incluyó a dicho inventario en el rubro de "Ingresos fiscales no contables", es decir, como un ingreso fiscal.

No obstante lo indicado, algunos expertos en la materia opinan que el inventario acumulable no es un ingreso acumulable, por lo que dicho inventario no debe formar parte de la renta gravable para PTU. Al respecto, cabe señalar que en caso de que se haya tomado la decisión de no considerar al inventario acumulable como un ingreso acumulable, se corre el riesgo de que las autoridades fiscales podrían no estar de acuerdo con esto, por lo que, en su caso, se tendrían que interponer los medios de defensa correspondientes.

- b) Tomando en cuenta que la enajenación de los inventarios que tenían al 31 de diciembre de 2004 tendrá Costo de lo Vendido (elemento que integra las deducciones autorizadas, las cuales a su vez sirven de base para determinar la renta gravable para PTU) correspondiente al ejercicio fiscal de 2005 y posteriores, será mayor, ya que para determinar dicho costo tuvieron inventario inicial de adquisiciones (empresas comerciales) o de materias primas, productos semiterminados y productos terminados (empresas industriales).
- c) Si en los términos de la regla 106 de la RMF-93 (DOF 19-May-93) optó por deducir el importe menor de los inventarios de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías que tuviera al 31 de diciembre de 1986 ó 1988, en 30 ejercicios contados a partir del ejercicio de 1992, en cada ejercicio, al 3.33% de dicho monto, y para efectos de determinar el inventario acumulable total, disminuyó del inventario base que tenía al 31 de diciembre de 2004, el saldo pendiente por deducir al 1° de enero de 2005 del menor de los citados inventarios, en las deducciones autorizadas (elemento que sirve para determinar la renta gravable para PTU) correspondientes al ejercicio fiscal de 2005 y subsecuentes, no se incluye la parte de la mencionada deducción (3.33% del importe menor de tales inventarios, actualizado).

*Para la determinación de los pagos provisionales de 2006 y subsecuentes*

- a) La utilidad fiscal del ejercicio 2005 y posteriores (elemento que sirve de base para calcular el coeficiente de utilidad), el cual a su vez se utilizó para determinar los pagos provisionales del ISR del ejercicio siguiente) incluye el inventario acumulable.  
A fin de evitar el doble efecto de este inventario en los pagos provisionales, la regla 3.4.29 de la RMF-08 menciona lo siguiente: "Los contribuyentes que hubiesen optado por acumular sus inventarios en los términos de la fracción IV del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004, para efectos de calcular el coeficiente de utilidad a que se refiere el artículo 14, fracción I de la misma Ley, correspondiente a los pagos provisionales del ejercicio fiscal de 2008, podrán no incluir el importe del inventario acumulado en el ejercicio fiscal de 2007, en la utilidad fiscal o en la pérdida fiscal, adicionada o reducida, según sea el caso, con el importe de la deducción inmediata a que se refiere el artículo 220 del mismo ordenamiento.

Lo anterior será aplicable, siempre que el coeficiente a que se refiere el párrafo anterior corresponda a los ejercicios fiscales de 2005, 2006 o 2007, según corresponda.

Quienes opten por aplicar el procedimiento antes señalado, no deberán incluir el importe del inventario acumulable en los ingresos nominales a que se refiere el tercer párrafo del artículo 14 de la citada Ley”.

- b) Los ingresos nominales del ejercicio fiscal de 2005 y subsecuentes (elemento que sirve de base para calcular el coeficiente de utilidad, el cual a su vez se utilizará para determinar los pagos provisionales del ISR del ejercicio fiscal siguiente) incluyen el inventario acumulable que les haya correspondido dependiendo del ejercicio de que se trate, aunque si se opta por lo señalado en la regla 3.4.29 de la RMF-08 mencionada en el inciso anterior, tal inventario tampoco debe incluirse en los ingresos nominales.
- c) Para efectos de los pagos provisionales del ejercicio fiscal de 2006 y posteriores, se acumularía a la utilidad fiscal la doceava parte del inventario acumulable de dicho ejercicio, multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago.

*Para Contribuyentes que importan total o parcialmente los productos que venden*

- a) La diferencia del costo promedio de sus inventarios de mercancías de importación, determinada conforme a la fracción V del Artículo Tercero Transitorio, o bien, la diferencia de sus inventarios de bienes de importación, calculada de acuerdo con la regla 3.4.33 de la RMF-08, que para efectos de determinar el inventario acumulable total, se haya disminuido del inventario base que se tenía al 31 de diciembre de 2004, debió acumularse en el ejercicio de 2005. Esto representa un impacto considerable en la determinación del resultado fiscal del mencionado ejercicio, así como en la renta gravable para PTU del mismo ejercicio.

Algunos especialistas fiscales opinan que dicha diferencia y el inventario acumulable no son ingresos acumulables, por lo que, en todo caso, tales conceptos debían adicionarse a la utilidad fiscal o reducirse de la pérdida fiscal.

- b) Por lo que respecta a los pagos provisionales del ejercicio fiscal de 2006, la diferencia indicada en el inciso anterior, de igual forma que el inventario acumulable del ejercicio de 2005, no debió considerarse en la utilidad fiscal de dicho ejercicio ni tampoco en los ingresos nominales del mismo ejercicio, es decir, no debe influir en la determinación del coeficiente de utilidad.

### **Agencias Automotrices sujetas a investigación**

Las agencias automotrices que contaban con inventario al 31 de diciembre de 2004 optaron por la acumulación del mismo.

Una vez analizados los efectos de la opción antes mencionada y tomando en cuenta que tanto Autos y Camiones Pulsar, S.A. de C.V. y Automotriz Milenio, S.A. de C.V. cerraron el ejercicio de 2004 con inventarios cuyos montos son bastante representativos, se considera adecuada la decisión de tomar la opción, en virtud de que de no haber sido así, hubiesen presentado una cantidad importante de ingresos que no incluirían Costo de lo Vendido, lo cual habría repercutido en sus utilidades y por consecuencia, en la carga tributaria.

Así mismo, se considera que fue conveniente que se optara por la acumulación de tales inventarios, ya que el hecho de acumularlos a una tasa menor a la que fueron deducidos representa un beneficio económico, recordando que las tasas del ISR han disminuido.

## **4. DISMINUCIÓN DE INVENTARIOS**

De acuerdo con la fracción V del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR para 2005, los contribuyentes que hubieran optado por acumular el inventario 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 mencionado inventario base, deberán ajustar el monto acumulable del inventario conforme a la mecánica para ello establecida.

A continuación se analizan los efectos que se producirían en caso de presentarse esta situación en alguna de las agencias automotrices motivo del presente estudio.

Tal como se mencionó anteriormente, los datos que se mostrarán en este análisis no son reales y se emplean únicamente para verificar cuáles serían las consecuencias de presentarse la disminución de inventarios.

Primeramente, se muestra el cálculo del inventario acumulable que correspondería por cada ejercicio dependiendo de la rotación de inventarios:

#### Determinación del Inventario Acumulable

	Inventario base al 31 de diciembre de 2004	\$	2,693,391.83
(-)	El saldo pendiente de deducir al 1 de enero de 2005, del inventario al 31 de diciembre de 1986 ó 1988 y de la regla 106 de la RM del 19 de mayo de 1993		0.00
(-)	Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004		0.00
(-)	La diferencia promedio de compras en exceso en 2004, en bienes de importación, comparando el último cuatrimestre de 2004 contra el mismo de 2003		0.00
(-)	El valor de las mercancías obsoletas o de lento movimiento al 31 de diciembre de 2004		199,663.30
	<b>INVENTARIO ACUMULABLE</b>	<b>\$</b>	<b>2,493,728.53</b>

#### Determinación de la Rotación de Inventarios

	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
Inventario Inicial	\$ 2,629,350.67	\$ 3,447,365.55	\$ 2,851,556.26
(+) Inventario Final	3,447,365.55	2,851,556.26	2,693,391.83
Entre:	2	2	2
Inventario Promedio del Ejercicio	\$ 3,038,358.11	\$ 3,149,460.90	\$ 2,772,474.04
	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
Compras Netas del Ejercicio	\$ 20,865,082.67	\$ 17,923,079.41	\$ 19,272,841.66
(÷) Inventario Promedio del Ejercicio	3,038,358.11	3,149,460.90	2,772,474.04
Índice de Rotación de Invent.	6.87	5.69	6.95

$$\begin{array}{l} \text{Índice Promedio de Rotación} \\ \text{de Inventarios} \end{array} = \frac{6.87 + 5.69 + 6.95}{3} = 6.50$$

Conforme a la tabla de acumulación correspondería lo siguiente:

Índice promedio de rotación de inventarios	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
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	11.00	10.00	9.00	8.00	7.89			
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

**TABLA NO. 6**

Con base en lo anterior, el importe del inventario acumulable que debe considerarse en cada uno de los ejercicios es el siguiente:

Ejercicio	% Acumulac.	Por Acumular
2005	20%	\$ 498,745.71
2006	15%	374,059.28
2007	15%	374,059.28
2008	15%	374,059.28
2009	15%	374,059.28
2010	10%	249,372.85
2011	10%	249,372.85
	<b>100%</b>	<b>\$ 2,493,728.53</b>

**TABLA NO. 7**

Si suponemos que en el ejercicio de 2008 se presentara una disminución del inventario en relación al inventario base, sería necesario llevar a cabo un recálculo conforme a lo establecido en el Artículo Tercero Transitorio fracción V quinto párrafo:

*Determinación de la Proporción del Inventario Reducido*

Inventario Reducido	\$	1,901,323.68
( ÷ ) Inventario Base		<u>2,693,391.83</u>
Proporción del Inventario Reducido		0.7059

*Determinación del Monto por Acumular en Ejercicios Posteriores*

Inventario Acumulable	\$	2,493,728.53
( x ) Proporción del Inventario Reducido		<u>0.7059</u>
Resultado	\$	1,760,322.97
( x ) % Pendiente de Acumulación		<u>45% <sup>7</sup></u>
Monto de Acum. Ejerc. Posteriores	\$	792,145.34

*Determinación del Monto por Acumular en el Ejercicio de Reducción (2008)*

Inventario Acumulable	\$	2,493,728.53
( - ) Monto de Acum. Ejerc. Posteriores		792,145.34
( - ) Acum. efectuadas en Ejerc. Anteriores		<u>1,246,864.26 <sup>8</sup></u>
Inv. Acumulable en Ejerc. de Reducción	\$	454,718.92

Conforme al cálculo anterior, se incrementaría el inventario acumulable del ejercicio 2008 de \$ 374,059.28 que se había calculado inicialmente a \$ 454,718.92, lo que representa una utilidad fiscal mayor, o bien, una pérdida fiscal inferior. Esto afectaría a la empresa al verse incrementada la base para el pago del ISR.

<sup>7</sup> 15% (2008) x 3 (No. Años Pendientes de Acumular) = 45%

<sup>8</sup> \$ 498,745.71 (2005) + \$ 374,059.28 (2006) + \$ 374,059.28 (2007) = \$ 1,246,864.26

Es por eso recomendable recurrir al cálculo que presenta como opción la RMF para 2008 en su Artículo Décimo Séptimo Transitorio, el cual sería de la siguiente forma:

*Determinación de la Proporción del Inventario Reducido*

Inventario Reducido	\$	1,901,323.68
( ÷ ) Inventario Base		<u>2,693,391.83</u>
Proporción del Inventario Reducido		0.7059

*Determinación del Monto por Acumular en Ejercicios Posteriores*

Inventario Acumulable	\$	2,493,728.53
( x ) Proporción del Inventario Reducido		<u>0.7059</u>
Resultado	\$	1,760,322.97

*Determinación del Monto por Acumular en el Ejercicio de Reducción (2008)*

Inventario Acumulable	\$	2,493,728.53
( - ) Resultado		1,760,322.97
( - ) Acum. efectuadas en Ejerc. Anteriores		<u>1,246,864.27</u>
Inv. Acum. en Ejerc. de Reducción	-\$	513,458.71

Como se obtiene un inventario acumulable negativo y considerando lo dispuesto en el Artículo mencionado de la RMF para 2008 en su último párrafo: "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 fiscal de que se trate, de conformidad con el procedimiento señalado en el tercer párrafo de la fracción V de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF del 1 de diciembre de 2004, se deberá acumular esta última", en este caso particular el inventario que deberá acumularse en el ejercicio de 2008 sería el que inicialmente se había calculado, es decir, \$ 374,059.28.

Aplicando esta opción, no habría afectación respecto al monto por acumular en el ejercicio del 2008 (donde se redujo el inventario).

## **5. IMPORTANCIA DE LA PLANEACIÓN DEL COSTO DE VENTAS PARA EL CIERRE DEL EJERCICIO**

La planeación no es una política que trate de evadir el cumplimiento de las obligaciones, al contrario, es una disciplina que permite colocarse en la mejor situación que la ley prevea de acuerdo a las actividades del contribuyente, con el propósito de optimizar sus recursos y cumplir con todos los requerimientos fiscales.

Por lo anterior, debemos tomar en cuenta que la planeación en sí misma no implica un riesgo, sino por el contrario, lo evita, da seguridad fijando el rumbo con certidumbre. Ésta no puede ser correctiva del pasado, debe ser preventiva del futuro.

Una vez que se han analizado los efectos que produjo la reforma del Costo de lo Vendido, principalmente los que corresponden a la disminución de inventarios, es conveniente que con anterioridad al cierre del ejercicio se efectúe una planeación de este rubro, a fin de evitar en lo posible la reducción, considerando otras cuestiones como las financieras, estratégicas, etc.

## CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

A partir del ejercicio fiscal 2005 la Ley del Impuesto Sobre la Renta retoma, para las personas morales, un sistema de deducción muy similar al que empleó hasta 1986, sólo que ahora lo denomina *Costo de lo Vendido*, en lugar del *Costo*.

Los argumentos que sustentó la iniciativa del Ejecutivo para regresar al esquema de deducción de Costo de Ventas fueron los siguientes:

1. Simplificar la carga administrativa de las sociedades mercantiles, ya que, según la iniciativa, si para efectos contables se lleva un sistema de costeo para valuar los inventarios y, para efectos fiscales se deducen las Compras, se incrementa la mencionada carga administrativa del contribuyente.
2. Empatar para efectos fiscales, la deducción del costo con la obtención del ingreso.

En nuestra opinión, la deducción del Costo de lo Vendido no simplifica de ninguna manera la carga administrativa de los contribuyentes, ya que el control de las Compras se efectuaba al mismo tiempo en que se llevaba el sistema de costeo elegido por la empresa para valuar los inventarios. Por lo tanto, el nuevo esquema de deducción del Costo de Ventas tuvo como finalidad incrementar la recaudación fiscal, con base en lo siguiente:

1. Evitar que las sociedades mercantiles efectuaran compras "de pánico" al cierre de cada ejercicio, con la finalidad de disminuir o, en su caso, abatir la utilidad fiscal.
2. Recuperar el ISR diferido de ejercicios anteriores ocasionado por la deducción de las Compras, cuando se acumule el inventario que se tuviera al cierre del año 2004. Este hecho impactó a la mayoría de las empresas, ya que pudieron no tener la liquidez para enfrentar el pago de este impuesto.

Sin embargo, para este último caso, la Ley del ISR previó la opción de pagar el impuesto que se hubiera diferido en los términos mencionados, durante un periodo que va de cuatro a doce años, considerando el índice de rotación de los inventarios de la empresa, lo cual resulta un tanto engañoso, ya que la acumulación total pudo haberse dado en un solo ejercicio.

En cuanto a la inconstitucionalidad del Costo de lo Vendido y dada la tendencia de las opiniones de los tribunales en el sentido de que lo anterior no resulta procedente, se considera que el no haber recurrido a algún medio de defensa fue una decisión acertada.

Respecto al análisis llevado a cabo para determinar si la reforma resultó fundamentalmente un perjuicio para las agencias automotrices sujetas a investigación, se observó que las utilidades fiscales determinadas conforme a las disposiciones del Costo de lo Vendido resultan mayores en comparación con las que se hubiesen presentado de continuar con el esquema anterior, considerando que en los casos en que el efecto fue contrario, se tenía la opción (como medida de planeación) de efectuar adquisiciones al cierre del ejercicio a fin de disminuir la base del impuesto y la carga tributaria, situación que no es posible realizar actualmente.

Por lo que se refiere al hecho de que las empresas sujetas a investigación optaron por acumular sus inventarios al 31 de diciembre de 2004, cuyos montos eran bastante representativos, se considera adecuada la decisión ya que de no haber sido así, habrían presentado ingresos que no incluirían Costo de lo Vendido, lo que hubiese representado utilidades fiscales mayores y todo lo que esto implica.

Lo mencionado en el párrafo anterior también representó un beneficio económico, ya que estos inventarios fueron deducidos cuando estaba establecida una tasa de ISR mayor a la que correspondió a los ejercicios en los que fueron y están siendo acumulados.

Por otra parte, en caso de que llegara a presentarse una disminución de inventarios, es muy probable que esto implique la determinación de un inventario acumulable mayor al calculado originalmente; por lo anterior, es recomendable que se verifiquen los procedimientos que al efecto se tienen establecidos (como la opción incluida en la RMF para 2008), a fin de que se elija la que resulte más conveniente para la empresa.

Es importante que se lleve a cabo una planeación previa al cierre del ejercicio del rubro de inventarios, a fin de evitar en lo posible su reducción en relación al inventario base, tomando en cuenta los aspectos financieros, estratégicos y de cualquier otra índole que pudieran verse afectados.

Una vez finalizado el presente análisis y en función a la hipótesis propuesta, se concluye que la reforma del Costo de lo Vendido efectivamente constituyó un perjuicio para las agencias automotrices sujetas a esta investigación.

## FUENTES DE INFORMACIÓN

### **Legislación:**

- ❖ Código Fiscal de la Federación
- ❖ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- ❖ Ley del Impuesto Sobre la Renta
- ❖ Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
- ❖ Resolución Miscelánea Fiscal para 2008

### **Textos:**

- ❖ Flores Rodríguez Jesús  
*Costo de lo Vendido*  
*Alternativas fiscales y aplicación práctica*  
Editorial Gasca, Primera Edición  
México D.F., 2005.
- ❖ Hernández Rodríguez Jesús F.  
*Estudio Práctico del Costo de Ventas Fiscal para Empresas Constructoras 2005*  
Editorial ISEF  
México D.F., 2005
- ❖ Hernández Rodríguez Jesús F.  
*Costo de Ventas Fiscal*  
Editorial ISEF  
México D.F., 2005
- ❖ Hernández Rodríguez Jesús F. y Ángeles Hernández Javier  
*Caso Práctico para la Determinación de Costo de Ventas Fiscal 2006*  
Editorial ISEF  
México D.F., 2006
- ❖ Instituto Mexicano de Contadores Públicos  
*El Costo de Ventas*  
Editorial IMCP  
México D.F., 2006
- ❖ Martínez Gutiérrez Javier  
*Inventario Acumulable 2006 Nuevas Opciones de Cálculo*  
Editorial ISEF  
México D.F., 2006

- ❖ Instituto Mexicano de Contadores Públicos  
Normas de Información Financiera  
Editorial IMCP, Tercera Edición  
México, D.F., 2008
- ❖ Pérez Chávez José, Campero Guerrero Eladio y Fol Olguín Raymundo  
*Inventarios y Costo de Ventas*  
*Aspectos Fiscales y Contables*  
Tax Editores, S.A. de C.V., Primera Edición  
México D.F., 2006.
- ❖ Pérez Chávez José y Fol Olguín Raymundo  
*Todo lo que Usted debe saber acerca del Costo de Ventas Fiscal*  
Tax Editores, S.A. de C.V., Primera Edición  
México D.F., 2006.
- ❖ Prontuario de Actualización Fiscal PAF  
Números 382, 385, 394, 420
- ❖ Ramírez Padilla David Noel  
*Contabilidad Administrativa*  
Mc Graw Hill, Séptima Edición

**Páginas web:**

- ❖ [www.idcweb.com.mx](http://www.idcweb.com.mx)
- ❖ [www.imcp.org.mx](http://www.imcp.org.mx)
- ❖ [www.impuestum.com](http://www.impuestum.com)
- ❖ [www.offixfiscal.com.mx](http://www.offixfiscal.com.mx)
- ❖ [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)