



UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLAS DE HIDALGO

FACULTAD DE CONTADURIA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

TESIS

INCERTIDUMBRE PARA DETERMINAR LOS INGRESOS ACUMULABLES ANUALES,
CON MOTIVO DE LA REFORMA AL ART. 29, FRACC. II DE LA L.I.S.R. PARA EL AÑO
2005, POR PARTE DEL CONTRIBUYENTE QUE OPTO POR ACUMULAR LOS
INVENTARIOS Y SE DA EL EVENTO DE REDUCCION DE LOS MISMOS.

QUE PARA OBTENER EL GRADO DE

MAESTRO EN FISCAL

PRESENTA:

C.P. MARTIN ARMANDO LOPEZ

DIRECTOR DE TESIS: LIC. Y M.F. DOMINGO RUIZ LOPEZ

MORELIA, MICH. AGOSTO DE 2008.

CONTENIDO

Pág.

I.- RESUMEN.....	1
-------------------------	----------

II.- INTRODUCCIÓN.....	6
-------------------------------	----------

CAPITULO 1

1.- ASPECTOS METODOLÓGICOS

1.1. Problemática.....	9
-------------------------------	----------

1.2. Planteamiento del problema.....	11
---	-----------

1.3. Justificación.....	12
--------------------------------	-----------

1.4. Objetivos.....	13
----------------------------	-----------

1.4.1. General

1.4.2. Específicos

1.5. Preguntas de Investigación.....	14
---	-----------

1.6. Hipótesis de la investigación.....	15
--	-----------

1.6.1. Hipótesis general

1.6.2. Hipótesis particulares

1.7. Diseño de la investigación.....	16
---	-----------

CAPITULO 2

2.- MARCO TEÓRICO

2.1 El Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de.....	14
---	-----------

los Estados Unidos Mexicanos, como partida de la certeza

jurídica de los contribuyentes para las contribuciones en

general a que está obligado.

2.1.2 Referentes previos al regreso del costo de lo vendido como.....	20
--	-----------

deducción en la reforma fiscal 2005.

2.2 Texto y comentarios de las fracciones IV y V del Artículo Tercero Transitorio de las DT 2005 de la L.I.S.R. de 2005 que establecen las disposiciones y reglas en relación al Inventario Acumulable.	27
2.3 Contribuyentes se amparan en 2005 contra la reforma del costo de lo vendido y consecuencias jurídicas.	41
2.3.1 Acuerdo General 13/2005 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que detuvo por tiempo indefinido el pronunciamiento que deberían hacer los diferentes tribunales acerca de los amparos interpuestos contra los artículos de la LISR que regulan la deducción del costo de lo vendido.	41
2.3.2 Conclusiones y reflexiones acerca del Acuerdo 13/2005.	45
2.3.3 Acuerdo General Número 6/2006 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el que se establece que en tanto no se pronuncie y establezca criterios sobre la constitucionalidad de los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco que regulan las deducciones del costo de lo vendido, esto debe subsistir, sin que corran los términos de la caducidad.	46
2.4 Jurisprudencias 89/2006 y 90/2006 emitidas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que confirman la naturaleza autoaplicativa del Artículo 29, Fracción II y los Artículos 45-A al 45-I de la L.I.S.R. vigente a partir del ejercicio 2005.	51
2.5 Pronunciamiento en sesión pública ordinaria del 02 de Marzo de 2007 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación referente a la constitucionalidad del costo de lo vendido (Se tratan principios tributarios de nuestra Carta Magna diciendo que no se violan ni trasgreden).	55
2.6 Acuerdo General número 12/2007, del 21 de Mayo de 2007 del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el que se determina el levantamiento de los asuntos en los que se impugnan los artículos de la L.I.S.R. que regulan la deducción del costo de lo vendido.	65
2.6.1 Acuerdo dictado el 11 de junio de 2007 para modificar el Artículo Transitorio Primero del Acuerdo General número 12/2007, para que este último entrara en vigencia el 01 de Agosto de 2007.	72

2.6.2 Se levanta en junio de 2007, el aplazamiento de amparos contra.....73
el costo de lo vendido.

**2.7 La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y.....87
el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo
Circuito se pronuncian en 2007 con jurisprudencias y tesis aisladas
acerca de la constitucionalidad o no de la deducción fiscal del costo
de lo vendido, reforma de la L.I.S.R. 2005 cuya vigencia inicio el 1º
de enero de 2005.**

CAPITULO 3

**3.- REGLAS RELEVANTES DE RESOLUCIONES MISCELANEAS.....95
PUBLICADAS POR LA AUTORIDAD FISCAL EN RELACION AL
INVENTARIO ACUMULABLE.**

**3.1 Ejemplos de la aplicación de las reglas de las Resoluciones.....96
Misceláneas 2005, 2006 y 2007 para el cálculo del coeficiente de
utilidad, PTU e interpretación acerca de la CUFIN.**

CAPITULO 4

**4.- DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO DEL TEXTO LEGAL
PARA DETERMINAR LOS INGRESOS ACUMULABLES ANUALES
DE UN CONTRIBUYENTE QUE OPTO POR LA ACUMULACION DE
INVENTARIOS.**

**4.1 Comentarios previos al desarrollo y análisis del texto del.....103
Artículo Transitorio, Fracción V, quinto párrafo, numerales
1, 2 y 3 DT 2005 de la L.I.S.R. 2005.**

**4.1.1 Datos informativos, numéricos y determinación del Inventario.....104
acumulable de un contribuyente que optó por la acumulación de
inventarios y le correspondió hacerlo en el mínimo posible de 4
ejercicios fiscales, con reducción de inventarios en cada uno de ellos.**

**4.2 Determinación numérica de los ingresos acumulables anuales.....109
por reducción de inventarios con los datos del contribuyente del
punto 4.1.1 para desarrollar el procedimiento indicado en el Artículo
Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo, numerales 1, 2 y 3
DT 2005 de la L.I.S.R. 2005 (PRIMERA INTERPRETACION AL TEXTO
DE LEY RESPECTIVO).**

4.3 Determinación numérica de los ingresos acumulables anuales.....	122
por reducción de inventarios con los datos del contribuyente del	
punto 4.1.1 para desarrollar el procedimiento indicado en el Artículo	
Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo, numerales 1, 2 y 3	
DT 2005 de la L.I.S.R. 2005 (<u>SEGUNDA</u> INTERPRETACION AL TEXTO	
DE LEY RESPECTIVO).	

CAPITULO 5

5.- PROPUESTA FINAL

5.1 Modificación al texto del Artículo Tercero Transitorio, Fracción V,.....	134
quinto párrafo, sólo en sus numerales 1, 2 y 3 de DT 2005 de la L.I.S.R. 2005.	

III.- CONCLUSIONES.....	147
--------------------------------	------------

IV.- SIGLAS Y ABREVIATURAS USADAS.....	158
---	------------

V.- FUENTES DE INFORMACIÓN.....	158
--	------------

VI.- ANEXOS.....	159
-------------------------	------------

Anexo 1.- Breve estudio de los principios tributarios consagrados en el Artículo 34, fracción IV, de nuestra Carta Magna.

Anexo 2.- Comparativo de algunos artículos referentes al costo de ventas de la L.I.S.R. 1986 versus algunos artículos del costo de lo vendido en la L.I.S.R. 2005.

Anexo 3.- Texto completo de los artículos de la L.I.S.R. 2005 que obligan a partir de ese año a la deducción del costo de lo vendido para Personas Morales.

Anexo 4.- La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito dan a conocer en 2007 diversas jurisprudencias Y tesis aisladas (21 documentos en total) referentes al costo de lo vendido en cuanto a su constitucionalidad y si cumple o no con los principios tributarios consagrados en nuestra Carta Magna.

Anexo 5.- Manual del SAT para proceder a la revisión de los pagos provisionales de I.S.R. de los contribuyentes que optaron por la acumulación de inventarios

Anexo 6.- Interpretación de la parte final del numeral 1, del párrafo quinto, fracción V, Artículo Tercero Transitorio, DT 2005 de la L.I.S.R. 2005.

Anexo 7.- Procedimiento de cálculo permitido por reglas de R.M.F. para determinar los ingresos acumulables anuales cuando el contribuyente reduce sus inventarios.

I.- RESUMEN

Han sido incontables las ocasiones en que la Cámara de Diputados al crear o modificar leyes fiscales, lo realiza sin una técnica jurídica adecuada, nítida, clara; lo cual ocasiona posteriormente, que el contribuyente afectado al sentirse agraviado, impugne en los tribunales los artículos y párrafos particulares que considera le afectan a su esfera jurídica, esto es así, quizá porque al legislador no lo mueven cuestiones jurídicas puras para legislar sino cuestiones políticas.

Consideramos que existen diversos párrafos en varios artículos de la L.I.S.R. que tienen una redacción desafortunada, rebuscada, incongruente que conlleva un problema gramatical y que al momento de aplicarlos de manera textual y ser convertidos por parte del contribuyente en datos numéricos, puede tener consecuencias fiscales y jurídicas importantes.

¿Qué pasa cuando en una Ley fiscal algún artículo contiene un párrafo que obliga al contribuyente a hacer cálculos inciertos?, ¿qué hacer cuando ese párrafo, según el contribuyente, origina que determine ingresos acumulables mayores a los que determinaría si ese párrafo estuviera lo suficientemente claro?, ¿debe esperar a que la autoridad fiscal se pronuncie y aclare la situación?, ¿debe inconformarse ante los tribunales?, ¿debe hacer los cálculos como le son indicados, es decir, de manera textual, a pesar de los perjuicios con los que pudiera sentirse agraviado?, ¿debe interpretar y hacer esos cálculos basado en el “espíritu de lo que el legislador quiso decir” en el texto de ley?.

La Ley del Impuesto sobre Renta para el año 2005 cuya vigencia inició el 01 de Enero de ese año, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º. de Diciembre de 2004, y, **una de las reformas que nos trajo fue al artículo 29, fracción II**, en la cual se especifica **la deducción fiscal de “El costo de lo vendido.”**, **en vez de** lo autorizado por este mismo artículo y fracción hasta el 31 de diciembre de 2004: “Las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que

utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas efectuadas inclusive en ejercicios posteriores...” , es decir, en otras palabras, “**las compras**” que era una de las deducciones fiscales autorizadas más importantes de los contribuyentes personas morales, incluso más que para las personas físicas con actividades empresariales, ya que en el caso de las personas morales no importaba si estaban pagadas o no dichas adquisiciones de mercancía al cierre del ejercicio respectivo, circunstancia que para las mencionadas personas físicas con actividades empresariales si es relevante, ya que según el artículo 125, fracción I, de la L.I.S.R. del año 2004 e inclusive la actual de 2008, limita a las deducciones fiscales autorizadas a que estas hayan sido efectivamente pagadas.

Así pues, la deducción fiscal de las compras para las personas morales fue permitida hasta el 31 de diciembre de 2004, sin embargo, a estos contribuyentes se les dio una alternativa para el ejercicio fiscal de 2005 y posteriores, de lo que se le conoce como “acumulación de inventarios”, claro, bajo ciertas reglas y condiciones.

Según nuestra investigación, ya había existido en nuestro país la deducción fiscal del costo de lo vendido ya que en el año 1986 y anteriores, así como en el año 1988 fue deducción fiscal autorizada, de manera parcial lo fue en 1987, y, en 1989 cambió totalmente la deducción fiscal a las compras.

*Esta investigación se enfoca sobre **el procedimiento de cálculo para determinar el monto de ingresos acumulables cuando ocurre el evento de que se reduce el inventario en un ejercicio determinado, ya que consideramos que está mal redactado en su contexto y su aplicación práctica origina, según nuestra tesis, por lo menos dos interpretaciones, implicando por ello cálculos inciertos para llegar a obtener los ingresos acumulables del ejercicio en cuestión por efecto de la reducción de inventario y en consecuencia la Utilidad Fiscal anual del contribuyente afectado.***

El procedimiento mencionado en el párrafo anterior, está indicado en el Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo numerales 1, 2 y 3 de las Disposiciones Transitorias 2005 de la Ley del Impuesto sobre la Renta del año 2005, y, se pretende demostrar dentro del Capítulo 4, que cuando el contribuyente aplica el procedimiento de cálculo allí indicado, de una manera textual (que corresponde a una de las dos interpretaciones a que hacemos referencia líneas arriba), le implica obtener importes mayores de ingresos acumulables adicionales a los que se llegarían a determinar si el procedimiento comentado fuese lo suficientemente claro en armonía con la lógica y la razón.

El rubro de Inventarios es muy importante desde el punto de vista financiero de las empresas, y, hoy día, también lo es desde el punto de vista fiscal ya que estos se deben tomar en cuenta para determinar el “costo de vendido”. Existe una gran cantidad de bibliografía que nos habla de los Inventarios, sin embargo, *en nuestra investigación no abordamos conceptos de “Inventarios”, “Costos de Inventarios”, “Sistemas de Valuación”, “Reglas de Valuación” ni tampoco de los “Métodos de Valuación”, porque en ello estamos totalmente de acuerdo y definitivamente no es el sentido de ésta investigación,* dichos conceptos son amplios y los estudia el boletín C-4 de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados hasta el año 2005 emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. y que a partir de 2006 cambiaron a las llamadas NIF (Normas de Información Financiera) ahora bajo la responsabilidad del Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera A.C.

Se muestra el Acuerdo General número 13/2005, que en Junio de 2005 dio a conocer la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que detuvo por tiempo indefinido el pronunciamiento que deberían hacer los diferentes Tribunales de nuestro país acerca de los amparos interpuestos por decenas de contribuyentes que impugnaron los Artículos 29, fracción II, del 45-A al 45-I, 123 y Transitorio Tercero, fracción IV de la L.I.S.R. 2005.

Posteriormente, a mediados de 2006, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación aprobó las jurisprudencias 89/2006 y 90/2006 para aclarar que los artículos

29, fracción II, y del 45-A al 45-I de la ley del impuesto sobre la renta y tercero transitorio, fracciones de la IV a la IX y XI que habían sido impugnados en juicios de amparo eran de naturaleza autoaplicativa lo que significa que “quedan obligados (los contribuyentes) a acatar indefectiblemente las nuevas disposiciones tributarias a fin de deducir el costo de lo vendido debiendo acatar, además, la prohibición prevista en la fracción IV del mencionado artículo tercero transitorio, en relación con los inventarios existentes al final del ejercicio de 2004, o bien ejercer la opción de acumularlos en términos de las reglas que se establecen en sus fracciones de la V a la IX y XI.”

También se aborda en esta investigación de un modo somero, cuestiones de constitucionalidad del “Costo de lo vendido” (concepto que obviamente tiene que ver con el Inventario Acumutable) derivado de los amparos interpuestos, sobre las cuales en primer lugar se pronunció la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ya que el 02 de Marzo de 2007 en sesión pública ordinaria dio a conocer un documento en el sentido de que el “Costo de lo vendido” impugnado en Tribunales es constitucional, es decir, no hay inconstitucionalidad en las reformas realizadas al Artículo 29, fracción II, a los Artículos del 45-A al 45-I, 123 y Transitorio Tercero, fracción IV de la L.I.S.R. 2005.

Luego, en septiembre de 2007, y siguiendo el mismo tenor, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación aprueba 10 jurisprudencias y 10 tesis aisladas, y, otra jurisprudencia más es aprobada por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, todas estas jurisprudencias (excepto dos) y tesis aisladas confirman que el costo de lo vendido y su deducción vigente a partir de 1º. de enero de 2005 son totalmente constitucionales y **no** violan para los contribuyentes los principios de proporcionalidad, irretroactividad, equidad ó legalidad tributaria consagrados en nuestra Carta Magna.

Por otra parte, la Sala Regional del Noroeste III del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en marzo de 2007, emitió un criterio de legalidad acerca de que la deducción fiscal del costo de lo vendido, no les resulta aplicable a aquellos contribuyentes que realicen actividades de compraventa (comercializadoras).

En el Capítulo 5 proponemos modificar el Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo en sus numerales 1, 2 y 3 de las DT 2005 de la L.I.S.R. 2005, sobre todo con la idea de que dicho artículo tenga la suficiente claridad y al desarrollar los cálculos respectivos no quede duda (creemos) del procedimiento que debe llevar a cabo el contribuyente y de los resultados numéricos obtenidos.

Finalmente, como resultado de esta investigación, tenemos varias conclusiones que enumeramos en la parte III.

II.- INTRODUCCION

Al inicio del año 2005 nos encontramos en nuestro país con una reforma al Artículo 29 fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que aplica a Personas Morales del Titulo II, dicha disposición se refiere a que deja de existir la deducción fiscal de “las compras” y se cambia por la deducción fiscal del “costo de lo vendido” cuya vigencia inició a partir del 1º de enero de 2005.

Para el caso de las personas físicas que realizan actividades empresariales, el Artículo 123, fracción II, de la L.I.S.R. del año 2005 que regula la posibilidad de deducir fiscalmente las compras, no tuvo reformas en su contenido (en 2006, 2007 y 2008 sigue igual), lo cual significa que este clase de contribuyentes pueden seguir deduciendo las compras y por lo tanto no entran al esquema fiscal del Inventario Acumulable.

En disposiciones transitorias 2005, Artículo Tercero, fracción IV, se menciona que para determinar el costo de lo vendido no se podrán “deducir las existencias en inventarios que tengan (los contribuyentes) al 31 de diciembre de 2004”. Sin embargo, los contribuyentes afectados contaron con dos alternativas: una era que el Inventario de mercancías que se tenía al 31 de Diciembre de 2004, conforme se enajenara en ejercicio fiscal de 2005 e incluso ejercicios posteriores hasta terminar su existencia, fuera considerado ese ingreso (todo) como utilidad fiscal, tanto para efectos de pagos provisionales de I.S.R., como para la determinación de los ingresos acumulables en la declaración anual del mencionado impuesto, la otra alternativa se refería a que en 2005 y ejercicios posteriores (siguiendo determinado procedimiento y reglas que se indican en las disposiciones transitorias 2005 del Artículo Tercero, pero ahora en su fracción V) se podría acumular esos Inventarios que se tenían al 31 de Diciembre de 2004 hasta agotarlos, esta 2ª. alternativa se traduce en la práctica a que el contribuyente fuera “pagando” la utilidad fiscal generada por la enajenación de ese inventario, de manera diferida, hasta en un máximo de 12 ejercicios fiscales.

El contribuyente que desechara la opción de no acumular los inventarios de mercancías que se tenían al 31 de diciembre de 2004 siguiendo las reglas y disposiciones relativas, para el año 2005 (y quizá posteriores) la utilidad fiscal probablemente iba a ser muy elevada, si el contribuyente lo comparaba, por ejemplo, con su historial de los últimos 4 o 5 ejercicios, en consecuencia el pago del I.S.R. podría haberle ocasionado algún problema de liquidez.

También, por otro lado, es posible que si un contribuyente determinado consideró que el Inventario que tenía al 31 de diciembre de 2004, era relativamente pequeño y/o manejable y no afectaba de manera importante el incremento en sus pagos provisionales de I.S.R. del ejercicio 2005 y posteriores así como su utilidad fiscal anual, habrá elegido la opción de 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”, o sea, como ya comentábamos, que todo el inventario al cierre de 2004 al irse vendiendo en 2005 y años siguientes hasta agotarlo, equivale a utilidad fiscal en pagos provisionales de I.S.R. y asimismo equivale a ingresos acumulables para la determinación y declaración de la utilidad fiscal anual respectiva.

Así pues, **los contribuyentes que optaron por el camino de la acumulación de inventarios, tienen la obligación fiscal para cuando se dé el supuesto en un ejercicio de que disminuyan sus inventarios al compararlos con un inventario base, de calcular y acumular un monto adicional de ingresos acumulables en su cálculo del impuesto sobre la renta anual, sucede pues, que según nuestra tesis al hacer los cálculos respectivos según el texto de ley de este supuesto, se llegará a determinar importes mayores a los que la razón y lógica supondrían y al realizar otro cálculo precisamente “lógico” con conveniencia al contribuyente se obtienen importes más razonables.**

Ahora bien, **según nuestro punto de vista, ese importe mayor determinado en uno de dos cálculos interpretativos que desarrollamos en el Capítulo 4, es realmente un ingreso fiscal acumulable “adicional” a lo obligado por el texto de Ley en las ya**

mencionadas disposiciones transitorias para 2005 en su Artículo Tercero, fracción V, quinto párrafo en sus numerales 1, 2 y 3, que afectara al contribuyente con un impuesto mayor en el ejercicio en que se de el supuesto concreto (en una de las dos interpretaciones que mostramos, los ingresos acumulables adicionales determinados son abismalmente mayores que en la otra interpretación).

Podríamos suponer que los legisladores logran visualizar y prevén un momento para que el efecto del inventario acumulable se estabilice y ya no haya mas inventario que acumular o bien, éste sea mínimo, ya que se lograría (al menos en teoría) el equilibrio de no acumular mas inventario que el proporcional a lo pendiente de acumular en los ejercicios fiscales venideros, sobre todo cuando se ha acumulado y pagado sistemáticamente el impuesto respectivo en disminuciones importantes de algún o algunos ejercicios anteriores y aun no se ha llegado al final de los ejercicios a que el contribuyente esta obligado con la aplicación de “tabla de acumulación de inventarios”, incluso puede darse el caso de que el contribuyente pague antes del plazo estimado en la tabla comentada todo el Inventario acumulable que pudo haber tenido, y, supuestamente ya no debería acumular más inventarios ni hacer pagos provisionales por esta causa.

Sin embargo, lo comentado en el párrafo anterior, no fue plasmado en el texto de Ley respectivo y el contribuyente deberá seguir haciendo pagos provisionales (esta es la mayor afectación según algunos cálculos que hicimos con este supuesto, debido a que en ejercicios anteriores se pago con suficiencia por un exceso de reducción de inventarios importante junto con la acumulación de inventarios “normal” del ejercicio en cuestión y quedando teóricamente poca acumulación para ejercicios fiscales venideros, lo cual tiene una repercusión mayor sobre todo cuando el contribuyente le correspondió un periodo mayor de ejercicios a acumular) y seguir con el procedimiento de acumulación de inventarios cada vez que reduzca los mismos (que también según esos mismos cálculos que realizamos con estos supuestos, en la acumulación anual si se logra una acumulación “cero”, aunque en pagos provisionales se tenga la afectación y todo por la incertidumbre de no “saber” con cuanto inventario se quedara el contribuyente al final de algún ejercicio).

CAPITULO 1**1. ASPECTOS METODOLÓGICOS****1.1 Problemática**

Los profesionales relacionados con las cuestiones fiscales sabemos que las personas morales del Título II, de la L.I.S.R., tienen una larga serie de obligaciones, plasmadas muchas de ellas en el artículo 86, además de otras tantas que se indican en diversos artículos de la misma Ley, y, por supuesto hay otras más en el Código Fiscal de la Federación, y otras tantas en otras leyes fiscales paralelas y de posible aplicación como: la Ley de Ingreso de la Federación, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto al Activo, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la Ley Aduanera, la Ley de Comercio Exterior, la Ley del Seguro Social, ahora en 2008, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, y un largo etc. etc., además, como si eso no fuera suficiente, los contadores-fiscalistas debemos estar actualizados acerca de esas leyes por las adiciones, reformas, derogaciones, resoluciones misceláneas anuales y sus modificaciones, para poder cumplir con el fisco mexicano al cien por ciento.

La reforma al Artículo 29 fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2005, trajo consigo un serie de disposiciones complementarias contenidas en Disposiciones Transitorias 2005, Artículo Tercero Transitorio, fracciones IV y V; así como toda una nueva sección dentro del Título II, llamada “Sección III, Del Costo de lo Vendido”, Artículos del 45-A al 45-I.

Ahora bien, las disposiciones del Artículo Tercero Transitorio, fracción V, de la L.I.S.R. 2005, brindaron facilidades a los contribuyentes para que, de alguna manera, fuese posible evitar el golpe financiero que significaba la probable utilidad fiscal y el pago de I.S.R. debido a este ingreso acumulable extraordinario durante el ejercicio 2005 (y quizá posteriores, hasta terminar el inventario que se tenía al 31 de diciembre de 2004).

Pero cuando esta facilidad se convierte en una carga fiscal más, porque los cálculos que se hacen indicados en las disposiciones aplicables son incongruentes y obligan al contribuyente a que un momento dado acumule ingresos adicionales (a los que debería) en la determinación de su I.S.R. anual ¿qué hacer?.

Al inicio del año 2005 La Suprema Corte de Justicia de la Nación recibió un cúmulo de juicios de amparo en los que se impugnaban los artículos 29, fracción II, del 45-A al 45-I, y el Transitorio Tercero, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para 2005 publicada en el D.O.F. el 1º. de diciembre de 2004.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación publicó el 16 de Junio de 2005, en el Diario Oficial de la Federación el Acuerdo General Número 13, que fue una especie de “pausa” para los juicios de amparos promovidos, hasta en tanto no resolviera la contradicción de tesis número 89/2005.

Luego en 2006 al aprobarse las tesis de jurisprudencia 89/2006 y 90/2006, se aclaró un poco el camino para que los Tribunales pudieran pronunciarse en la resolución de los casos que tenían.

Otro paso más fue dado en 2007, después de que pasaron mas de un dos años de la entrada en vigor a las reformas a los artículos 29, fracción II, la adición de los artículos del 45-A al 45-I, y el Transitorio Tercero, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta para 2005, ya que **el 02 de Marzo de 2007 en sesión pública ordinaria la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación da a conocer un documento en el sentido de que no hay inconstitucionalidad en los mencionados artículos**, lo cual no quiere decir, según nuestra consideración, que el contribuyente afectado que promovió amparos no pueda tener la razón, sino mas bien consideramos que es el primer nudo que quitó La Suprema Corte de Justicia de la Nación para desenredar la complejidad, no de los amparos, sino del trasfondo que se impugna en los mismos.

Finalmente en septiembre de 2007, con la aprobación de varias jurisprudencias y tesis aisladas por parte de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y otra más aprobada por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, fue el paso final hasta hoy día, para el “destrabamiento” y la luz verde para que los Tribunales empezaran a resolver los casos de juicios de Amparo que tienen en sus manos.

1.2 Planteamiento del Problema

- ¿Por qué el procedimiento de cálculo indicado en el Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo y sus numerales 1, 2 y 3 de las Disposiciones Transitorias 2005 de la Ley del Impuesto sobre la Renta del año 2005, para determinar el monto de acumulación de ingresos acumulables cuando se da el caso de que se reduzca el inventario en un determinado ejercicio, es incongruente con la lógica y tiene una redacción contextual rebuscada?
- ¿Por qué el procedimiento de cálculo mencionado tiene que causar incertidumbre ocasionando que el contribuyente realice al menos dos interpretaciones del procedimiento de Ley para determinar los ingresos acumulables y por lo tanto la utilidad fiscal del ejercicio que se trate del contribuyente afectado?
- Ya que el procedimiento de cálculo mencionado origina ingresos acumulables que le contribuyente debería incluir en su calculo anual de impuestos ¿debe considerar esos ingresos acumulables para conceptos como el cálculo del coeficiente de utilidad, PTU o CUFIN?

1.3 Justificación

La justificación de esta investigación se encuentra porque:

A.-) La Ley del Impuesto Sobre la Renta obliga a realizar diversos cálculos aritméticos necesarios para la aplicación práctica de las disposiciones fiscales que contiene, en varias ocasiones, también se auxilia con procedimientos de cálculo indicados en el C.F.F., desafortunadamente, es común que el contribuyente al realizar dichos cálculos aritméticos, se encuentre con que los procedimientos indicados son poco claros, rebuscados, incompletos, con lagunas jurídicas.

En el caso particular que nos ocupa, el procedimiento de cálculo indicado en el Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo y sus numerales 1, 2 y 3 de las Disposiciones Transitorias 2005 de la L.I.S.R. del año 2005, tiene precisamente la característica de ser poco claro, rebuscado y al realizar los cálculos queda la incertidumbre de si estos están bien.

B.-) Cuando los cálculos aritméticos tienen las características de incongruencia mencionadas en el inciso anterior, se deja en un momento dado a la interpretación por parte del contribuyente de la forma en que debe realizarlos, empujándolo a efectuar dos o más de cálculos del mismo artículo de la Ley y al hacerlo se puede dar cuenta de que existen diferencias en numerario y que al comparar un cálculo con otro, dichas diferencias son tanto a su favor como en su contra y en ese momento el contribuyente podría preguntarse ¿que cálculo debe aplicar?, ¿el que más le convenga con la esperanza de que la autoridad fiscal no lo detecte?, ¿el que más le convenga a la autoridad fiscal aunque obtenga datos numéricos erróneos, según el punto de vista del propio contribuyente ?, ¿el que más se acerque a lo que la lógica dicta?, ¿debe consultar a la autoridad fiscal para que le aclare de manera particular y personal el procedimiento y la forma correcta de hacer los cálculos?.

.

C.-) La autoridad fiscal con posterioridad y en algunas ocasiones pretende corregir o aclarar esas falta de congruencia de algunos cálculos mediante las Resoluciones Misceláneas Anuales y sus varias modificaciones ó a través de los criterios del SAT, pero, ¿por qué no lo hace de fondo?, ¿por qué no corrige desde el origen?, ¿al parecer es más cómodo para la autoridad fiscal hacer correcciones y aclaraciones a que el Titular del Ejecutivo mande la iniciativa respectiva o en su caso que los propios legisladores corrijan de origen los textos de Ley?.

1.4 Objetivos

La presente investigación pretende alcanzar los objetivos siguientes:

1.4.1 Objetivo General

Demostrar que hay diferencias en los montos determinados de ingresos acumulables del ejercicio que se trate, al calcular de manera textual (como debería de ser) el Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo y sus numerales 1, 2 y 3 de Disposiciones Transitorias 2005 de la Ley del Impuesto sobre la Renta del año 2005 cuando se da el evento de que el contribuyente reduce sus inventarios comparadas contra otro cálculo del mismo Artículo de interpretación lógica o llamémoslo del espíritu de “lo que quiso decir el legislador”.

1.4.2 Específicos

a) Exponer de manera general las disposiciones que nos llevan a determinar el Inventario Acumulable bajo el procedimiento del Artículo Tercero Transitorio, Fracción IV y V de Disposiciones Transitorias 2005 de la Ley del Impuesto sobre la Renta del año 2005.

b) ***Exponer y explicar el procedimiento de cálculo de manera textual*** del Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo y sus numerales 1, 2 y 3 de Disposiciones Transitorias 2005 de la Ley del Impuesto sobre la Renta del año 2005, cuando se reduce el inventario en un determinado ejercicio, lo cual incrementa los ingresos acumulables y

por lo tanto la utilidad fiscal del contribuyente (primera interpretación de este texto de Ley).

c) ***Exponer y explicar el procedimiento de cálculo con lo que quiso decir el legislador o lo que la lógica dicta*** en el Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo y sus numerales 1, 2 y 3 de Disposiciones Transitorias 2005 de la L.I.S.R. del año 2005 (segunda interpretación de este texto de Ley).

d) Mostrar y comparar las diferencias de los incisos anteriores b) y c) para analizar sus efectos en los ingresos acumulables y por lo tanto en la utilidad fiscal.

e) Demostrar que al final del periodo que le correspondió al contribuyente acumular inventarios (desde 4 hasta 12 posibles ejercicios fiscales) los resultados obtenidos de ambos incisos b) y c) son ingresos acumulables mayores a los que en teoría debió acumular de manera global.

1.5 Preguntas de Investigación

Las preguntas que se proponen para tener la posible respuesta y tratar de resolver las incógnitas de esta investigación son:

1.- ¿Es posible demostrar numérica y comparativamente que el contexto del Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo y sus numerales 1, 2 y 3 de DT 2005 de la L.I.S.R. del año 2005 para cuando se de el evento de reducción de inventarios esta mal redactado originando confusión y dejando abierta la posibilidad de que el contribuyente la interprete y realice al menos dos cálculos del mismo artículo?.

2- ¿ El Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo y sus numerales 1, 2 y 3 de DT 2005 de la L.I.S.R. del año 2005 afecta a los contribuyentes involucrados para la determinación de sus ingresos acumulables y por lo tanto en su utilidad fiscal anual?

3.- ¿Esta disposición fiscal particular afecta a los contribuyentes involucrados en una determinación de ingresos acumulables mayores a los que en teoría debió acumular de manera global al finalizar el periodo o cantidad de ejercicios fiscales que le correspondió al contribuyente acumular sus inventarios?

4.- A los ingresos acumulables que se originan con motivo de la acumulación de inventarios y las reducciones de los mismos ¿debe dárseles el mismo tratamiento para efectos del cálculo del coeficiente de utilidad, PTU Y CUFIN?

5.- ¿Es conveniente que la redacción del Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo y sus numerales 1, 2 y 3 de DT 2005 de la L.I.S.R. del año 2005 sea revisado por los legisladores a instancia de los particulares, con la finalidad de que pueda ser modificado?

6.- ¿Será conveniente para el contribuyente afectado que la autoridad fiscal se pronuncie y trate de aclarar la redacción desafortunada del artículo en cuestión y su posible modificación?

1.6 Hipótesis de la investigación

1.1.6 Hipótesis general

Parte de las disposiciones contenidas en el Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo y sus numerales 1, 2 y 3 de Disposiciones Transitorias 2005 de la L.I.S.R. del año 2005 para cuando se da el evento de que el contribuyente reduce sus inventarios en algun(os) ejercicio(s) fiscal(es), tienen una redacción confusa que obliga a la interpretación, y, por lo tanto a que el contribuyente realice al menos 2 cálculos y en un momento dado los compare entre si para ver cual es el que mas le conviene.

1.6.2 Hipótesis particulares

A) Los conceptos, procedimientos y variables numéricas del Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, párrafos del 1º. al 4 º. de Disposiciones Transitorias 2005 de la LISR del año 2005, que intervienen en el desarrollo del cálculo para llegar al determinar el monto del Inventario Acumulable al 31 de diciembre de 2004 son entendibles y no causan confusiones.

B) Los conceptos, procedimientos y las variables numéricas el contexto del Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo y sus numerales 1, 2 y 3 de DT 2005 de la L.I.S.R. del año 2005, que intervienen en el desarrollo del cálculo para llegar al determinar el monto de ingresos acumulables debido a la reducción de inventarios (y por lo tanto la utilidad fiscal anual en el ejercicio fiscal que se trate) causan incertidumbre al contribuyente, originando que interprete y realice al menos dos cálculos para después compararlos entre si y ver cual es el mas conveniente.

C) Al final del periodo que le correspondió al contribuyente acumular inventarios, que puede ser desde 4 hasta 12 posibles ejercicios fiscales, los ingresos acumulables del contribuyente son mayores a los que en teoría debió acumular de manera global.

1.7 Diseño de la investigación

El Método de Investigación utilizado, y, debido a las características de lo que se pretende demostrar, entra a lo general y luego se pasa a lo particular.

Debido a que esta investigación va dirigida a un segmento muy particular del total del universo de contribuyentes en México, consideramos que para poder llegar a cumplir los objetivos de investigación planteados era necesario reunir lo siguiente:

Documentación general

Legislación fiscal federal vigente, revistas mexicanas especializadas en información fiscal, libros reconocidos y autorizados en el ámbito contable y fiscal, libros de metodología de la investigación; tesis de maestría y licenciatura.

Artículos y publicaciones en medios electrónicos

Páginas Web especializadas en información fiscal, Páginas Web de la autoridad fiscal y el gobierno mexicano.

Reunida la información anterior, se procedió a su análisis y armar la estructura y argumentación congruente a la finalidad de lograr los objetivos buscados.

CAPITULO 2**2.- MARCO TEÓRICO****2.1 El Artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como partida de la certeza jurídica de los contribuyentes para las contribuciones en general a que está obligado.**

Los contribuyentes necesitan certidumbre jurídica en cuanto a contribuciones se refiere, para que tengan la seguridad de que están cumpliendo cabalmente con las disposiciones fiscales a que están obligados, y, con lo ello tener la tranquilidad de que no habrá problemas posteriores con las autoridades fiscales.

Definición de CERTEZA o CERTIDUMBRE:

1. f. Conocimiento seguro y evidente de que algo es cierto.
2. Calidad de cierto.

Diccionario de la lengua española 2005 Espasa-Calpe S.A. Madrid
<http://www.wordreference.com/definicion/certidumbre>

En cuanto a la definición de JURIDICO, A:

1. Adj. Del derecho o a las leyes que ellos atañen o se ajustan.

Diccionario de la lengua española 2005 Espasa-Calpe S.A. Madrid
<http://www.wordreference.com/definicion/jur%EDdico>

Así pues, la unión de estas definiciones nos lleva a concluir que la certidumbre jurídica que requieren los contribuyentes debería tener elementos de “certeza”, “evidencia”, “seguridad”, “derecho” y/o “legalidad”, con lo cual dichos contribuyentes estarían concientes de que las contribuciones a que están obligados son ciertas (no subjetivas), legales (y no ilegales), añadiríamos también claras (no confusas o que den pie a 2 o más interpretaciones de un mismo texto legal).

La legalidad y certidumbre para los mexicanos, en cuanto a contribuciones se refiere en nuestro país, emana básicamente del artículo 34, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual transcribimos a continuación:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

I...

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.”

También hay otros artículos en nuestra Carta Magna que delimitan, establecen, permiten o prohíben ciertas situaciones relacionadas con las contribuciones.

La idea de tocar este tema, es debido a que la acumulación de inventarios origina para el contribuyente ingresos acumulables anuales que deberá reportar a la autoridad fiscal y pagar el I.S.R. respectivo según las instrucciones del artículo 10 de la L.I.S.R., se deduce entonces que los ingresos acumulables originados por esa acumulación de inventarios, son parte de los elementos que originan y delimitan una contribución.

Debido a que el artículo 34, fracción IV, de la CPEUM es el fundamento legal para las contribuciones en nuestro país, existe una gran cantidad de literatura acerca del mismo, publicados por un sinnúmero de autores doctrinarios del tema que hablan de la clasificación de los impuestos, elementos de los impuestos, de los principios tributarios en cuanto a su clasificación, interpretación, análisis, conclusiones, jurisprudencias aplicables, etc.

Mostramos en el **Anexo 1** de nuestra tesis una publicación que nos informa acerca de los principios tributarios consagrados en el artículo 34, fracción IV de nuestra Carta Magna.

Dicha publicación fue tomada tal cual de la página WEB siguiente:

<http://html.rincondelvago.com/principios-constitucionales-fiscales.html>

2.1.2 Referentes previos al regreso del costo de lo vendido como deducción en la reforma fiscal 2005.

En el pasado reciente (2003) hubo propuestas por parte del Poder Ejecutivo de regresar al costo de lo vendido como deducción en lugar de las compras, no fue sino hasta el año 2005 que dichos intentos cristalizaron al modificar la L.I.S.R. en su artículo 29 fracción II y naciendo los nuevos artículos del 45-A al 45-I y el Transitorio Tercero, fracciones IV y V principalmente.

A continuación mostramos un artículo que nos ilustra acerca de este tema:

“ 1 Reforma 1987

En el año de 1987 se modificó la Ley del Impuesto Sobre la Renta adoptando la deducción de las adquisiciones de mercancías, materias primas y productos semiterminados o terminados que se utilicen para prestar servicios, fabricar o enajenar bienes, en lugar del régimen de deducción por concepto de costo de ventas.

En la exposición de motivos de dicha modificación, se estableció lo siguiente: *“En la medida en que no se desea darle una mayor complejidad al sistema y que las modificaciones planteadas extrañen cierta complejidad, se propone mantener de manera definitiva el sistema de deducción de dividendos que anualmente contiene la ley. Además, se simplifica la estructura del gravamen sustituyendo el concepto de coste y su compleja reglamentación para la valuación de los inventarios, por la deducción de las compras del ejercicio.”*

Así, el objetivo de cambiar el régimen de deducción de compras por el de adquisición de mercancía o materia prima obedeció a una simplificación administrativa, tanto para las empresas como para las autoridades, reconociendo la complejidad del esquema de deducción anterior.

Adicionalmente, cabe señalar que se estableció, en un principio mediante el Artículo Sexto Transitorio y posteriormente por la regla 106 de la Resolución Miscelánea para 1993, un régimen optativo que permitía transitar del régimen anterior de deducción de compras al de deducción de mercancías, estableciendo un plazo de 30 ejercicios.

Propuestas 2003

En 2003 existieron una serie de propuestas alternativas a la iniciativa presentada por el Poder Ejecutivo, en donde se incluía el cambio a la deducción de costo de ventas en lugar de compras de mercancías.

La Comisión Dictaminadora de la Cámara de Diputados consideró que las propuestas respectivas no se consideraban adecuadas en el marco de una simplificación administrativa, pues las mismas imponían cargas adicionales a los contribuyentes:

“...esta Comisión Dictaminadora no considera adecuada la propuesta de modificar en la Ley del Impuesto Sobre la Renta la deducción de compras por la deducción de costo de ventas, ya que dicha medida implica un retroceso en el proceso de simplificación que se busca en los diversos gravámenes que constituyen sistema tributario del país.

En efecto, establecer como deducción el costo de ventas implica una carga administrativa importante tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales, que provocaría un complejidad en el sistema del gravamen, ya que se tendrían que establecer diversas medidas de control para evitar maniobras de elusión o evasión fiscales, con lo cual se perdería el objetivo de la reforma que es el de generar una mayor certeza y simplicidad en el pago de los impuestos.

Además, esta Comisión considera que de aprobarse un sistema de deducción de costo de ventas, podría generar que un gran numero de empresas al no poder determinar el costo de ventas, llevarlas a la quiebra, con lo cual se perderían importantes fuentes de empleo, los cual es contrario al objetivo de incrementar la generación de empleos a través de la simplificación del sistema fiscal.

Asimismo, es importante señalar establecer los controles de inventarios como lo propone la iniciativa que se dictamina, generaría una carga administrativa sumamente compleja, la cual resultaría muy difícil de administrar, provocando una menor competitividad de nuestras empresas, disminuyendo los flujos de inversión y por ende la generación de empleos.

Es importante destacar, que el esquema de deducción de costo de ventas se eliminó de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dada su complejidad para la valuación de los inventarios para la deducción de las compras del ejercicio. Dicha complejidad provoca necesariamente desaliento en los contribuyentes para el cumplimiento espontáneo de sus obligaciones fiscales, generando también un incentivo para realizar maniobras de elusión y evasión fiscal que erosionan gravemente la base del gravamen.

*En este sentido, **la que Dictamina considera que no es viable la propuesta de modificar la deducción de compras para establecer la deducción del costo de ventas**, dada la complejidad administrativa que implica administrarla, además de que generaría una carga adicional a las empresas que va en contra del objetivo de la reforma que es el simplificar la estructura de los impuestos para generar su cumplimiento espontáneo” (énfasis añadido).*

Propuesta de Reforma 2005

En la exposición de motivos de la Reforma Fiscal para el 2005 se establece al respecto lo siguiente:

“Hoy día, todas las sociedades mercantiles llevan un sistema de coste para valorar sus inventarios para efectos contables, sin embargo, para efectos fiscales al deducirse la adquisición de compras provoca una complejidad administrativa a los contribuyentes.

En este sentido con el objeto de simplificar la carga administrativa de los contribuyentes y de empatar para efectos fiscales la deducción con la obtención del ingreso, se propone retornar al esquema de deducción de costo de lo vendido.

La deducción de compras se estableció cuando la inflación llegó a 2 dígitos y fue una medida tendiente a que la misma falseara la utilidad de las empresas. Hoy día, con una inflación controlada se puede regresar al costo de lo vendido.”

Por lo tanto, se argumentan como razones principales para efectuar la citada modificación: (i) simplificación y (ii) empatar la deducción con la obtención del ingreso, (iii) eliminar una supuesta complejidad administrativa para los contribuyentes.

De lo expuesto, cabe destacar la contradicción del Ejecutivo, quien, en la exposición de motivos de la reforma para 1987, señala que “Además se simplifica la estructura del gravamen sustituyendo el concepto de costeo y su compleja reglamentación para la valuación de los inventarios, por la deducción de las compras del ejercicio” (énfasis añadido).

Por otro lado, los propios diputados han rechazado en otras ocasiones propuestas como la que ahora se incluyó por el Ejecutivo en la iniciativa de reformas para el 2005, por lo que, en congruencia, debieron en su caso rechazar la modificación propuesta argumentando los mismos razonamientos expuestos con anterioridad.

¿Simplificación administrativa o reforma recaudatoria?

a) Como ya se señaló, uno de los principales argumentos para llevar a cabo la reforma propuesta es una medida de simplificación, ya que *“todas las sociedades mercantiles llevan un sistema de costeo para calcular sus inventarios para efectos contables, sin embargo, las mercancías se deducen al adquirirlas, lo que “provoca una complejidad administrativa a los contribuyentes”.*

En nuestro criterio, la reforma no tiende a simplificar la carga administrativa de los contribuyentes, como se desprende de lo siguiente:

(i) Los contribuyentes deberán llevar un sistema de valuación de inventarios para efectos fiscales, mismo que puede ser distinto al sistema que utilicen para efectos contables; aquellos que utilicen el sistema de costeo directo vs. el absorbente, los que incluyan dentro de su valor de inventario la mercancía en producción en proceso (que se excluye por la LISR), etcétera.

(ii) En el sistema anterior, la facilidad para calcular el monto a deducir disminuía la posibilidad de que se incurriera en errores al deducir las mercancías, posibilidad que se incrementa con el sistema propuesto.

(iii) La labor de fiscalización se podría incrementar para las autoridades, pues el momento en el cual un contribuyente toma una deducción, no corresponderá con el ingreso obtenido por la contraparte por dicha compra, en contraste con el régimen actual en donde en un mismo momento se entiende que por una operación existe una deducción, por una parte, y, por la otra, la acumulación del ingreso.

(iv) Tomando en cuenta la complejidad de la materia (diversidad de técnicas y métodos contables, mismas que involucran una serie de elementos como inflación, producción, aspectos administrativos, etc.), consideramos que será necesario establecer una serie de normas (reglamentarias o administrativas) que complementen el régimen de valuación de inventarios, situación que podrá dar lugar a interpretaciones diversas, excesos por parte de las autoridades, mayor carga para los contribuyentes, etcétera.

b) Uno de los argumentos para justificar el retorno al régimen del costo de lo vendido es el que contamos actualmente con una inflación controlada, dejando el sistema de la deducción de las compras que “se estableció cuando la inflación llegó a 2 dígitos y fue una medida tendiente a que la misma falseara la utilidad de las empresas”.

Sin perjuicio de lo anterior, cabe señalar que la deducción de la adquisición estimula la actividad económica, pues el pago del impuesto se difiere dando más liquidez a las empresas para invertir en procesos productivos.

Si la inflación hubiere sido el único motivo del cambio del sistema de deducción, la simple actualización del costo hubiere sido suficiente.

Es importante señalar que aun hoy día existe la posibilidad de que se incremente la inflación; así, la propuesta deberá establecer algún mecanismo para actualizar el costo de lo vendido, tomando en cuenta que puede transcurrir un periodo considerable entre la adquisición y venta y su correspondiente deducción.

c) Otro argumento de la simplificación de la propuesta consiste en “empatar la deducción con la obtención del ingreso”, situación que por sí misma no lleva a cumplir dicha meta planteada.

La propia iniciativa presentada por el Poder Ejecutivo reconoce que es una reforma recaudatoria, al señalar que *“La implementación de las medidas mencionadas en atención a las propuestas de la Primera Convención Nacional Hacendaria para simplificar la tarifa de Personas Físicas, conlleva una implicación recaudatoria, misma que se compensaría con los ingresos adicionales que se obtendrían de las empresas, de aprobarse la modificación para sustituir la deducción de las compras por la deducción del costo de lo vendido”* (énfasis añadido).”

Así pues, las disposiciones de la L.I.S.R. de 2005 que obligan a la deducción fiscal del costo de lo vendido en vez de las compras, ya tenían su antecedente en la L.I.S.R. de 1986, año hasta el cual fue permitida dicha deducción, y, de los años 1987-1988 se da la transición en la L.I.S.R. para finalmente hacer deducible fiscalmente las compras por los años siguientes, claro, esto hasta el 31 de diciembre de 2004.

En el **Anexo 2** mostramos un cuadro comparativo del costo de lo vendido, en el cual se puede observar algunas similitudes y también diferencias de lo que contemplaba la L.I.S.R. 1986 con la L.I.S.R. 2005, estas similitudes y diferencias son entendibles porque

las disposiciones se tienen ir adaptando y modificando por parte de los legisladores a las necesidades y tiempos que se estén viviendo.

Por otro lado, en el **Anexo 3** transcribimos de manera textual y completa, para su consulta los artículos siguientes de la L.I.S.R. 2005 (y que siguen vigentes al día de hoy) que hablan de la deducción del costo de lo vendido:

- Artículo 29, fracción II, que en la estructura de la L.I.S.R. se ubica en el Título II (PERSONAS MORALES), Capítulo II (DEDUCCIONES).
- Los artículos 45-A al 45-I, que en la estructura de la L.I.S.R. se ubican en el Título II (PERSONAS MORALES), Capítulo II (DEDUCCIONES), Sección III (COSTO DE LO VENDIDO).

¹ Extracto de artículo denominado LEY DE ISR EN MATERIA DE DEDUCCION DEL COSTO DE LO VENDIDO, por L.D. Edgar Klee Müdespacher, de la página Web: http://www.consultoriofiscalunam.com.mx/articulos.php?id_sec=2&id_art=357

2.2 Texto y comentarios de las fracciones IV y V del Artículo Tercero Transitorio de las DT 2005 de la L.I.S.R. de 2005 que establecen las disposiciones y reglas en relación al Inventario Acumulable.

Como ya se mencionaba en la introducción de esta Investigación, las Personas Morales (y no las Personas Físicas) son las directamente involucradas en un momento dado en el tema del Inventario Acumulable, las disposiciones fiscales que lo regulan están contenidas en el Artículo Tercero Transitorio de las Disposiciones Transitorias 2005 de la L.I.S.R., en particular, dentro de las fracciones IV y V.

Se presenta a continuación de manera textual la fracción IV, de la cual resaltamos y subrayamos algunas partes:

“IV. Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004. **No obstante lo anterior, los contribuyentes podrán optar por acumular los inventarios a que se refiere esta fracción, conforme a lo establecido en la siguiente fracción, en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen las mercancías.** Cuando los contribuyentes no opten 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 hasta agotar sus existencias a esa fecha.”

COMENTARIO:

De la lectura de esta fracción IV, consideramos que podemos obtener 3 conclusiones:

1ª.- El contribuyente Persona Moral ya no puede seguir deduciendo fiscalmente las compras para el ejercicio 2005 y posteriores, sino que ahora será el costo de lo vendido.

2ª.- Se le da la opción al contribuyente involucrado que entre a un esquema fiscal en el que pueda “acumular los inventarios” y con esta condición deducir el costo de lo vendido

conforme fue vendiendo sus mercancías en el ejercicio fiscal de 2005 y posteriores, hasta terminar con esa acumulación obligatoria.

3ª.- Cuando contribuyente involucrado no opte por el esquema fiscal en el que pueda “acumular los inventarios”, habrá de considerar que lo primero que enajene en 2005, es lo primero que compro, es decir, lo primero que venda en 2005 ¡no tendrá costo de lo vendido y todo será utilidad fiscal!

Con estos conceptos en mano, los contribuyentes tuvieron que decidir que hacer. En la parte II llamada Introducción, decíamos que: “es posible que si un contribuyente determinado consideró que el Inventario Acumulable que tenía al 31 de Diciembre de 2004, era relativamente pequeño y no afectaba de manera importante el incremento en sus pagos provisionales del ejercicio 2005 y posteriores así como su Utilidad Fiscal anual, habrá optado por considerar que lo primero que enajenaron de ese inventario al cierre de 2004 fue lo primero que compró en 2005”.

Por otro lado, si ese mismo contribuyente consideró que al cierre de 2004 su inventario era de tal importancia que implicaría para el año 2005 una carga fiscal muy pesada, pues seguramente habrá optado por la “acumulación de inventarios”.

Ahora se muestra de manera textual la fracción V, incluidos algunos comentarios:

La fracción V inicia con el primer párrafo que se transcribe a continuación:

“V. Los contribuyentes al 31 de diciembre de 2004, deberán determinar el inventario base considerando el valor de los inventarios que tengan a dicha fecha, utilizando el método de primeras entradas primeras salidas.”

COMENTARIOS al primer párrafo:

Este primer párrafo nos dice que el primer paso que deberá llevar a cabo el contribuyente que haya optado por la acumulación de inventarios, es determinar su inventario base bajo

el método contable de valuación de inventarios conocido como primeras entradas primeras salidas (PEPS). La indicación aquí acerca del método de valuación es imperativa, única, sin opciones.

Sin embargo, el 17 de marzo de 2005 se publicó en el D.O.F. la regla 3.4.21. de la Novena Resolución de Modificaciones a la R.M.F. para 2004, la cual validó, para efectos de determinar el inventario base, otros métodos de valuación que los contribuyentes utilizaron en el ejercicio 2004 (por cualquier causa) y que no era el primeras entradas primeras salidas (PEPS), pero que sí estuvieran dentro de los mencionados en el artículo 45-G de la L.I.S.R., como son: últimas entradas primeras salidas (UEPS), costo identificado, costo promedio y detallista, además de que dicho método debía seguirse utilizando de manera obligatoria por cinco ejercicios posteriores a 2005, lo cual obligaría a usarlo en un momento dado hasta el año 2010.

Esta regla es razonable y consideramos que salió a tiempo, ya que a más tardar el 31 de marzo de 2005, las personas morales debieron presentar su declaración anual 2004 en la que había necesidad de verter datos que involucran información acerca del inventario base, ya que éste es con el que se quedó el contribuyente al 31 de diciembre de 2004.

La regla en comento es la siguiente:

“3.4.21. 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 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 período mínimo de cinco ejercicios posteriores al ejercicio de 2005.”

El segundo párrafo de la fracción V tiene 3 incisos a), b) y c) e indican el procedimiento para disminuir algunos conceptos al inventario base y así llegar a determinar el importe del inventario acumulable, estos importes serán referente permanente para los cálculos de los ingresos acumulables anuales, para cuando hay reducción de inventarios y para el efecto de pagos provisionales, hasta que se agoten el plazo y los importes respectivos que le correspondió determinar al contribuyente.

El inicio del segundo párrafo e inciso a) es:

“El inventario acumulable se obtendrá disminuyendo del inventario base a que se refiere el párrafo anterior, los conceptos señalados en los incisos a), b) y c) de esta fracción:

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 Diario Oficial de la Federación 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 Diario Oficial de la Federación el 19 de mayo de 1993.”

COMENTARIOS al segundo párrafo, inciso a):

² “Recordemos que 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 los inventarios que no pudo deducir en esos años, la L.I.S.R. 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 R.M.F., 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 esa fecha, mismo que no contempla su actualización en al fracción V, inciso a) del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias.

Consideramos que la actualización deberá efectuarse desde diciembre de 1986 o 1988, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio en que se deducirá, que es junio de 2004. Esta actualización está contemplada en la regla 3.4.1. de la R.M.F. 2004, para la deducción del 3.33%, misma actualización que consideramos va a contemplar próximamente la SHCP para este concepto.”

Nota propia: La regla apareció en la R.M.F. 2005, también en 2006 y 2007, pero en estas dos ultimas con la aclaración de que es saldo que menciona este inciso a) no podrá ser actualizado y aplicado si ya se hizo para los efectos de ese inciso.

Texto de la regla 3.4.1.:

“3.4.1. Los contribuyentes que en los términos de la regla 106 de la Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para el año de 1993, publicada en el DOF el día 19 de mayo de 1993, optaron por efectuar la deducción a que se refería la citada regla, dicha deducción se efectuará en treinta ejercicios contados a partir del ejercicio terminado el 31 de diciembre de 1992, en una cantidad equivalente, en cada ejercicio, al 3.33% del monto de la deducción que les correspondió conforme a lo señalado por la referida regla 106, actualizado desde el mes de diciembre de 1986 o 1988, según sea el caso y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se efectúa la deducción correspondiente.

Lo dispuesto en esta regla no será aplicable a los contribuyentes que hayan disminuido, en los términos de la fracción V, inciso a) del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004, el saldo pendiente por deducir a que se refiere la citada fracción, hasta por el monto en el que se haya deducido, en los términos de dicho precepto legal.

EJEMPLO

Inventario a 1986 viejos pesos	\$98,689,777	Nuevos pesos	\$98,690
Inventario a 1988 viejos pesos	\$100,000,000	Nuevos pesos	\$100,000

Inventario menor \$98,689,777

Porcentaje anual	Año en que se aplica	Deducción anual histórica	INPC del último mes de la primera mitad del ejercicio en que se aplicara	INPC de diciembre del ejercicio de 1986	Factor de actualización	Deducción anual actualizada
3.33%	1992	3,286,370	23.5174	3.0434	7.7273	25,394,909
3.33%	1993	3,286,370	25.8385	3.0434	8.4900	27,901,314
3.33%	1994	3,286,370	27.6088	3.0434	9.0717	29,812,946
3.33%	1995	3,286,370	38.0230	3.0434	12.4936	41,058,563
3.33%	1996	3,286,370	50.1238	3.0434	16.4697	54,125,429
3.33%	1997	3,286,370	60.3236	3.0434	19.8211	65,139,529
3.33%	1998	3,286,370	69.5571	3.0434	22.8551	75,110,185
3.33%	1999	3,286,370	85.6554	3.0434	28.1446	94,936,912
3.33%	2000	3,286,370	89.3417	3.0434	29.3559	96,474,286
3.33%	2001	3,286,370	95.2145	3.0434	31.2856	102,815,941
3.33%	2002	3,286,370	99.9171	3.0434	32.8307	107,893,972
3.33%	2003	3,286,370	104.1880	3.0434	34.2341	112,505,839
3.33%	2004	3,286,370	108.7570	3.0434	35.7354	117,439,605
Sumas		42,722,810				948,166,209

	Saldo pendiente de deducir del inventario de 1986 * (histórico) \$	INPC del último mes de la primera mitad del ejercicio en que se aplicara	INPC de diciembre del ejercicio de 1986	Factor de actualización	Saldo pendiente de deducir del inventario de 1986 (actualizado)
Saldo pendiente de deducir	55,966,967	108.7570	3.0434	35.7354	2,000,000,000

Conversión a pesos nuevos

2,000,000

* Esta cantidad es el remanente histórico del inventario de 1986 en cantidad de \$98,689,777 menos la deducción acumulada de 3.33% por cada año \$ 42,722,810.

Aunque la redacción no es muy clara, consideramos que si no se hubiera ejercido la opción a que se refiere la regla 106, de deducir el inventario de 1986 o 1988, podrá restarse dicho inventario del inventario base al 31 de diciembre de 2004. Esperamos que próximamente la autoridad aclare este punto y contemple la actualización respectiva

En caso de que no se considere esta deducción, se deja a estos contribuyentes en desigualdad frente a los que sí tomaron la opción a que se refiere la regla de la R.M.F. 2004, pues se tiene un perjuicio de no poder hacer nunca deducible un inventario que no fue compra y tampoco costo de lo vendido, por lo que en caso que la autoridad no quisiera reconocer, se estaría en posibilidad de interponer los medios de defensa que permiten las leyes.

² Págs. 90 a 94 del Libro “Costo de lo vendido Alternativas fiscales y aplicación práctica” por Jesús Flores Rodríguez, Mario A. Navarrete Zavala, Ricardo Díaz Palacios, José Luís Castro Peralta y Dulce Maria Zurita Castro. Editado por Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. de C.V. Año 2005.

El texto del inciso b) es:

“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 se podrán disminuir de la utilidad fiscal en los términos del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.”

COMENTARIOS al segundo párrafo, inciso b):

Consideramos que las pérdidas fiscales que se pudieran tener al cierre del ejercicio 2004 deben ser actualizadas, ya que si nos remitimos al artículo 61 de la L.I.S.R., en su cuarto párrafo permite la actualización de pérdidas fiscales antes de que ser aplicadas.

Cabe también aquí la mención de que, si el contribuyente tuvo utilidad fiscal en el ejercicio 2004, las pérdidas fiscales actualizadas debieron primero haberse disminuido de esa utilidad fiscal (por mandato del artículo 10 L.I.S.R. y por conveniencia y congruencia con el artículo 61 L.I.S.R., so pena de perderlas) y solamente, en su caso, el remanente de esas pérdidas fiscales haberlas aplicado al inventario base determinado.

Para el inciso c) el texto es:

“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.”

COMENTARIOS al segundo párrafo, inciso c):

³ “No encontramos ninguna justificación para que el contribuyente reste del inventario base determinado al 31 de diciembre de 2004 la diferencia promedio de comprada directamente, en exceso, de bienes de importación del último cuatrimestre de 2004 contra el mismo período de 2003, pues aunque parezca que este punto beneficia al contribuyente, es lo contrario, ya que el mismo importe que se reste deberá acumularlo en el ejercicio de 2005, debiéndolo hacer mensualmente, con la doceava parte de dicha diferencia. Otra vez no resulta proporcional el hecho de que por un lado se reduzca en su totalidad la diferencia del inventario promedio proveniente de bienes de importación, comparando el último cuatrimestre de 2003 con el de 2004, siempre que este último sea mayor, y por otro que en el ejercicio de 2005 se acumule mensualmente la doceava parte, pues dicha reducción se va de cuatro a 12 ejercicios y la acumulación se da en su totalidad en el ejercicio siguiente.

Por otra parte, cual es la lógica jurídica que aprobaron los legisladores con este punto, porque perjudica a los contribuyentes por el solo hecho de haber efectuado compras de más en el último cuatrimestre de 2004, en relación con el de 2003”

EJEMPLO

Para determinar la diferencia promedio

Mes	2003	2004
Septiembre	\$ 50,000,000	\$55,000,000
Octubre	60,000,000	65,000,000
Noviembre	80,000,000	70,000,000
Diciembre	100,000,000	102,000,000
Total	\$ 290,000,000	\$ 292,000,000

Promedio \$72,500,000 \$73,000,000

Año Promedio

2004 \$73,000,000

2003 \$72,500,000

Diferencia promedio 500,000

³ Pág. 96 del Libro “Costo de lo vendido Alternativas fiscales y aplicación práctica” por Jesús Flores Rodríguez, Mario A. Navarrete Zavala, Ricardo Díaz Palacios, José Luís Castro Peralta y Dulce Maria Zurita Castro. Editado por Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. de C.V. Año 2005.

EL texto del tercer párrafo de la fracción V, dice:

“El inventario acumulable en cada ejercicio se determinará multiplicando el valor del inventario acumulable, por el por ciento de acumulación que corresponda al índice promedio de rotación de inventarios calculado por el período correspondiente a los años de 2002 a 2004, o de acuerdo al que se determine cuando el contribuyente haya iniciado actividades con posterioridad a 2002, conforme a la siguiente tabla:

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

COMENTARIO al tercer párrafo:

El tercer párrafo de esta fracción V, nos indica como se determinará el importe del inventario acumulable para cada ejercicio fiscal que le corresponda al contribuyente, nos proporciona la “Tabla de índice promedio de rotación de inventarios” para ubicar al contribuyente en el número de ejercicios fiscales en que le corresponderá acumular sus inventarios.

Para el cuarto párrafo de la fracción V, su texto es:

“Para determinar el índice promedio de rotación de inventarios del período comprendido por los años de 2002 a 2004, o el que corresponda cuando el contribuyente haya iniciado actividades con posterioridad a 2002, se estará a lo siguiente:

i) 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 Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2004.

ii) 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 al método que tenga implantado.

iii) El índice de rotación de inventarios por cada año será el cociente que resulte de dividir el monto que se obtenga conforme al inciso i), entre el monto calculado de acuerdo al inciso ii).

iv) El índice promedio de rotación de inventarios del período de que se trate se determinará sumando el índice de rotación de inventarios para cada uno de los años del período citado, entre el número de años que corresponda a dicho período.”

COMENTARIO al cuarto párrafo:

En el cuarto párrafo se indica el procedimiento que debe seguir el contribuyente para determinar su rotación de inventarios, tanto si ya tenía actividades del año 2002 a 2004 o si las inició con posterioridad al año 2002. Los datos que

El quinto párrafo con sus numerales 1, 2 y 3 de esta fracción V, es el punto central de esta tesis y el texto dice:

“Los contribuyentes que posteriormente disminuyan el valor de sus inventarios al 31 de diciembre del año de que se trate con respecto al inventario base a que se refiere esta fracción, deberán determinar el monto que deban acumular en el ejercicio de que se trate conforme a lo siguiente:

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

2. Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en el que se reduzca el inventario, los contribuyentes disminuirán del inventario acumulable, el monto pendiente de acumulación de ejercicios posteriores a la reducción de inventarios determinada conforme al numeral anterior y las acumulaciones efectuadas en años anteriores a dicha reducción.

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

i. 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.

ii. Cuando el monto del inventario reducido del ejercicio de que se trate, sea superior al monto del inventario reducido por el cual se aplicó por última vez el procedimiento señalado en los numerales 1 y 2, para calcular la proporción a que se refiere el numeral 1 se considerará este último inventario y el número de años pendientes de acumular de acuerdo con la tabla de acumulación incluirá el año por el que se efectúe el cálculo. Para

determinar la cantidad que se debe acumular en el año en que se reduzca el inventario y en los posteriores, se dividirá la cantidad obtenida en el numeral 1 entre el número de años pendientes de acumular, incluido el año por el que se efectúe el cálculo.”

COMENTARIO al quinto párrafo:

El quinto párrafo y sus numerales 1, 2 y 3 de esta fracción V, indica el procedimiento a seguir cuando el contribuyente reduce sus inventarios y siendo el punto central de esta investigación se analiza a fondo realizando los cálculos respectivos en el Capítulo 4 y en la propuesta a su modificación en el Capítulo 5.

El sexto y séptimo son los siguientes:

“Tratándose de escisión de sociedades, las sociedades escindentes y escindidas acumularán el inventario acumulable pendiente de acumular en la proporción en la que se divida la suma del valor de los inventarios entre ellas y conforme a los por cientos que correspondan a la escidente en los términos de la tabla de acumulación.

En el caso de fusión de sociedades, la sociedad que subsista o la que surja con motivo de la fusión, continuará acumulando los inventarios correspondientes a las sociedades que se fusionan, en los mismos términos y plazos establecidos en la presente fracción, en los que los venían acumulando las sociedades fusionadas y, en su caso, la sociedad fusionante. En el caso de que la sociedad fusionante tenga pérdidas fiscales pendientes de aplicar al 31 de diciembre de 2004, las sociedades fusionadas deberán acumular en el ejercicio en el que ocurra la fusión, sus inventarios acumulables pendientes de acumular.”

COMENTARIO al sexto y séptimo párrafo:

Estos párrafos informan y dan instrucciones de lo que deben hacer los contribuyentes en relación al inventario acumulable cuando haya escisión de sociedades y cuando se de el caso de fusión de sociedades.

Por último, el octavo párrafo es:

“Para los efectos de los pagos provisionales del ejercicio de que se trate, los contribuyentes deberán 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. Además, en el ejercicio de 2005, se acumulará mensualmente la doceava parte de la diferencia que resulte en los términos del inciso c) de esta fracción multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago.”

COMENTARIO al octavo párrafo:

Consideramos que este último párrafo de la fracción V, no deja lugar a dudas acerca del procedimiento a seguir en cuanto al tratamiento que debe darse al inventario acumulable para efectos de pagos provisionales del I.S.R., ya que una vez que se determinó el inventario acumulable, cuando se efectúe el cálculo de pagos provisionales a que obliga el artículo 14 de la L.I.S.R., a la utilidad fiscal determinada hay que sumarle los “ingresos” provenientes del inventario acumulable del ejercicio que se trate, una vez que se hayan dividido entre 12, y acumularlo todo como “utilidad fiscal” en el cálculo de los mismos.

Por otro lado, recordemos que el inciso c) que menciona este último párrafo es para aquellos contribuyentes que tengan en sus inventarios, bienes que hayan importado directamente y determinen las diferencias ya comentadas en ese inciso, “acumulen” a sus ingresos acumulables anuales de 2005 el total, y, la doceava parte en pagos provisionales, de ese mismo ejercicio 2005, también como utilidad fiscal.

Hasta aquí las citas textuales y comentarios vertidos.

2.3 Contribuyentes se amparan en 2005 contra la reforma del costo de lo vendido y consecuencias jurídicas.

Al iniciar el año 2005 decenas de contribuyentes Personas Morales, que consideraron se vieron afectados en su esfera jurídica con la entrada en vigor de la reforma al Artículo 29; fracción II y de los nuevos Artículos 45-A al 45-I de la L.I.S.R. que les indicaba que ya no podrían deducir fiscalmente las compras sino que ahora la deducción autorizada era el “costo de lo vendido”, y, esto, bajo ciertas condiciones, se enviaron a las instancias correspondientes Juicios de Amparo para que fueran analizados y se restituyeran sus derechos constitucionales que consideraban violados. Ante esa situación, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se pronunció con el Acuerdo General No. 13/2005 que se muestra a continuación:

2.3.1 Acuerdo General 13/2005 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que detuvo por tiempo indefinido el pronunciamiento que deberían hacer los diferentes tribunales acerca de los amparos interpuestos contra los artículos de la LISR que regulan la deducción del costo de lo vendido.

La información del mencionado acuerdo es:

Registro No. 1261

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XXI, Junio de 2005

Página: 889

Tema: ACUERDO GENERAL NÚMERO 13/2005, DE SIETE DE JUNIO DE DOS MIL CINCO, DEL TRIBUNAL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, RELATIVO AL APLAZAMIENTO DE LA RESOLUCIÓN DE LOS AMPAROS EN REVISIÓN EN LOS QUE SE IMPUGNAN LOS ARTÍCULOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE REGULAN LA DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO, DEL CONOCIMIENTO DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO.

Texto: CONSIDERANDO QUE:

PRIMERO. El artículo 94, párrafo séptimo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos otorga al pleno de la Suprema Corte de Justicia la facultad para expedir acuerdos generales a fin de remitir a los Tribunales Colegiados de Circuito, para mayor prontitud en el despacho de los asuntos, aquellos en los que hubiere establecido jurisprudencia o los que, conforme a los referidos acuerdos, la propia corte determine para una mejor impartición de justicia;

SEGUNDO. En términos de lo establecido en la fracción VI del artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación puede, a través de acuerdos generales, remitir para su resolución los asuntos de su competencia a los Tribunales Colegiados de Circuito;

TERCERO. Conforme a lo dispuesto en el artículo 37, fracción IX, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, los Tribunales Colegiados de Circuito son competentes para conocer de los asuntos que les encomienden los acuerdos generales emitidos por la Suprema Corte de Justicia funcionando en pleno;

CUARTO. El tribunal pleno emitió el veintiuno de Junio de dos mil uno el acuerdo general 5/2001, en el que determinó la competencia por materia de las salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los asuntos de la competencia originaria de aquél que serían remitidos a éstas y los que serían enviados a los Tribunales Colegiados de Circuito;

QUINTO. En términos de lo dispuesto en la fracción I del punto quinto del acuerdo general plenario 5/2001, del veintiuno de Junio de dos mil uno, a los Tribunales Colegiados de Circuito les corresponde conocer de diversos amparos en revisión de la competencia originaria de este alto tribunal, entre otros los relacionados con el análisis de procedencia del amparo promovido contra leyes federales;

SEXTO. En este alto tribunal se encuentra radicada la contradicción de tesis número 89/2005, relacionada con la naturaleza autoaplicativa o heteroaplicativa de los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que regulan las deducciones del costo de lo vendido, tema respecto del cual los Tribunales Colegiados de Circuito, en ejercicio de la

competencia delegada por esta Suprema Corte de Justicia, han sustentado posturas disímiles;

SEPTIMO. La remisión de asuntos de la competencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación a los Tribunales Colegiados de Circuito debe permitir una pronta administración de justicia, pero no propiciar a los gobernados incertidumbre sobre el criterio que se emitirá al resolver amparos en revisión;

OCTAVO. En términos de lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley Reglamentaria de las fracciones I y II del artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación está facultada para acordar el aplazamiento de la resolución de los juicios de amparo radicados ante ella cuando se encuentre pendiente de resolución una controversia constitucional, siempre que las normas impugnadas en unos y otra fueren las mismas;

NOVENO. El artículo 14, de la Constitución General de la República, establece el derecho a la seguridad jurídica, por lo que, atendiendo a lo dispuesto en el precepto legal invocado en el considerando anterior, por identidad de razón, ante la ausencia de norma expresa aplicable y en aras de preservar el mencionado derecho, cuando se encuentre pendiente de resolver una contradicción de tesis sobre criterios sostenidos por tribunales colegiados de circuito al conocer de asuntos de la competencia originaria de este alto tribunal, debe aplazarse por los referidos tribunales la resolución de los asuntos que guarden relación con los temas materia de la respectiva contradicción hasta en tanto ésta se resuelve.

En consecuencia, con fundamento en las disposiciones constitucionales y legales mencionadas, el pleno de la suprema corte de justicia de la nación expide el siguiente

ACUERDO:

UNICO. En los amparos en revisión de la competencia originaria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los que impugnen los artículos 29, fracción II, del 45-A al 45-I, 123 y Transitorio Tercero, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el primero de Diciembre de dos mil cuatro, que regulan las deducciones del costo de lo vendido, que sean del conocimiento de los Tribunales Colegiados de Circuito en términos de lo dispuesto en la fracción I del punto quinto del

acuerdo general plenario 5/2001, deberá continuarse el trámite hasta el estado de resolución y aplazarse el dictado de ésta, hasta en tanto el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resuelva la contradicción de tesis número 89/2005, y mientras tanto no correrán los términos de la caducidad.

TRANSITORIOS:

PRIMERO. Este acuerdo entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

SEGUNDO. Publíquese este acuerdo en el Diario Oficial de la Federación y en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta y, en términos de lo dispuesto en el artículo 7o., fracción XIV, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en medios electrónicos de consulta pública; y hágase del conocimiento del Consejo de la Judicatura Federal, y para su cumplimiento, de los Tribunales Colegiados de Circuito.

El presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ministro Mariano Azuela Güitrón.

El secretario general de acuerdos, José Javier Aguilar Domínguez.

LICENCIADO **JOSE JAVIER AGUILAR DOMINGUEZ**, SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION,

CERTIFICA:

Que el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación por unanimidad de once votos de los señores Ministros presidente Mariano Azuela Güitrón, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, José Ramón Cossío Díaz, Margarita Beatriz Luna Ramos, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Sergio Armando Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Juan N. Silva Meza, en su sesión privada celebra hoy siete de junio de dos mil cinco emitió el Acuerdo General Número 13/2005, relativo al aplazamiento de la resolución de los amparos en revisión en los que se impugnan los artículos de la Ley del

Impuesto sobre la Renta que regulan la deducción del costo de lo vendido, del conocimiento de los Tribunales Colegiados de Circuito.-México, Distrito Federal, a ocho de junio de dos mil cinco.

Nota: El acuerdo anterior se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 16 de Junio de 2005.

2.3.2 Conclusiones y reflexiones acerca del ACUERDO 13/2005.

De la lectura y comprensión del Acuerdo General número 13/2005, así como también diversas publicaciones especializadas, de la experiencia propia y de los conocimientos adquiridos, nos atrevemos a obtener varias conclusiones:

- Que la reforma al Artículo 29, Fracción II, de la L.I.S.R. estaba afectando a un universo considerable de contribuyentes Personas Morales.
- Que la adición de los artículos del 45-A al 45-I de la L.I.S.R. y el artículo Transitorio Tercero, fracción IV de la L.I.S.R. están de igual manera involucrados de manera directa en la reforma mencionada.
- Que el Artículo 123 de la L.I.S.R. que autoriza la deducción fiscal de las compras para las Personas Físicas, no sufrió modificación alguna y las Personas Morales lo percibían como un trato desigual.
- Que era necesario que el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación diera lineamientos para que los Tribunales Colegiados de Circuito no se pronunciaran a la ligera acerca de los amparos que estaban conociendo.

Así pues, es como el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación hace valer su autoridad y con responsabilidad toma las riendas de estos asuntos y por la complejidad de este tema, las resoluciones que a estas alturas ya deberían haberse dictado aun siguen pendientes a la fecha hasta que se “resuelva la contradicción de tesis número 89/2005, y mientras tanto no correrán los términos de la caducidad.”

2.3.3 Acuerdo General Número 6/2006 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el que se establece que en tanto no se pronuncie y establezca criterios sobre la constitucionalidad de los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco que regulan las deducciones del costo de lo vendido, esto debe subsistir, sin que corran los términos de la caducidad.

Registro No. 1359

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XXIII, Abril de 2006

Página: 1257

Tema: ACUERDO GENERAL NÚMERO 6/2006, DE VEINTICUATRO DE ABRIL DOS MIL SEIS, DEL TRIBUNAL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, EN EL QUE SE DISPONE LA SUBSISTENCIA DEL APLAZAMIENTO DE LA RESOLUCIÓN EN LOS ASUNTOS DEL CONOCIMIENTO DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO, EN LOS QUE SE IMPUGNAN LOS ARTÍCULOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE REGULAN LA DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO.

Texto: CONSIDERANDO QUE:

PRIMERO. El artículo 94, párrafo séptimo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos otorga al Pleno de la Suprema Corte de Justicia la facultad para expedir acuerdos generales a fin de remitir a los Tribunales Colegiados de Circuito, para mayor prontitud en el despacho de los asuntos, aquellos en los que hubiere establecido jurisprudencia o los que, conforme a los referidos acuerdos, la propia Corte determine para una mejor impartición de justicia;

SEGUNDO. En términos de lo establecido en la fracción VI del artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación puede, a través de acuerdos generales, remitir para su resolución los asuntos de su competencia a los Tribunales Colegiados de Circuito;

TERCERO. Conforme a lo dispuesto en el artículo 37, fracción IX, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, los Tribunales Colegiados de Circuito son competentes para conocer de los asuntos que les encomienden los acuerdos generales emitidos por la Suprema Corte de Justicia funcionando en Pleno;

CUARTO. El Tribunal Pleno emitió el veintiuno de junio de dos mil uno el Acuerdo General 5/2001, en el que determinó la competencia por materia de las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los asuntos de la competencia originaria de aquél que serían remitidos a éstas y los que serían enviados a los Tribunales Colegiados de Circuito;

QUINTO. En términos de lo dispuesto en la fracción I del punto quinto del Acuerdo General Plenario 5/2001, del veintiuno de junio de dos mil uno, a los Tribunales Colegiados de Circuito les corresponde conocer de diversos amparos en revisión de la competencia originaria de este Alto Tribunal, entre otros los relacionados con el análisis de procedencia del amparo promovido contra leyes federales;

SEXTO. El siete de junio de dos mil cinco, el Tribunal Pleno emitió el Acuerdo General Número 13/2005, en el que determinó que los amparos en revisión de la competencia originaria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los que se impugnan los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta regulatorios de las deducciones del costo de lo vendido, del conocimiento de los Tribunales Colegiados de Circuito en términos de lo dispuesto en la fracción I del punto quinto del Acuerdo General Plenario 5/2001, debería continuarse el trámite hasta el estado de resolución y aplazarse el dictado de ésta hasta en tanto el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolviera la contradicción de tesis radicada en él, respecto de la naturaleza autoaplicativa o heteroaplicativa de dichos preceptos.

SÉPTIMO. El Tribunal Pleno, en su sesión pública celebrada el veintisiete de marzo de dos mil seis, resolvió la contradicción de tesis a que se refiere el considerando que antecede, determinando que, dada la complejidad del sistema de deducción del costo de lo vendido establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco, los preceptos correspondientes constituyen un sistema jurídico integral de naturaleza autoaplicativa; y el estudio de su constitucionalidad lo inició en su sesión pública celebrada el treinta de marzo de dos mil seis, en la que, además acordó que en tanto se elaboran las consideraciones que, en su caso, rijan los criterios respectivos, permanezcan en lista los amparos en revisión números 1007/2005, 1022/2005, 1023/2005, 1067/2005, 1068/2005, 1080/2005, 1107/2005, 1108/2005, 1109/2005 y 1146/2005, en los que se hace valer la inconstitucionalidad correspondiente.

OCTAVO. En términos de lo previsto en el artículo 37 de la Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación puede aplazar la resolución de juicios de amparo pendientes de resolver, por lo que resulta aplicable supletoriamente a la Ley de Amparo lo previsto en el diverso 366 del Código Federal de Procedimientos Civiles, en cuanto a la atribución para decretar la suspensión del proceso cuando la decisión no pueda pronunciarse hasta que se dicte resolución en otro negocio, supuesto que se actualiza cuando existen juicios de garantías pendientes de resolver en otros Tribunales del Poder Judicial de la Federación, en los que se plantean cuestiones que serán definidas por jurisprudencia de este Alto Tribunal.

NOVENO. En ese orden de ideas, si bien la finalidad de la remisión a los Tribunales Colegiados de Circuito de asuntos de la competencia originaria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es la pronta administración de justicia, con el fin de preservar el derecho a la seguridad jurídica de los gobernados establecido en el artículo 14 constitucional, considerando además que la institución del aplazamiento o suspensión del dictado de la resolución está prevista en el artículo 366 invocado en el considerando que antecede, por aplicación supletoria de éste, es conveniente que subsista el aplazamiento decretado en el Acuerdo General 13/2005, hasta en tanto el Pleno se pronuncie sobre la

constitucionalidad de los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que regulan la deducción del costo de lo vendido.

Por lo tanto, es conveniente que, mientras el Pleno se pronuncia sobre la constitucionalidad de referencia y establezca criterios sobre la constitucionalidad de los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigentes a partir del primero de enero de dos mil cinco, que regulan las deducciones del costo de lo vendido, subsista el aplazamiento decretado en el Acuerdo General Número 13/2005.

En consecuencia, y con fundamento en las disposiciones constitucional y legal mencionadas, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación expide el siguiente

ACUERDO:

ÚNICO. En tanto el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronuncie y establezca criterios sobre la constitucionalidad de los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco que regulan las deducciones del costo de lo vendido, debe subsistir, sin que corran los términos de la caducidad, el aplazamiento del dictado de la resolución en los amparos en revisión en los que se impugnan dichos preceptos, y que son del conocimiento de los Tribunales Colegiados de Circuito.

TRANSITORIOS:

PRIMERO. Este acuerdo entrará en vigor el día de su aprobación.

SEGUNDO. Comuníquese este acuerdo a los Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y a los Juzgados de Distrito.

TERCERO. Publíquese este acuerdo en el Diario Oficial de la Federación, en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta y, en términos de lo dispuesto en el artículo 7o., fracción XIV, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en medios electrónicos de consulta pública.

El presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ministro Mariano Azuela Güitrón.

El secretario general de acuerdos, José Javier Aguilar Domínguez.

LICENCIADO JOSÉ JAVIER AGUILAR DOMÍNGUEZ, SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN,

CERTIFICA:

Que el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su Sesión Privada celebrada hoy, veinticuatro de abril de dos mil seis, y por unanimidad de ocho votos de los señores Ministros presidente Mariano Azuela Güitrón, Margarita Beatriz Luna Ramos, Juan Díaz Romero, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Sergio Armando Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Juan N. Silva Meza, emitió el Acuerdo General Número 6/2006, en el que se dispone la subsistencia del aplazamiento de la resolución en los asuntos del conocimiento de los Tribunales Colegiados de Circuito, en los que se impugnan los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que regulan la deducción del costo de lo vendido, que antecede.-México, Distrito Federal, veinticuatro de abril de dos mil seis.

Nota: este acuerdo se publicó en el DOF el 3 de Mayo de 2006.

2.4 Jurisprudencias 89/2006 y 90/2006 emitidas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que confirman la naturaleza autoaplicativa del artículo 29, fracción II y los artículos del 45-A al 45-I de la L.I.S.R. vigente a partir del ejercicio 2005.

Siguiendo con el tenor cronológico, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el trece de junio de 2006, aprobó, las tesis jurisprudenciales número 89/2006 y 90/2006, respectivamente, publicadas en julio del mismo año en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Dichas tesis de jurisprudencia consideramos que fueron el parte aguas para que, ahora sí, los Tribunales Colegiados Circuito pudieran pronunciarse y empezar a dictar sentencias en los casos que estaban conociendo y acerca de los cuales no habían podido hacerlo debido al acuerdo 13/2005 ya mencionado en el punto No. 2.6.1

Definición de Jurisprudencia

Jurisprudencia. (Del lat. iuris prudentia). f. Ciencia del derecho. || 2. Conjunto de las sentencias de los tribunales, y doctrina que contienen. || 3. Criterio sobre un problema jurídico establecido por una pluralidad de sentencias concordes.

Microsoft® Encarta® 2006. © 1993-2005 Microsoft Corporation. Reservados todos los derechos.

JURISPRUDENCIA 89/2006

Pleno de Suprema Corte de Justicia de la Nación, 9ª. Época, visible en la página 5 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, Julio de 2006.

Registro No. 174753

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXIV, Julio de 2006

Página: 5

Tesis: P./J. 89/2006

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

COSTO DE LO VENDIDO. LOS ARTÍCULOS 29, FRACCIÓN II, Y DEL 45-A AL 45-I DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y TERCERO TRANSITORIO, FRACCIONES DE LA IV A LA IX, Y XI, DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMÓ Y ADICIONÓ AQUÉLLA, VIGENTES A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005, SON DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA.

Hasta el 31 de diciembre de 2004 la Ley del Impuesto sobre la Renta establecía en su artículo 29, fracción II, la deducción del costo de las mercancías desde el momento de su adquisición, sin embargo, con el decreto de adiciones y reformas a dicha ley, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de diciembre de 2004, se creó en su lugar un nuevo sistema de deducción denominado costo de lo vendido o costo de ventas, que permite la deducción de las mercancías hasta el momento de su enajenación, lo que trajo como resultado el establecimiento de nuevas situaciones concretas de derecho que inciden de manera directa e inmediata en los sujetos pasivos del tributo. Efectivamente, el reformado artículo 29, fracción II, establece la deducción del costo de lo vendido, los artículos del 45-A al 45-I, adicionados mediante la Sección III, "Del costo de lo vendido", previenen los mecanismos para su determinación, y el artículo tercero transitorio, fracciones de la IV a la IX y XI, contiene diversas disposiciones en relación con la valuación de inventarios existentes al 31 de diciembre de 2004, de donde deriva que tal normatividad es de naturaleza autoaplicativa, al obligar desde su entrada en vigor, pues incide de manera incondicional en los contribuyentes personas morales que venían deduciendo las compras de mercancías conforme a la legislación anterior, los que, a partir del 1o. de enero de 2005 quedan obligados a acatar indefectiblemente las nuevas disposiciones tributarias a fin de deducir el costo de lo vendido debiendo acatar, además, la prohibición prevista en la fracción IV del mencionado artículo tercero transitorio, en relación con los inventarios existentes al final del ejercicio de 2004, o bien ejercer la opción de acumularlos en términos de las reglas que se establecen en sus fracciones de la V a la IX y XI.

Contradicción de tesis 27/2005-PL. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Séptimo, Cuarto y Noveno, todos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 27 de

marzo de 2006. Mayoría de nueve votos. Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Disidente: José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Rolando Javier García Martínez.

El Tribunal Pleno, el trece de junio en curso, aprobó, con el número 89/2006, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de junio de dos mil seis.

Ejecutoria:**1.- Registro No. 19935**

Asunto: CONTRADICCIÓN DE TESIS 27/2005-PL.

Promovente: ENTRE LAS SUSTENTADAS POR LOS TRIBUNALES COLEGIADOS SÉPTIMO, CUARTO Y NOVENO, TODOS EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Localización: 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; XXV, Enero de 2007; Pág. 827;

JURISPRUDENCIA 90/2006

Pleno de Suprema Corte de Justicia de la Nación, 9ª. Época, visible en la página 6 del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, Julio de 2006.

Registro No. 174752

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXIV, Julio de 2006

Página: 6

Tesis: P./J. 90/2006

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

COSTO DE LO VENDIDO. LOS ARTÍCULOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA REFORMADOS Y ADICIONADOS MEDIANTE EL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004, QUE ESTABLECEN DICHA DEDUCCIÓN, CONSTITUYEN UN SISTEMA JURÍDICO

INTEGRAL DE CARÁCTER AUTOAPLICATIVO, POR LO QUE ES INNECESARIO QUE EL GOBERNADO SE SITÚE EN CADA UNA DE LAS HIPÓTESIS QUE LO CONFORMAN PARA RECLAMARLO EN AMPARO INDIRECTO.

A partir del 1o. de enero de 2005 los contribuyentes personas morales que venían deduciendo las compras de mercancías conforme a la legislación vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, quedan obligados a acatar las nuevas disposiciones tributarias a fin de deducir el costo de lo vendido, en virtud de que siendo autoaplicativas las normas que cambian el sistema de deducción de compras, al de costo de ventas, este sistema trasciende a las disposiciones que establecen condiciones, requisitos o modalidades tendentes a complementar o desarrollar la deducción. Lo anterior porque cuando se está frente a un sistema complejo derivado de una reforma integral, donde es difícil establecer si su articulado es de aplicación condicionada o incondicionada, debe atenderse al núcleo esencial de la estructura; de ahí que si éste radica en una vinculación de los gobernados al acatamiento del nuevo sistema sin mediar condición alguna, debe considerarse que todo el esquema es de carácter autoaplicativo. En ese sentido, se concluye que es innecesario que el gobernado se sitúe en cada una de las hipótesis que conforman el referido sistema para reclamarlo en amparo indirecto, pues basta que demuestre estar ubicado de manera general en la categoría de persona moral contribuyente del impuesto sobre la renta, para que esté en aptitud de impugnar los preceptos que puedan serle aplicables de la nueva deducción de costo de ventas.

Contradicción de tesis 27/2005-PL. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Séptimo, Cuarto y Noveno, todos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 27 de marzo de 2006. Unanimidad de diez votos. Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Rolando Javier García Martínez.

El Tribunal Pleno, el trece de junio en curso, aprobó, con el número 90/2006, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a trece de junio de dos mil seis.

Ejecutoria:**1.- Registro No. 19935****Asunto:** CONTRADICCIÓN DE TESIS 27/2005-PL.**Promovente:** ENTRE LAS SUSTENTADAS POR LOS TRIBUNALES COLEGIADOS SÉPTIMO, CUARTO Y NOVENO, TODOS EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**Localización:** 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; XXV, Enero de 2007; Pág. 827;

2.5 Pronunciamiento en sesión pública ordinaria del 02 de Marzo de 2007 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación referente a la constitucionalidad del costo de lo vendido (Se tratan principios tributarios de nuestra Carta Magna diciendo que no se violan ni trasgreden).

⁴ “A más de dos años de la introducción del costo de lo vendido **(1)** en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) y su múltiple impugnación de inconstitucionalidad a través de la vía de amparo, los contribuyentes inconformes continúan en espera de una respuesta jurisdiccional que, mediante sentencia, dirima la antinomia nomoestática planteada sobre dicha innovación legislativa en 2005.

Así, la falta de respuesta oportuna se ha constituido como un valladar para el ánimo de defensa que, en cierta medida, ha trascendido en la toma de decisiones para el inicio de los litigios ulteriores (ejemplo, las reformas recientes de la Ley del impuesto al Activo (LIMPAC)

Efectivamente, a diferencia de diversos países cuya legislación subsume -parcialmente- el nuestro (e.g. España, en donde existe un Tribunal Constitucional *ex profeso* para la declaración de inconstitucionalidad de leyes, cuya respuesta debe arrojarse no más allá de tres meses posteriores a su publicación –para el caso de recurso directo- o 30 días posteriores a su planteamiento –para el caso de recurso vía accidental- **(2)**), nuestra Ley

de Amparo no establece término fatal para que la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), cuando materialmente se erige como tribunal constitucional, emita respuesta definitiva sobre el tema de inconstitucionalidad puesto a estudio.

En relatadas circunstancias, fue en marzo de 2006 (y posterior a un primer acuerdo que suspendía toda resolución de amparos en revisión sobre dicha contienda), cuando exclusivamente se resolvió por parte del Pleno la no inconstitucionalidad del costo de lo vendido, por cuanto al principio de equidad tributaria, así como de la naturaleza de autoaplicativo de este elemento de deducción.

No obstante, en sesión pública ordinaria del 2 de marzo de 2007, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación realizó el estudio de 53 amparos en revisión en los que, básicamente se resuelve la constitucionalidad del costo de lo vendido.

Así, el presente trabajo tiene como finalidad elaborar un estudio sobre el mismo para brindar al lector un esquema general, haciendo total hincapié en que dicha determinación de constitucionalidad corresponde sólo a los amparos resueltos en tal sesión.

SESION PÚBLICA ORDINARIA DE LA PRIMERA SALA DE LA SCJN DEL 02 DE MARZO DE 2007

En principio, es de señalar que la versión estenográfica de la sesión en estudio no arroja muchos argumentos del proyecto que niega el amparo, y en parte concede dicha medida, cuyos puntos esenciales son dos, conforme a dicha sesión:

Primero. Asuntos en los que se reclama el sistema general de deducciones denominado “costo de lo vendido”, regulado principalmente en el artículo 29, fracción II, así como los artículos 45-A a 45-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta y simultáneamente el sistema opcional de acumulación de inventarios regulado en el artículo tercero, del Decreto Legislativo de Reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado el primero de diciembre de dos mil cuatro; y en segundo lugar, los asuntos en los que únicamente se reclama el sistema opcional referido.

A lo que inmediatamente se abordan los conceptos de violación y puntos de inconstitucionalidad para resolverse en el siguiente sentido:

a) Violación en el proceso legislativo

Sobre el presente punto, la sesión señala:

En relación con las violaciones aducidas en el sentido de si existieran violaciones en el proceso legislativo que dio lugar a las reformas combatidas, la propuesta sostiene lo siguiente.

A. En lo que concierne a una serie de reclamos que se interesaron para reclamar que el Ejecutivo habría incumplido con la obligación formal que le estableció la Ley de Ingresos de la Federación, se propone que no se viole el artículo 16 constitucional.

B. Se propone que resultará infundado el argumento en que se plantea la inconstitucionalidad de la reforma, con base en la fecha en la que se habría aprobado el presupuesto de egresos.

Como observamos, la referencia que se realiza a los puntos de inconstitucionalidad por la prescripción la proceso legislativo resulta vacua a la argumentación que se espera, señalando simplemente que no existe violación al artículo 16 constitucional, de lo que advertimos será esencial la lectura que de forma posterior se pueda obtener de las sentencias respectivas a fin de esclarecer los porqués de dicho sentido.

b) Violación a la “garantía” de legalidad tributaria

Siendo en verdad un principio y no una garantía (3), sobre el mismo se dice:

Por otro lado, en lo que se consideran la garantía de legalidad tributaria los proyectos nos proponen: negar el amparo, fundamentándonos en lo siguiente:

1. Contrario a lo planteado por los quejosos, una interpretación armónica de las disposiciones de la Sección Tercera, del Capítulo Segundo, del Título Primero, de la Ley

del Impuesto sobre la Renta, permite comprender cuál es el procedimiento para determinar el costo de lo vendido deducible.

2. La utilización de conceptos y métodos propios de la técnica contable no se estima violatorio de garantías, dado que los mismos se encuentran al alcance de los contribuyentes destinatarios de la norma.

3. Asimismo, no se estima inconstitucional el que los artículos 45-F y 45-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta, efectúen remisiones la Reglamento de dicho ordenamiento; de la misma forma no se considera violatorio de garantías el que al momento en interponerse la demanda se hubiere omitido la expedición de las reglas respectivas.

Lo que discurre en dos rubros:

i) El primero, a nivel de legalidad formal, toda vez que el sentido es confirmar que el uso de los conceptos de la técnica contable no violenta garantías, robusteciendo que la **predeterminación** normativa atacada es correcta, y e razón de ello es posible que el contribuyente avance con la **determinación** (o autodeterminación denominada por el artículo 6o. del CFF), así como la autoridad a su vez pueda proceder con la **posdeterminación** (los dos últimos en seguimiento a la inercia del primero).

Al respecto, queda aún un resabio por cuanto toca a la legalidad sustancial, toda vez que en cualquier sentido, la Ley expresamente no remite a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, así como a las normas de información financiera ni a la temporalidad en que unos y otros fueron válidos; más aún, no limita la aplicación de diversos principios, como serían, verbigracia los *Generally Accepted Accountant Principles* (GAAP) de los Estados Unidos de América así como los de cualquier otro país, allende de que dichas normas son de índole financiera y no fiscal, por lo que la discrepancia en el objeto de ambas materias (financiera y fiscal) resulta diferente.

ii) El segundo, corresponde al envío que, en esta ocasión si es expreso, de la Ley al Reglamento, en donde advertimos que lejos de constituir delegación recepticia o una deslegalización, se constituye como una efectiva remisión normativa, que resulta

incongruente con el sentido anterior, es decir, en tanto se plantea que no es inconstitucional el uso de la técnica contable –aún sin la remisión normativa, en obviedad expresa, a éstos-, se resuelve en este rubro que constitucional el envío al Reglamento, lo que simplemente nos deja ver que no importa ya entonces la Delegación o Habilitación Legislativa como institución jurídica, toda vez que se será ahora la lógica convencional la que se erija por encima de ésta.

c) Violación a la garantía de irretroactividad

Sobre el presente punto se dice:

Por otra parte, en cuanto a la garantía de irretroactividad de la ley se sostiene que resulta infundado el argumento que se endereza en el sentido de que las disposiciones reclamadas afectan los inventarios en existencia al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, así como los supuestos efectos retroactivos, que tendría que considerar que lo primero que se enajena es lo primero que se enajena, es lo primer que se había adquirido.

Argumento que igualmente al comentado en el inciso a) de este trabajo, resulta falto de sustancia suficiente para comprender la exégesis total.

d) Violación a la garantía de audiencia

En condiciones similares al inciso anterior:

En cuanto a la garantía de audiencia se sostiene que la fracción IV, del artículo 3o., del Decreto reclamado que establece una obligación que lo primero que se enajena, es lo primero que se adquirió antes de la modificación del texto legal, no viola dicha garantía.

e) Violación a la garantía de “proporcionalidad”

Debiendo ser principio y no garantía, como se comento *supra*, sobre ello se dice:

En lo que se refiere a la garantía de proporcionalidad, resolvemos, como ustedes lo saben, negar el amparo a las quejas por lo siguiente:

Primero.- No se estima inconstitucional el que la Ley del Impuesto sobre la Renta haya adoptado un mecanismo de deducción que autoriza reconocer el impacto de las deducciones hasta que se venda el bien, y no en el momento en que se adquiere.

Quizá, uno de los conceptos de violación más importante por cuanto respecta a la importancia de dicho principio dentro del marco tributario de nuestro país (4), cuya falta de argumentación seguida a lo antes citado resulta altamente inquietante; no obstante, el texto continua inmediatamente diciendo:

Tampoco es verdad que el sistema de deducción que se analiza, no permita conocer todos los conceptos que integran el costo de lo vendido, lo cual es precisado en relación con planteamientos generales efectuados en este sentido e igualmente en relación con lo argumentado específicamente para personas morales dedicadas a actividades industriales.

También es infundado lo afirmado en el sentido de que no se permitiría reconocer los efectos que corresponden a los inventarios iniciales o finales, acorde a lo resuelto en relación con la garantía de legalidad tributaria. No se estima inconstitucional el que el artículo 45-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta, obliga a utilizar determinados métodos de valuación de inventarios, y de la misma se sostiene que tampoco resulta violatorio de garantías el que se conmine a conservar el método de valuación por cinco ejercicios. No se considera inconstitucional que el último párrafo del artículo 45-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establezca que cualquier deducción que resulte del cambio de método de valuación, podrá efectuarse a lo largo de cinco ejercicios. Se propone calificar de infundado lo planteado en el sentido de la obligación de reconocer el ajuste anual por inflación, conjuntamente con la negativa a reconocer los efectos inflacionarios a la deducción del costo de lo vendido, genera doble tributación.

No se estima que se afecte a la capacidad del causante al establecerse la obligación de llevar un sistema de inventarios perpetuos. Tampoco se considera falso que el nuevo

esquema de deducción no refleje la posibilidad de deducir los saldos pendientes que corresponderían al anterior cambio en el sistema de deducción, ocurrido en los años de mil novecientos ochenta y seis y mil novecientos ochenta y ocho, ni que ello únicamente sea posible si se ejerce la opción que establecen las disposiciones transitorias.

Sobre el presente tema, resulta altamente inquietante, como se comentó líneas arriba, conocer, principalmente, el argumento por el que se justifica la constitucionalidad del costo de lo vendido a la luz de la temporalidad, es decir, un momento posterior a la erogación efectiva del numerario.

A lo anterior, basta señalar que si bien el costo de lo vendido, en emulación al costo de ventas, constituye una lógica contable, lo cierto es que ésta no es siempre coincidente con la lógica jurídica legislativa, razón por la que si esta última pugna por un pago de contribuciones a través de moneda nacional (como textualmente lo señala el artículo 20 del C.F.F.), y no así a través de mercancía, resulta asimétrico que la deducción se lleve hasta la enajenación de ésta cuando para su venta primeramente se requiere de un esfuerzo económico para su producción, amén de que la riqueza no goza de autopoiesis (o autoreproducción), por lo que requiere de esfuerzos mínimos que propicien la producción de elementos o mercancías (como primer momento) para su ulterior venta (como segundo momento).

Por otra parte, respecto a este principio:

En cambio, si se considera fundado el argumento planteado en el sentido de que la Ley del Impuesto sobre la Renta, viola la garantía de proporcionalidad tributaria al no permitir el reconocimiento de efectos inflacionarios en la deducción del costo de lo vendido. Dicho planteamiento no se contiene en la totalidad de los asuntos con los que se ha dado cuenta, no obstante, dado el criterio imperante en materia de suplencia de queja, la concesión del amparo se ha extendido a todos los asuntos en los que la disposición relativa forma parte o está señalada como acto reclamado, igualmente se considera fundado el planteamiento efectuado en el sentido de que el último párrafo del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad

tributaria, al conminar a que los conceptos no deducibles sean reconocidos en el año en el que se erogan no así en el que forman parte del costo de lo vendido.

Lo que constituye un elemento de simetría a las normas tributarias en tanto deben aportar uniformidad de tratamiento a fin de evitar disparidad entre elementos impositivos y neutralizadores como en el presente caso lo es el reconocimiento de efectos inflacionarios en la deducción (elemento neutralizador), así como en el momento en que deben considerarse los conceptos no deducibles (elemento impositivo) en conjugación al momento en que forman parte del costo de lo vendido (nuevamente elemento neutralizador).

f) Violación a la “garantía” de equidad

Igualmente, debiendo ser principio, sobre el mismo se dice:

En lo concerniente a la garantía de equidad tributaria, resolvemos los siguientes temas: en los cuales se propone negar el amparo en lo que concierne al reclamo efectuado en relación con el trato diferente, existente entre los siguientes grupos de causantes; personas morales del régimen federal, frente a las del régimen simplificado; personas morales dedicadas a actividades comerciales frente a las dedicadas a rubros diferentes de las actividades empresariales; contribuyentes dedicados a la comercialización de terrenos y títulos de valor, frente a los que se dedican a la comercialización de materias primas, productos terminados y semiterminados, desarrolladores inmobiliarios frente a los demás causantes del título segundo; empresas que iniciaron el ejercicio fiscal de 2005, sin inventarios o con pocos inventarios, frente a los que tenían en mayor volumen.

Entre los causantes obligados a utilizar el método de evaluación denominado costos identificados y el resto de los contribuyentes y entre los que se encuentran obligados a utilizar este mismo método de evaluación costos identificados, por todo su inventario, sin que aparentemente pudiera diferenciarse por el tipo de producto que se enajena...

En circunstancias similares a las referidas con anterioridad, la cita realizada no arroja elementos argumentativos que justifiquen el proyecto votado en dicha sesión, por lo que

resulta inquietante conocer dichos elementos de decisión, bastando recordar que la equidad obedece a la existencia de diferencia reales y no así ideales, que dan como resultado la esfera jurídica en las que se abordan las comparaciones planteadas, por lo que aunado a los puntos de vista comentados en marzo de 2006, será conveniente la lectura complementaria que sobre éstos se arroje de las sentencias respectivas.

Asimismo, sobre el presente principio se continúa señalando:

Finalmente, se plantea que resulta violatoria a la garantía y equidad tributaria que la forma en la que se instrumentó el original cambio del sistema y deducción efectuados en los años 1986 y 1988 y a través del cual se sustituyó el costo de ventas por el de valor de adquisiciones, no haya sido reflejado en el cambio efectuado en 2005, cuando se retomó la deducción del costo de lo vendido, dicho planteamiento, por lo que acabo de decir, también se considera infundado.

Con lo que de nueva cuenta se retoma la idea de simetría normativa en el tiempo, en esta ocasión, para corroborar la aplicación uniforme de la norma, más aún tomando en consideración la trascendencia de la nueva aparición de esta figura, aunque no similar a la existente con anterioridad.

COMENTARIOS FINALES

La respuesta a los amparos en revisión estudiados en dicha sesión no son la palabra final para todos los demás juicios pendientes de respuesta, máxime que no todas las contiendas fueron enderezadas en el mismo sentido por lo que los juicios aún no resueltos pueden obtener giros distintos; sin embargo, es importante considerar que los puntos de combate común fueron principalmente el Principio de legalidad, pro cuanto al concepto “costo de lo vendido” implica y la remisión hecha al Reglamento de la LISR, así como el Principio de equidad (entre personas físicas y morales, principalmente), cuya resolución de constitucionalidad ha sido prácticamente definitiva a través de sesiones del Pleno en marzo de 2006, e igualmente la proporcionalidad por cuanto al desfase temporal propuesto en el litigio de esta figura de deducción, lo que deberá tomarse en consideración en los juicios pendientes de resolución.

Así las cosas, simplemente resta seguir esperando la respuesta final que, conforme a los dos acuerdos de diferimiento del Pleno de la SCJN, se esperaba en un solo momento por parte del Pleno para evitar fallos encontrados y no así a través de diversas sesiones como se sugiere que puede suceder a colación de la aquí estudiada, amén del tiempo transcurrido sin respuesta, por lo que se esperaba cerrar por completo el presente rubro de inconstitucionalidad en breve término para dar certeza jurídica final a los contribuyentes inconformes con el costo de lo vendido.”

1 En nuestro punto de vista, introducción y no reintroducción, como lo señala la sesión en estudio de la Primera Sala de la SCJN, toda vez que la figura vigente hasta 1986 no resulta idéntica a la introducida en la LISR a partir de 2005, amén de la abstrusa emulación que en forma cotidiana se da conceptualmente entre costo de lo vendido costo de ventas.

2 Ambos procedimientos previstos y regulados por la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional de 3 de octubre de 1979, modificada por la Ley Orgánica de 7 de junio de 1985 y 9 de junio de 1988, así como la Ley de Enjuiciamiento Civil de 3 de febrero de 1887, de aplicación subsidiaria.

3 Toda vez que en tanto las garantías son inmanentes de los particulares, los principios lo son del Poder Legislativo como creador de normas, y siendo el caso de que no existe norma sin ley, y ésta corresponde ser creada por el Estado, entonces es un principio que, como guía, debe ser creada por el Estado, entonces es un principio que, como guía, debe respetar las garantías en la elaboración de leyes, constituyéndose como *principia in iure*.

4 Adoptado por una de las cuatro máximas expuestas por Adam Smith en su obra *La riqueza de las naciones* (libro V).”

⁴ Artículo denominado. “Costo de lo vendido ¿constitucional?, por el Mtro. Carlos Alberto Burgoa Toledo, publicado en la Revista PAF No. 420 págs. de la 130 a la 134, de la 1ª. Quincena de Abril de 2007. Publicación de Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizada, S.A. de C.V.

2.6 Acuerdo General número 12/2007, del 21 de Mayo de 2007 del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el que se determina el levantamiento de los asuntos en los que se impugnan los artículos de la L.I.S.R. que regulan la deducción del costo de lo vendido.

A la sesión pública ordinaria de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación del 02 de marzo de 2007, le siguió el paso dado por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través del Acuerdo General número 12/2007 en el que se determina el levantamiento de aplazamiento, y la remisión a los Tribunales Colegiados de Circuito y conservación por estos, para su resolución, de los asuntos en los que se impugnan los artículos de la ley del impuesto sobre la renta que regulan la deducción del costo de lo vendido, dicho acuerdo es el siguiente:

Registro No. 1517

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XXV, Junio de 2007

Página: 1189

Tema: ACUERDO NUMERO 12/2007, DE VEINTIUNO DE MAYO DE DOS MIL SIETE DEL TRIBUNAL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION, EN EL QUE SE DETERMINA EL LEVANTAMIENTO DE APLAZAMIENTO, Y LA REMISION A LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO Y CONSERVACION POR ESTOS, PARA SU RESOLUCION, DE LOS ASUNTOS EN LOS QUE SE IMPUGNAN LOS ARTICULOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE REGULAN LA DEDUCCION DEL COSTO DE LO VENDIDO.

Texto: CONSIDERANDO QUE:

PRIMERO. Por decreto de nueve de junio de mil novecientos noventa y nueve, publicado en el Diario Oficial de la Federación de once siguiente, se reformó entre otros, el artículo 94 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuyo párrafo séptimo

se otorgó al Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación la facultad para expedir acuerdos generales a fin de remitir a los Tribunales Colegiados de Circuito, para mayor prontitud en el despacho de los asuntos, aquellos en los que hubiere establecido jurisprudencia o los que, conforme a los referidos acuerdos, la propia Corte determine para una mejor impartición de justicia;

SEGUNDO. En la exposición de motivos del proyecto de decreto aludido en el Considerando anterior se manifestó que, con el objeto de fortalecer a la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su carácter de Tribunal Constitucional, se sometía a la consideración del Poder Reformador de la Constitución la reforma del párrafo sexto del artículo 94 (que pasó a ser séptimo) a fin de ampliar la facultad con que contaba el Pleno para expedir acuerdos generales y, con base en ello, aunque la Suprema Corte de Justicia de la Nación continuaría, en principio, conociendo de todos los recursos de revisión que se promovieran en contra de sentencias de los jueces de Distrito en que se hubiera analizado la constitucionalidad de normas generales, la propia Corte podría dejar de conocer de aquellos casos en los cuales no fuera necesaria la fijación de criterios trascendentes al orden jurídico nacional; y que era imprescindible permitirle concentrar todos sus esfuerzos en el conocimiento y resolución de los asuntos que comprendan un alto nivel de importancia y trascendencia;

TERCERO. En términos de lo establecido en la fracción VI del artículo 11 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación puede, a través de acuerdos generales, remitir para su resolución los asuntos de su competencia a los Tribunales Colegiados de Circuito;

CUARTO. De acuerdo con lo dispuesto en el Punto Quinto, fracción I, inciso D), del Acuerdo General número 5/2001, de veintiuno de junio de dos mil uno, corresponde a los Tribunales Colegiados de Circuito resolver los amparos en revisión en los que, sobre el tema debatido, se integre, aunque no se haya publicado, jurisprudencia del Pleno o de las Salas;

QUINTO. Conforme a lo dispuesto en el artículo 37, fracción IX, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, los Tribunales Colegiados de Circuito son competentes

para conocer de los asuntos que les remita la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante acuerdos generales;

SEXTO. En la actualidad los Tribunales Colegiados de Circuito tienen sólida experiencia en la resolución de amparos que requieren el estudio de la constitucionalidad de leyes, pues de conformidad con lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación y en términos del párrafo segundo de la fracción IV del artículo 166 de la Ley de Amparo, resuelven cotidianamente sobre tales aspectos cuando en las demandas de amparo directo se hacen valer conceptos de violación de constitucionalidad; también tienen experiencia para resolver, en revisión, amparos promovidos contra normas generales, pues desde las reformas a la Ley de Amparo que entraron en vigor el quince de enero de mil novecientos ochenta y ocho, han tenido competencia para decidir sobre la constitucionalidad de reglamentos municipales autónomos; además, en términos del acuerdo general número 5/2001 del Tribunal Pleno, conocen de la constitucionalidad de todos los reglamentos, sean federales o locales y del recurso de revisión contra sentencias pronunciadas en la audiencia constitucional por los jueces de Distrito o los Tribunales Unitarios de Circuito, si en la demanda de amparo se hubiere impugnado una ley local. A tan destacada experiencia de los Tribunales Colegiados de Circuito en materia de constitucionalidad, debe sumarse la existencia de abundantes criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre temas de amparo contra leyes en materia tributaria;

SEPTIMO. El Consejo de la Judicatura Federal, en uso de la facultad que le otorga el párrafo sexto del artículo 94 de la Constitución, incrementa el número de Tribunales Colegiados de Circuito para enfrentar las cargas de trabajo que lo ameriten;

OCTAVO. El once de abril de dos mil cinco, el Tribunal Pleno emitió el Acuerdo General número 11/2005, en el que determinó que una vez que la Suprema Corte de Justicia de la Nación establezca jurisprudencia en asuntos en los que se impugnen normas de carácter general en materia tributaria, fijando criterios sobre los principios de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público a los que se refiere el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se remitirán los asuntos pendientes de resolución en los que se impugnen las mismas normas a los Tribunales

Colegiados de Circuito quienes deberán aplicar la jurisprudencia y, en su caso, estudiar y resolver con plenitud de jurisdicción, los demás temas que procedan;

NOVENO. En el Acuerdo General 14/2005, de trece de junio de dos mil cinco, se modificó el Punto Primero del Acuerdo General 11/2005, citado en el Considerando que antecede, para quedar como sigue:

“PRIMERO.** Una vez que la Suprema Corte de Justicia de la Nación establezca jurisprudencia en asuntos en los que se impugnen normas de carácter general en materia tributaria, fijando criterios sobre los principios de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público a los que se refiere el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se remitirán los asuntos pendientes de resolución en los que se impugnen las mismas normas a los Tribunales Colegiados de Circuito quienes deberán aplicar la jurisprudencia y, en su caso, estudiar y resolver con plenitud de jurisdicción, los demás temas, **cuando así lo determine el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

“En consecuencia, en esos casos, habiendo resuelto la Suprema Corte de Justicia de la Nación los temas que consideró fundamentales para ser examinados por ella, todos los demás temas, aun los relativos a la constitucionalidad de leyes, deberán ser resueltos por los Tribunales Colegiados de Circuito.

DECIMO. El siete de junio de dos mil cinco el Tribunal Pleno expidió el Acuerdo General 13/2005, en el que determinó el aplazamiento del dictado de la resolución en los amparos en revisión del conocimiento de los Tribunales Colegiados de Circuito en los que se impugnan los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que regulan las deducciones del costo de lo vendido, hasta en tanto se resolviera la contradicción de tesis 89/2005;

DECIMO PRIMERO. Mediante el Acuerdo General 6/2006 de veinticuatro de abril de dos mil seis, el Tribunal Pleno dispuso la subsistencia del aplazamiento a que se refiere el Considerando que antecede;

DECIMO SEGUNDO. El veintisiete de marzo de dos mil seis el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió la contradicción de tesis 27/2005-PL (número que le correspondió en el índice del propio Pleno a la número 89/2005 del índice de la Segunda Sala), entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Séptimo, Cuarto y Noveno, todos en Materia Administrativa del Primer Circuito, y emitió las tesis de jurisprudencia números 89/2006 y 90/2006, de rubros: “COSTO DE LO VENDIDO. LOS ARTICULOS 29, FRACCION II, Y DEL 45-A AL 45-I DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y TERCERO TRANSITORIO, FRACCIONES DE LA IV A LA IX, Y XI, DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMO Y ADICIONO AQUELLA, VIGENTES A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005, SON DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA.” y COSTO DE LO VENDIDO. LOS ARTICULOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA REFORMADOS Y ADICIONADOS MEDIANTE EL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004, QUE ESTABLECEN DICHA DEDUCCION, CONSTITUYEN UN SISTEMA JURIDICO INTEGRAL DE CARACTER AUTOAPLICATIVO, POR LO QUE ES INNECESARIO QUE EL GOBERNADO SE SITUE EN CADA UNA DE LAS HIPOTESIS QUE LO CONFORMAN PARA RECLAMARLO EN AMPARO INDIRECTO.;

DECIMO TERCERO. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión de dos de marzo de dos mil siete, al dictar resolución en cincuenta y tres amparos en revisión en los que se hizo valer la inconstitucionalidad de artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta regulatorios de la deducción del costo de la vendido, resolvió los temas fundamentales;

DECIMO CUARTO. En virtud de que el Pleno de este Alto Tribunal, al resolver la contradicción de tesis 27/2005-PL a que se refieren los considerandos Décimo y Décimo segundo, estableció criterios jurisprudenciales y la Primera Sala resolvió los temas fundamentales respecto de la regulación de las deducciones del costo de lo vendido prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta, es claro que los Tribunales Colegiados de Circuito se encuentran en aptitud de resolver los asuntos que sobre dicha regulación se encuentran radicados en ellos y todavía en esta Suprema Corte, y que ha desaparecido la

razón del aplazamiento decretado en el Acuerdo General Plenario 13/2005 que se cita en el propio Considerando Décimo.

En consecuencia, con fundamento en las disposiciones constitucional y legales mencionadas, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación expide el siguiente:

ACUERDO:

PRIMERO. Se levanta el aplazamiento determinado en el Acuerdo General Plenario 13/2005 de siete de junio de dos mil cinco, del dictado de la resolución en los amparos en revisión del conocimiento de los Tribunales Colegiados de Circuito en los que se impugnan los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que regulan las deducciones del costo de lo vendido.

SEGUNDO. Los asuntos en los que se hace valer la inconstitucionalidad de los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que regulan la deducción del costo de lo vendido, pendientes de resolución tanto en esta Suprema Corte de Justicia de la Nación como en los Tribunales Colegiados de Circuito, deberán ser resueltos por éstos, aplicando las tesis jurisprudenciales del Pleno números 89/2006 y 90/2006, y en cuanto a los temas fundamentales resueltos por la Primera Sala, conforme a su propio criterio y con plenitud de jurisdicción, inclusive los demás temas de constitucionalidad que se hayan hecho valer.

Por lo tanto, deberán remitirse los asuntos todavía radicados en esta Suprema Corte a los Tribunales Colegiados de Circuito y éstos conservarán los radicados en ellos.

TERCERO. La remisión de los expedientes a los Tribunales Colegiados de Circuito deberá hacerse observando el trámite dispuesto al respecto en el Acuerdo General Número 5/2001, de veintiuno de junio de dos mil uno.

TRANSITORIOS:

PRIMERO. Este acuerdo entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

SEGUNDO. Comuníquese este acuerdo a los Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y a los Juzgados de Distrito.

TERCERO. Publíquese este acuerdo en el Diario Oficial de la Federación, en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta y, en términos de lo dispuesto en el artículo 7o., fracción XIV, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en medios electrónicos de consulta pública.

El Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ministro **Guillermo I. Ortiz Mayagoitia**

El Secretario General de Acuerdos, **José Javier Aguilar Domínguez.**

LICENCIADO **JOSE JAVIER AGUILAR DOMINGUEZ**, SECRETARIO GENERAL DE ACUERDOS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION,

CERTIFICA:

Que este Acuerdo Número 12/2007, de veintiuno de mayo de dos mil siete del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el que se determina el levantamiento de aplazamiento, y la remisión a los Tribunales Colegiados de Circuito y conservación por éstos, para su resolución, de los asuntos en los que se impugnan los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que regulan la deducción del costo de lo vendido, fue emitido por el Tribunal Pleno en sesión privada celebrada el veintiuno de mayo de dos mil siete, por unanimidad de ocho votos de los señores Ministros Presidente Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas, Genaro David Góngora Pimentel, Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Juan N. Silva Meza.- México, Distrito Federal, a veintiuno de mayo de dos mil siete.

Nota: este acuerdo fue publicado en el D.O.F. el 12 de junio de 2007

2.6.1 Acuerdo dictado el 11 de junio de 2007 para modificar el Artículo Transitorio Primero del Acuerdo General número 12/2007, para que este último entrara en vigencia el 01 de Agosto de 2007.

Registro No. 1522

Localización: Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XXV, Junio de 2007

Página: 1195

Tema: ACUERDO DICTADO EL ONCE DE JUNIO DE DOS MIL SIETE POR EL TRIBUNAL PLENO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, PARA MODIFICAR EL TRANSITORIO PRIMERO DEL ACUERDO GENERAL NÚMERO 12/2007, EN EL QUE SE DETERMINA EL LEVANTAMIENTO DE APLAZAMIENTO, Y LA REMISIÓN A LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO Y CONSERVACIÓN POR ÉSTOS, PARA SU RESOLUCIÓN, DE LOS ASUNTOS EN LOS QUE SE IMPUGNAN LOS ARTÍCULOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE REGULAN LA DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO.

Texto: "Acuerdo dictado el once de junio de dos mil siete por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 94, párrafo séptimo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 11, fracción VI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, para modificar el Transitorio Primero del Acuerdo General número 12/2007, "EN EL QUE SE DETERMINA EL LEVANTAMIENTO DE APLAZAMIENTO, Y LA REMISIÓN A LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO Y CONSERVACIÓN POR ÉSTOS, PARA SU RESOLUCIÓN DE LOS ASUNTOS EN LOS QUE SE IMPUGNAN LOS ARTÍCULOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA QUE REGULAN LA DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO", para quedar como sigue:

"PRIMERO. Este acuerdo entrará en vigor el primero de agosto de dos mil siete."

En cumplimiento a lo ordenado el 11 de junio de 2007 por el Ministro presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Lic. José Javier Aguilar Domínguez, secretario general de Acuerdos de la Suprema Corte, solicitó publicar, a la brevedad posible, en este medio oficial de difusión, el referido acuerdo.

Nota: se publicó en el D.O.F. del 15 de junio de 2007.

2.6.2 Se levanta en junio de 2007, el aplazamiento de amparos contra costo de lo vendido.

⁵ “El 12 de junio del presente año (2007) se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el acuerdo número 12/2007 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), en virtud del cual, se ordena levantar el aplazamiento de los juicios intentados desde el 2005 en contra del costo de lo vendido, incluido con las reformas para dicho año como deducción novedosa (1) para personas morales dentro de la fracción II del artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)

Sin embargo, pese a la reciente noticia que en apariencia resulta plausible, lo cierto es que las expectativas de resolución favorable para los particulares son desalentadoras tras dos años de aplazamiento cognitivamente injustificado y esporádicas noticias de la tendencia resolutoria de nuestro máximo tribunal al conceder constitucionalidad a las normas del costo de lo vendido dentro de los debates sostenidos por el Pleno de la SCJN en marzo de 2006 (en donde se resuelve que el costo de lo vendido no proscribe el principio de equidad), así como la resolución de cincuenta y tres amparos por la Primera Sala de la SCJN el 2 de marzo de este año en el mismo sentido (en donde se dice que no se violentan los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad), lo que sugiere para muchos el preludio de un resultado desfavorable.

Así el presente artículo tiene como finalidad realizar un breve análisis del acuerdo recién publicado, y su influencia sobre los juicios *sub-judice*, así como las expectativas sentenciales futuras.

ANTECEDENTES IMPUGNATIVOS DEL COSTO DE LO VENDIDO

En efecto, con las reformas fiscales para 2005 se incluyó en la fracción II del artículo 29 de LISR una nueva deducción, similar a la existente hasta 1986, denominada costo de lo vendido, lo que modificó el cálculo de dicho gravamen para las personas morales, quienes acostumbradas –por Ley- a realizar de forma inmediata la deducción de la compra de materia prima, productos semiterminados y terminados, pasaron a deducir el costo de lo vendido, ocasionando que las deducciones pasaran a realizarse hasta que el producto fuera vendido, dando lugar a que la adquisición de materia prima y su proceso de transformación, industrialización o cualquier otro análogo, pasaran a ser parte de esa deducción y, por tanto, *a priori* y no *a posteriori* como acontecía hasta diciembre de 2004.

Este nuevo esquema, según el parecer de una gran cantidad de contribuyentes, incurrió en antinomia constitucional por proscribir diversos principios tributarios conduciéndolos a la interposición del juicio de amparo indirecto, cuyas primeras sentencias, apoyadas en juicios de valor, indicaron, en primera instancia, la inconstitucionalidad planteada, en tanto diversos criterios conservadores optaron por el sobreseimiento de los juicios y algunos otros lo consideraron apegado **nomostático** constitucionalidad.

No obstante, y pese a la existencia de algunas sentencias favorables emitidas por jueces de Distrito, el 7 de junio de 2005 se publicó (en el DOF el 16 de junio de 2007) el acuerdo número 13/2005 en virtud del cual se ordenó aplazar el dictado de sentencias de amparo en revisión (segunda instancia del amparo indirecto) hasta en tanto se resolviera la naturaleza autoplicativa o heteroaplicativa de las normas atinentes al costo de lo vendido, criterio que fue resuelto en sesión pública ordinaria del 27 de marzo de 2006 (nueve meses después) al determinar el Pleno de la Suprema Corte que las normas relacionadas con dicha novedad deductiva eran de carácter autoaplicativo, con lo cual, se esperaba

que el aplazamiento acordado quedase sin efectos y se procediera de forma inmediata a ordenar la sustanciación de los juicios de amparo e revisión para arribar a una resolución final.

Pese a lo acontecido, y contrario a la expectativa generada, el 3 de mayo de 2006, se publicó en el DOF el acuerdo general número 6/2006, cuyo noveno considerando señala lo siguiente:

NOVENO. En ese orden de ideas, si bien la finalidad de la remisión a los Tribunales Colegiados de Circuito de asuntos de la competencia originaria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es la pronta administración de justicia, con el fin de preservar el derecho a la seguridad jurídica de los gobernados establecido en el artículo 14 constitucional, considerando además que la institución del aplazamiento o suspensión del dictado de la resolución está prevista en el artículo 366 invocado en el considerando que antecede, por aplicación supletoria de éste, es conveniente que subsista el aplazamiento decretado en el Acuerdo General 13/2005, hasta en tanto el Pleno se pronuncie sobre la constitucionalidad de los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que regulan la deducción del costo de lo vendido.

Por lo tanto, es conveniente que, mientras el Pleno se pronuncia sobre la constitucionalidad de referencia y establezca criterios sobre la constitucionalidad de los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigentes a partir del primero de enero de dos mil cinco, que regulan las deducciones del costo de lo vendido, subsista el aplazamiento decretado en el Acuerdo General Número 13/2005.

Lo que sustentó el único acuerdo bajo el siguiente texto:

ÚNICO. En tanto el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronuncie y establezca criterios sobre la constitucionalidad de los artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco que regulan las deducciones del costo de lo vendido, debe subsistir, sin que corran los términos de la caducidad, el aplazamiento del dictado de la resolución en los amparos en revisión en los

que se impugnan dichos preceptos, y que son del conocimiento de los Tribunales Colegiados de Circuito.

Así, el motivo toral del nuevo aplazamiento pasó a ser el criterio futuro de constitucionalidad/inconstitucionalidad que brindara el Pleno de la SCJN y no la naturaleza de las normas relacionadas con el costo de lo vendido, pues la duda vertida sobre éstas (autoaplicativas) había sido ya superada, con lo que se esperaba que fuera –precisamente- el Pleno quien determinara un criterio definitivo de ayuda a los demás juicios aplazados para su resolución, lo que vislumbró una primera irregularidad, toda vez que si en 2006 se pretendió dar continuidad al aplazamiento inicial de 2005, lo cierto es que la razón de uno y otro fueron distintas, por lo que lejos de hablar de continuidad en el aplazamiento, en verdad se trataba de un nuevo aplazamiento con fundamentación independiente del primero.

Sin embargo, en sesión pública ordinaria del 2 de marzo de 2007, la Primera Sala de la SCJN se pronunció sobre 53 juicios de amparo en los que –básicamente- se concedió constitucionalidad a las normas del costo de lo vendido (2) sorprendiendo a los contribuyentes inconformes con dicho elemento neutralizador, pues el criterio definitivo se esperaba del Pleno y no así de la Primera Sala, amén de que la expectativa era conocer un criterio final y no fraccionado o “en capítulos”, ocasionando incertidumbre sobre la firmeza de los acuerdos de aplazamiento en tanto se comenzaba a vislumbrar la tendencia de constitucionalidad al elemento impugnado, produciendo una nueva decepción.

ACUERDO 12/2007

Contrario a la expectativa arrojada por perlocución del acuerdo 6/2006 aparece –hasta este año- el acuerdo número 12/2007, bajo lo siguiente:

Primero...

Nota: Aquí el articulista menciona los puntos primero, segundo y tercero del texto del acuerdo 12/2007 ya transcrito en el punto 2.6.1

De la simple lectura de los puntos transcritos, (*el articulista se refiere a los puntos primero, segundo y tercero del acuerdo 12/2007*) discurre la cognición de que los amparos en revisión *sub-judice* se resolverán por los propios Tribunales Colegiados de Circuito y la SCJN, que haya conocido inicialmente de los mismos, atendiendo a los criterios jurisprudenciales 89/2006 y 90/2006, y los temas fundamentales resueltos por la Primera Sala, cuyo tenor, respectivamente es:

Nota: Aquí el articulista menciona los textos del acuerdo 89/2006 y 90/2006 los cuales están transcritos en el punto 2.4

Y en relación a los criterios de la Primera Sala, medularmente se dice lo siguiente:

Nota: aquí el articulista vuelve a repetir el tema transcrito en el punto 2.5 cuando hace referencia a los principios de legalidad tributaria, violación a la garantía de irretroactividad, violación a la garantía de audiencia, violación a garantía de proporcionalidad, violación a garantía de equidad.

Haciendo total hincapié en que el segundo acuerdo 12/2007 aquí estudiado, señala que los temas fundamentales de la Primera Sala, deberán aplicarse por los TCC **“conforme a su propio criterio y con plenitud de jurisdicción”**, por lo que su observancia es relativa más no absoluta, en virtud de que sus resoluciones contemplarán “inclusive os demás temas de constitucionalidad que se hayan hecho valer”, a diferencia de lo señalado para los criterios jurisprudenciales, los cuales sí revisten observancia absoluta.

Con esto, advertimos que la función jurisdiccional del Estado se cumplirá conforme a los artículos 14, 16 y 17 de la Constitución, es decir, se impartirá justicia por los tribunales previamente establecidos; sin embargo, en opinión de muchos, ello simplemente cumple de manera **formal** la función jurisdiccional; no obstante, la decepción del particular, discurre por cuanto a la **sustancialidad** de dicha función, y se corrobora con lo siguiente:

a) Los considerandos segundo y sexto del acuerdo en estudio señalan:

Segundo. En la exposición de motivos del proyecto de decreto aludido en el Considerando anterior se manifestó que, con el objeto de fortalecer a la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su carácter de Tribunal Constitucional, se sometía a la consideración del Poder Reformador de la Constitución la reforma del párrafo sexto del artículo 94 (que pasó a ser séptimo) a fin de ampliar la facultad con que contaba el Pleno para expedir acuerdos generales y, con base en ello, aunque la Suprema Corte de Justicia de la Nación continuaría, en principio, conociendo de todos los recursos de revisión que se promovieran en contra de sentencias de los jueces de Distrito en que se hubiera analizado la constitucionalidad de normas generales, **la propia Corte podría dejar de conocer de aquellos casos en los cuales no fuera necesaria la fijación de criterios trascendentes al orden jurídico nacional; y que era imprescindible permitirle concentrar todos sus esfuerzos en el conocimiento y resolución de los asuntos que comprendan un alto nivel de importancia y trascendencia;**

Sexto. En la actualidad los **Tribunales Colegiados de Circuito** tienen sólida experiencia en la resolución de amparos que requieren el estudio de la constitucionalidad de leyes, pues de conformidad con lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación y en términos del párrafo segundo de la fracción IV del artículo 166 de la Ley de Amparo, **resuelven cotidianamente sobre tales aspectos cuando en las demandas de amparo directo se hacen valer conceptos de violación de constitucionalidad;** también tienen experiencia para resolver, en revisión, amparos promovidos contra normas generales, pues desde las reformas a la Ley de Amparo que entraron en vigor el quince de enero de mil novecientos ochenta y ocho, han tenido competencia para decidir sobre la constitucionalidad de reglamentos municipales autónomos; además, en términos del acuerdo general número 5/2001 del Tribunal Pleno, conocen de la constitucionalidad de todos los reglamentos, sean federales o locales y del recurso de revisión contra sentencias pronunciadas en la audiencia constitucional por los jueces de Distrito o los Tribunales Unitarios de Circuito, si en la demanda de amparo se hubiere impugnado una ley local. A tan destacada experiencia de los Tribunales Colegiados de Circuito en materia de constitucionalidad, debe sumarse la existencia de

abundantes criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre temas de amparo contra leyes en materia tributaria;

(El uso de negrillas en el texto es nuestro)

Cuyo silogismo es el siguiente: si el segundo considerando expresamente señala –como premisa mayor- que:

“...la propia Corte podría dejar de conocer de aquellos casos en los cuales no fuera necesaria la fijación de criterios trascendentes al orden jurídico nacional; y que era imprescindible permitirle concentrar todos sus esfuerzos en el conocimiento y resolución de los asuntos que comprendan un alto nivel de importancia y trascendencia...”;

Y, por su parte, el sexto considerando -como premisa menor- concede a los TCC el estudio de los amparos en revisión del costo de lo vendido; la perlocución a todo eso -como conclusión- es que los asuntos del costo de lo vendido no son de alto nivel de importancia ni trascendencia al orden jurídico nacional, lo que resulta dubitable pues recordemos que tal elemento de deducción es exclusivo e inmanente de las personas morales, y siendo el caso que la vida económica de todo el país -de la cual discurre la tributación- surge de actividades empresariales (3) (mayormente de personas morales), la ilocución “**alto nivel de importancia y trascendencia al orden jurídico nacional**” dicha por el acuerdo en estudio es cuestionable. (4)

b) En segundo lugar, el noveno y sexto considerandos resultan incongruentes entre sí (antinomia intertextual), pues en virtud del segundo se concede -como se comentó *supra*- plena jurisdicción a los TCC para resolver la inconstitucionalidad de las normas del costo de lo vendido; no obstante, el noveno considerando señala lo siguiente:

NOVENO. En el Acuerdo General 14/2005, de trece de junio de dos mil cinco, se modificó el Punto Primero del Acuerdo General 11/2005, citado en el Considerando que antecede, para quedar como sigue:

“**Pimero.** Una vez que la Suprema Corte de Justicia de la Nación establezca jurisprudencia en asuntos en los que se impugnen normas de carácter general en materia

tributaria, fijando criterios sobre los principios de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público a los que se refiere el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se remitirán los asuntos pendientes de resolución en los que se impugnen las mismas normas a los Tribunales Colegiados de Circuito quienes deberán aplicar la jurisprudencia y, en su caso, estudiar y resolver con plenitud de jurisdicción, los demás temas, **cuando así lo determine el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.**

“En consecuencia, en esos casos, habiendo resuelto la Suprema Corte de Justicia de la Nación los temas que consideró fundamentales para ser examinados por ella, todos los demás temas, aun los relativos a la constitucionalidad de leyes, deberán ser resueltos por los Tribunales Colegiados de Circuito.”

(El uso de negrillas en el texto es nuestro)

Y siendo el caso en particular que aún no existen jurisprudencias sobre la constitucionalidad/constitucionalidad del costo de lo vendido respecto a los principios de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino del gasto público (5), luego entonces no es dable otorgarles plena jurisdicción a los TCC , pues no existe el presupuesto lógico para ello, toda vez que los criterios 89/2006 y 90/2006 si bien resuelven una contradicción de tesis, lo cierto es que con ellos sólo se resuelve la naturaleza de la norma, mas no así su antinomia respecto a los principios tributarios, tal y como lo establece expresamente del Décimo Segundo considerando del acuerdo en estudio:

Décimo segundo. El veintisiete de marzo de dos mil seis el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió la contradicción de tesis 27/2005-PL (número que le correspondió en el índice del propio Pleno a la número 89/2005 del índice de la Segunda Sala), entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Séptimo, Cuarto y Noveno, todos en Materia Administrativa del Primer Circuito, y emitió las tesis de jurisprudencia números 89/2006 y 90/2006, de rubros: “COSTO DE LO VENDIDO. LOS ARTICULOS 29, FRACCION II, Y DEL 45-A AL 45-I DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y TERCERO TRANSITORIO, FRACCIONES DE LA IV A LA IX, Y XI, DEL DECRETO POR

EL QUE SE REFORMO Y ADICIONO AQUELLA, VIGENTES A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005, SON DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA.” y COSTO DE LO VENDIDO. LOS ARTICULOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA REFORMADOS Y ADICIONADOS MEDIANTE EL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004, QUE ESTABLECEN DICHA DEDUCCION, CONSTITUYEN UN SISTEMA JURIDICO INTEGRAL DE CARACTER AUTOAPLICATIVO, POR LO QUE ES INNECESARIO QUE EL GOBERNADO SE SITUE EN CADA UNA DE LAS HIPOTESIS QUE LO CONFORMAN PARA, RECLAMARLO EN AMPARO INDIRECTO.;

c) Finalmente y en tercer lugar es posible concluir que el segundo aplazamiento contenido en el acuerdo 6/2006 no tuvo justificación cognitiva ni –ahora corroborado- jurídica, pues el sentido del acuerdo en estudio es ajeno al ánimo de aquél, toda vez que sin la existencia de criterios jurisprudenciales sobre la constitucionalidad/inconstitucionalidad de las normas del costo de lo vendido respecto a los principios tributarios, se remiten nuevamente los expedientes a los resolutores originarios para realizar la función que les fue pedida desde un inicio, lo que redundo en una temporalidad fallida puesto que la tarea a realizar en estos momentos es idéntica a la existente con anterioridad, salvo la existencia de los fundamentos de la Primera Sala que sin duda serán arrogados y quizá -en ocasiones- mimetizados por los TCC para sus resoluciones finales:

“El proceso de generalización se desarrolla conforme a tres posibles direcciones a lo largo de las cuales el sistema organiza los instrumentos y los mecanismos que reproducen seguridad. En la dimensión temporal la generalización de las expectativas le aporta al sistema de seguridad en contra de cada una de las desviaciones y decepciones;...

En la dimensión temporal, las expectativas del comportamiento se generalizan a través de la normación: a las expectativas se les confiere una validez extendida en el tiempo, una validez que resiste a las decepciones y que por tanto tiene una fuerza contrafactual. La expectativa a la que se estabiliza en cuanto que se convierte en capaz de resistir la decepción...

El poder estabilizador que la formación ejercita sobre el sistema consiste en esto: en que esta es orden estable y consistente del mundo en cuanto que confiere duración a las expectativas, prescindiendo del hecho de que las expectativas caigan de vez en cuando

en la decepción. Entonces, las normas son expectativas de comportamiento generalizadas en el plano temporal, estabilizadas independientemente en eventos y de casos individuales.” (6)

Siendo importante puntualizar que el pronunciamiento de las resoluciones finales esperadas, no será inmediata como lo hizo notar el Transitorio Primero del acuerdo 12/2007 al decir:

Primero. Este acuerdo entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Por publicación en el DOF de fecha 15 de junio de 2007, la temporalidad aludida se modifica para decir:

Acuerdo dictado el once de junio de dos mil siete por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con fundamento en lo dispuesto en los artículos 94, párrafo séptimo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 11, fracción VI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, para modificar el Transitorio Primero del Acuerdo General número 12/2007, **"en el que se determina el levantamiento de aplazamiento, y la remisión a los tribunales colegiados de circuito y conservación por éstos, para su resolución de los asuntos en los que se impugnan los artículos de la ley del impuesto sobre la renta que regulan la deducción del costo de lo vendido"**, para quedar como sigue:

"Primero. Este acuerdo entrará en vigor el primero de agosto de dos mil siete."

(El uso de negrillas en el texto es nuestro)

Tiempo adicional, quizás en virtud de lo que tomará el reenvío de expedientes a los resolutores originarios, por lo que el contribuyente inconforme con las normas del costo de

lo vendido, deberá esperar sólo “un poco más” para conocer el sentido final de sus inconformidades.

COMENTARIOS

El contenido del acuerdo 12/2007 confirma que se levanta el aplazamiento a los juicios versados contra el costo de lo vendido en 2005; no obstante, con base a los acontecimientos y criterios vertidos desde tal año a marzo del presente (2007), es de esperar que el sentido de los fallos definitivos sea contrario a los intereses de los particulares amparistas, pues la consecuencia económica para el erario federal sería altamente impactante toda vez que la declaración de inconstitucionalidad conduciría a revertir la acumulación de inventario existente hasta diciembre de 2004 (para aquellos que eligieron dicha opción), así como los pagos en demasía que se hubieren generado con el nuevo esquema de costo de lo vendido en comparación al resultado que se hubiera arrojado con la deducción de compras, lo que se confirma con el siguiente criterio jurisprudencial:

Registro No. 179675

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXI, Enero de 2005

Página: 470

Tesis: 2a./J. 188/2004

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

AMPARO CONTRA LEYES FISCALES. OBLIGA A LAS AUTORIDADES RESPONSABLES APLICADORAS A DEVOLVER LAS CANTIDADES ENTERADAS.

Conforme al artículo 80 de la Ley de Amparo y a la tesis de jurisprudencia 201, publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo I, Materia Constitucional, página 195, con el rubro: "LEYES, AMPARO CONTRA, EFECTOS DE LAS SENTENCIAS DICTADAS EN.", el efecto de la sentencia que otorga la protección constitucional es restituir al quejoso en el pleno goce de la garantía individual violada,

restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación. En ese sentido, cuando se otorga el amparo contra una norma fiscal, el efecto de la sentencia será que dicha disposición no se aplique al particular y que las autoridades que recaudaron las contribuciones restituyan no sólo las cantidades que como primer acto de aplicación de esa norma se hayan enterado, sino también las que de forma subsecuente se hayan pagado, dado que al ser inconstitucional la norma, todo lo actuado con fundamento en ella es inválido.

Incidente de inejecución 317/96. Cementos Tolteca, S.A. de C.V. 24 de enero de 1997. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ariel Alberto Rojas Caballero.

Amparo en revisión 950/2003. American Airlines Incorporated y otras. 12 de marzo de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Rolando Javier García Martínez.

Amparo en revisión 2541/2003. Aerovías de México, S.A. de C.V. 17 de marzo de 2004. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Rolando Javier García Martínez.

Amparo en revisión 315/2004. Mario Arturo Moreno Ivanova y otro. 2 de julio de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretario: Roberto Martín Cordero Carrera.

Amparo en revisión 365/2004. Julio Ernesto Martínez Pantoja. 8 de octubre de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis Rafael Cano Martínez.

Tesis de jurisprudencia 188/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiséis de noviembre de dos mil cuatro.

Precisamente por ello, quizás el largo tiempo de espera tuvo, -entre otras cosas- que los contribuyentes se hayan acostumbrado a la aplicación del nuevo elemento de deducción (en caso de afectación económica) o también que hayan observado el resultado fiscal de sus operaciones bajo la aplicación del costo de lo vendido por los años 2005 y 2006, toda vez que el mismo pudo no haber perjudicado a todos los contribuyentes afectados a él, pues a la fecha en que formalmente quedará levantado el aplazamiento de los juicios (agosto de 2007), es evidente que ambos ejercicios fueron ya declarados y dictaminados -en los casos que así proceda-.

Así, la normación de nuestro país sigue una inercia que es mayor a sí misma, y que en esencia es ignorada por los cánones que lo crean, siendo función de cada contribuyente continuar las acciones y convicciones favorables a sus intereses a fin de evitar el riesgo creado con la dinámica económica, política y social.

“... el derecho se presenta como un mecanismo regulativo al servicio de la adaptación de la sociedad a su entorno; pero esto desde una posición secundaria, puesto que la sociedad misma -precisamente a través de los precios de mercado, las consultas democráticas, las investigaciones `empíricas´- garantiza permanentemente propia adaptación al entorno. Se puede evocar la idea cibernética de un `sistema de retroalimentación´ que regula nuevamente a la sociedad en el caso de que haya perturbaciones; o representar el derecho, como lo hacen los antropólogos, como una segunda institucionalización de las instituciones ya existentes: `reinstitutionalización en otro nivel´. El derecho se entiende entonces, como una máquina cibernética dentro de una máquina programada para mantener constantes determinadas condiciones.” (7)

Referencias bibliográficas

(1) Al respecto, es importante señalar que se nombra como deducción novedosa al costo de lo vendido, toda vez que no es igual al costo de ventas, pues en tanto este último se enfoca a fines meramente financieros, el primero lo realiza para fines fiscales, tal y como lo confirma el último párrafo del artículo 32 de la L.I.S.R., mismo que, dicho sea de paso, ha sido declarado inconstitucional por la Primera Sala de la Suprema Corte de la Nación en sesión pública ordinaria del 2 de marzo de 2007.

(2) A excepción del último párrafo del artículo 32 de la L.I.S.R. que fue declarado inconstitucional en dicha sesión de la Primera Sala.

(3) Aseveración que se corrobora con diversos ejemplos, uno de ellos lo es el primer párrafo del artículo 8º. de la L.I.S.R., en donde se establece que por persona moral ha de entenderse a los organismos públicos descentralizados en tanto éstos realicen actividades empresariales, así como la asociación en participación igualmente se considerará persona moral, cuando a través de éstas se realicen actividades empresariales, e igualmente se robustece si consideramos, verbigracia, la fracción IV del artículo 9º. de la Ley del IVA, en donde se exenta de dicho gravamen a la enajenación de bienes muebles usados, excepto aquellos enajenados por empresa, los que una vez más confirma que la tributación incardina sólo actividades empresariales.

(4) Pues, semánticamente, su referente empírico y normativo son coincidentes en este caso bajo e tema teológico de la tributación.

(5) Entendiendo por jurisprudencia al referente normativo que nos indica la existencia de cinco fallos ininterrumpidos en un mismo sentido o las resoluciones que diluciden una contradicción de tesis conforme al artículo 192 de la Ley de Amparo

(6) Giorgi, Raffaele de, *Ciencia del derecho y legitimación*, UIA, México, 1998, pp. 282-249.

(7) Luhuman, Niklas, *El derecho de la sociedad*, UIA, México, 2002, pp. 626-627.

⁵ Artículo denominado “Se levanta aplazamiento de amparos contra costo de lo vendido. ¿Tanto por nada? ”, por el Mtro. Carlos Alberto Burgoa Toledo, publicado en la Revista PAF Prontuario de Actualización Fiscal, No. 426, páginas de la 100 a la 110, de la 1ª. Quincena de Junio de 2007. Publicación de Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizada, S.A. de C.V.

2.7 La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito se pronuncian en 2007 con jurisprudencias y tesis aisladas acerca de la constitucionalidad o no de la deducción fiscal del costo de lo vendido, reforma de la L.I.S.R. 2005 cuya vigencia inició el 1º de enero de 2005.

En el transcurso del segundo semestre del año 2007, después de más de dos años de que los diversos tribunales de nuestro país conocieran juicios que impugnaron las disposiciones que regulan el costo de lo vendido de la L.I.S.R. 2005, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronuncia y da a conocer 10 jurisprudencias y 10 tesis aisladas (20 documentos en total) que van en el sentido que no hay rasgos de inconstitucionalidad, indican que no se violaron los principios tributarios, que las disposiciones en la L.I.S.R. 2005 referentes a la deducción fiscal del costo de lo vendido es perfectamente constitucional y deben ser seguidas y aplicadas por todas las personas morales que caigan en las situaciones particulares previstas por la mencionada Ley.

Una jurisprudencia más cuyo registro es el No. 170617 es dada a conocer por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, dichas jurisprudencias y tesis aisladas se pueden consultar completas en el **Anexo 4** de nuestra investigación.

De las jurisprudencias comentadas, sólo 2 son las que se pronuncian a favor del contribuyente: la que tiene el **Registro No. 171354** y la que corresponde **Registro No. 171364**, mismas que transcribimos a continuación:

Registro No. 171354

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXVI, Septiembre de 2007

Página: 304

Tesis: 1a./J. 126/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. EL ARTÍCULO 45-F, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE QUE NO SE DARÁN EFECTOS FISCALES A LA

REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PUES IMPIDE LA DETERMINACIÓN DE UNA UTILIDAD ACORDE A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES DE DICHO GRAVAMEN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).

Registro No. 171364

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVI, Septiembre de 2007

Página: 298

Tesis: 1a./J. 127/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. EFECTOS DE LA SENTENCIA CONCESORIA DEL AMPARO CONTRA EL ARTÍCULO 45-F, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE QUE NO SE DARÁN EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).

Comentario: estas dos tesis anteriores establecen que el artículo 45-F de la L.I.S.R. al no permitir efectos fiscales a la revaluación de los inventarios que finalmente repercute en el costo de lo vendido, “**viola el principio de proporcionalidad tributaria**”, pues impide la determinación de una utilidad acorde a la capacidad contributiva de los causantes de dicho gravamen”, y al ser así, el contribuyente debe ser restituido en sus derechos para que, como dice una de las jurisprudencias “se permita al causante el reconocimiento de efectos fiscales al fenómeno inflacionario que impacta el valor de la adquisición de las mercancías, materia prima, productos semiterminados o terminados que forman parte del costo de lo vendido”.

Que los máximos tribunales de nuestro país se hayan pronunciado a través de varias de estas jurisprudencias y tesis aisladas a favor de la constitucionalidad del costo de lo vendido y su deducción no significa que el contribuyente afectado pueda estar de acuerdo o haya quedado conforme con dichas resoluciones.

También pudimos investigar que Sala Regional del Noroeste III del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa emitió un criterio de legalidad acerca de que la deducción fiscal del costo de lo vendido, no les resulta aplicable a aquellos contribuyentes que realicen actividades de compraventa (comercializadoras), dicho criterio lo transcribimos enseguida:

⁶ “COSTO DE LO VENDIDO. LOS CONTRIBUYENTES QUE REALIZAN ACTIVIDADES COMERCIALES CONSISTENTES EN ADQUISICIÓN Y ENAJENACION DE MERCANCÍAS, NO SE LIMITA A SU DEDUCCIÓN A QUE LAS MERCANCÍAS SEAN ENAJENADAS EN EL MISMO EJERCICIO.

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 45-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los contribuyentes que realizan actividades comerciales consistentes en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán para efectos de deducir el costo de lo vendido, el importe de las mercancías, disminuidas en el monto de las devoluciones, descuentos bonificaciones efectuadas en el ejercicio, así como los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas, sin limitar el citado precepto a que las mercancías adquiridas sean enajenadas en el mismo ejercicio, contrario a lo que prevé el artículo 45-C, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, aplicable a los contribuyente con actividades distintas a la compra y venta de mercancías, precepto que expresamente limita a los citados contribuyentes para deducir el costo de lo vendido únicamente de las mercancías enajenadas en el ejercicio, así como de la producción en proceso al cierre del ejercicio de que se trate.

Juicio Contencioso Administrativo Num. 2466/06-03-01-1.- Resuelto por la Sala Regional del Noroeste III del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 7 de marzo de 2007, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: José Luís Ochoa Torres.- Secretaria: Lic. Jesica Yamin Quintero Cárdenas.”

“De conformidad con la cita, resulta un tanto sorprendente que la sala fiscal haya determinado en un criterio de legalidad que el sistema de deducciones denominado: Del costo de lo vendido, no les resulta aplicable a aquellos contribuyentes que realicen actividades de compraventa (comercializadoras), ello el bajo el argumento de que en el artículo 45-B de la L.I.S.R., no señala prohibición o limitante alguna respecto a que la deducción de las mercancías no debe estar condicionada a que éstas sean enajenadas, contrario a lo que sucede a los contribuyentes con distintas actividades, ya que el artículo 45-C señala expresamente que para la deducción del costo de lo vendido, éste será procedente hasta en tanto la mercancía sea enajenada.

Lo anterior implica que los contribuyentes que realicen actividades de compraventa puedan deducir en su totalidad el costo de las mercancías, aun cuando éstas no hayan sido enajenadas en el ejercicio, situación que evidentemente resulta del todo favorable para todas las empresas que manejen bajos índices de rotación de inventarios.

Ahora bien, lo que se ha comentado no es más que un criterio aislado de la Sala Regional del Noroeste III del TFJFA, por lo que habrá que esperar lo que determinen los Tribunales Colegiados, pues seguramente la autoridad no conforme con la sentencia de mérito promovió la instancia correspondiente para efecto de revocar el fallo en beneficio del contribuyente, por lo que la recomendación final es esperar el fallo definitivo para tener la certeza y seguridad jurídica respecto a la no aplicación del costo de lo vendido para las empresas con actividades de compraventa.”

⁶ La tesis aislada y el comentario transcrito fueron tomados del artículo denominado “Costo de lo vendido no aplica a comercializadoras”, por L.C.P.F. y L.D. Román Fernández Galindo publicado en la Revista PAF Prontuario de Actualización Fiscal, No. 435, páginas de la 132 a la 133, de la 2ª. Quincena de Noviembre de 2007. Publicación de Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizada, S.A. de C.V.

Para reforzar nuestra idea acerca de que, con el pronunciamiento Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia al dar a conocer diversas jurisprudencias relativas al costo de lo vendido, no significa que los contribuyentes puedan estar de acuerdo y dejen de acudir a los Tribunales para defender lo que consideran le esta afectando a su esfera jurídica particular, mostramos de manera textual el siguiente artículo:

⁷ “Mucho se ha comentado y discutido respecto a las reformas fiscales correspondientes al ejercicio 2005, en las que, de manera sorpresiva, se generó una transición a las deducciones autorizadas de los contribuyentes, pues bien es sabido que se dejó atrás el régimen de deducción de adquisiciones de mercancía, de materias prima, productos semiterminados o terminados (compras) para pasar al antiguo régimen denominado por nuestros legisladores “Del costo de lo vendido”, régimen a través del cual las compras no son deducibles, sólo hasta que se realice su enajenación.

De igual manera es sabido que los motivos que llevaron a nuestros legisladores a determinar dicha transición fue una supuesta simplificación de la carga administrativa de los contribuyentes, así como empatar para efectos fiscales la deducción con la obtención del ingreso.

Hasta este punto, y después de casi dos años de haberse aprobado e iniciado la vigencia de dicha reforma, resulta evidente que los motivos plasmados en la iniciativa de reforma no fueron los adecuados, pues lejos de generar una simplificación administrativa, llevó a los contribuyentes complicarse aún más la determinación del impuesto sobre la renta (ISR), además de que dicha reforma evidentemente tuvo carácter de recaudatoria.

Así las cosas, los contribuyentes no conformes con las reformas apuntadas acudieron al medio de defensa por excelencia (juicio de amparo) a reclamar que les fueran tuteladas las garantías fiscales consignadas en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Así en la actualidad dichos juicios de amparo han sido resueltos por nuestro más alto tribunal, en donde medularmente se determinó que las disposiciones que regulan el sistema de deducciones denominado Del costo de lo vendido, **no violan las garantías fiscales de proporcionalidad, equidad, legalidad e irretroactividad**, lo que se traduce en que el sistema Del costo de lo vendido es a todas luces constitucional y por ende los particulares amparistas deberán continuar determinando el ISR conforme a las disposiciones que regulan dicho sistema (artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H, 45-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) y Artículo Tercero Transitorio).

Lo anterior es así, pues la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia ha resuelto los medios de defensa interpuestos por los contribuyentes, generando con ello las jurisprudencias correspondientes, que en breve, en términos del artículo 196 de la Ley de Amparo se espera su publicación en el *Seminario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*. No obstante en el presente artículo se hace referencia a algunas de las jurisprudencias que fueron generadas por el estudio de la materia, las cuales responden con los rubros siguientes:...”

Nota: Las jurisprudencias a que se hace referencia el autor de este artículo se encuentran en el **Anexo 4** de nuestra investigación.

“Como se podrá observar la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de las jurisprudencias antes señaladas, determinó en términos generales que el régimen de deducciones denominado Del costo de lo vendido, resulta constitucional, lo que generará por parte de los contribuyentes una total inconformidad, pues se esperaba un fallo alentador que mínimo permitiera a los contribuyentes continuar determinando ISR bajo el régimen de deducciones comúnmente conocido como compras. Ya ni comentar sobre los contribuyentes amparistas que encaminaron el juicio de garantías solicitando el que se les desincorpore del pago de ISR en virtud de la jurisprudencia emitida por el pleno de nuestro más alto tribunal que señala que de concederse el amparo se produciría que el gobernado no se encuentre obligado a cubrir el tributo al afectarse el mecanismo

impositivo esencial, caso que en nuestro país será difícil de lograr a pesar de la existencia de dicha jurisprudencia.

No obstante lo anterior, la Primera Sala consideró fundados ciertos conceptos de violación hechos valer por los amparistas, debido a que se declaró únicamente la inconstitucionalidad del artículo 45-F, segundo párrafo, de la LIS, al señalar dicho precepto que no procede otorgarle efectos fiscales a la revaluación de los inventarios, pues se determinó que el no tomar en cuenta los efectos inflacionarios a la mercancía viola el principio de proporcionalidad tributaria, teniendo como único efecto la concesión del amparo para que el contribuyente pueda aplicar el efecto inflacionario en las mercancías que forman parte Del costo de lo vendido.

Lo anterior guarda sustento en los siguientes criterios jurisprudenciales, que en breve se espera su publicación en el semanario correspondiente:

RENTA. EL ARTÍCULO 45-F, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE QUE NO SE DARÁN EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PUES IMPIDE LA DETERMINACIÓN DE UNA UTILIDAD ACORDE A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES DE DICHO GRAVAMEN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).

RENTA. EFECTOS DE LA SENTENCIA CONCESORIA DEL AMPARO CONTRA EL ARTÍCULO 45-F, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE QUE NO SE DARÁN EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).

Por lo antes expuesto, resulta desafortunado el fallo general por parte de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, pues por parte de los contribuyentes se

esperaba un fallo mínimo a través del cual se lograra el continuar determinando el ISR en base a la deducción de adquisiciones de mercancías, de materias primas, productos semiterminados o terminados (compras); sin embargo, contrario a lo esperado, se ha definido que a partir de 2005 los contribuyentes, personas morales, deberán calcular y enterar el ISR en base al sistema denominado Del costo de lo vendido, siendo permisible que los amparistas apliquen en las mercancías el efecto inflacionario, entonces habrá que esperar la publicación de las jurisprudencias antes citadas para conocer las razones del fallo.

Así pues, resulta desalentador el comentado fallo para quienes litigan en la materia fiscal y por supuesto para todos aquellos contribuyentes que hicieron valer los medios de defensa correspondientes, pues resultaba más que evidente que el nuevo régimen de deducciones Del costo de lo vendido, viola las garantías fiscales, tan es así que por citar sólo un ejemplo, dicho sistema resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria al condicionar la deducción de las mercancías hasta que éstas sean enajenadas, aun cuando el patrimonio del contribuyente se hubiera disminuido por la compra de la mercancía. Sin embargo, jurídicamente la última palabra la tiene nuestro más alto tribunal.”

⁷ “Se define costo de lo vendido”, por L.C.P.F. y L.D. Román Fernández Galindo publicado en la Revista PAF Prontuario de Actualización Fiscal, No. 436, páginas de la 115 a la 118, de la 1ª. Quincena de Diciembre de 2007. Publicación de Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizada, S.A. de C.V.

CAPITULO 3

3.- REGLAS RELEVANTES DE RESOLUCIONES MISCELANEAS PUBLICADAS POR LA AUTORIDAD FISCAL EN RELACION AL INVENTARIO ACUMULABLE.

La autoridad fiscal ha publicado diversas reglas en resoluciones misceláneas aplicables a los contribuyentes que optaron por el camino del Inventario Acumulable con la finalidad de dar facilidades y/o bien con la idea de realmente aclarar situaciones confusas de diversas temas relacionados con los ingresos acumulables obtenidos por efecto de la acumulación de inventarios y las reducciones de los mismos.

Entre las mencionadas reglas podemos mencionar las siguientes:

- **Regla 3.4.21 de la 9ª. modificación a la R.M.F. 2004** que permite a los contribuyentes involucrados, la valuación del inventario base no solo bajo el sistema PEPS sino con cualquier otro sistema de valuación de lo mencionados y autorizados en el artículo 45-G de la L.I.S.R., (ese inventario base es el punto de partida para llegar al inventario acumulable con el que se quedó al 31-dic-2004).

- **Regla 3.4.40 R.M.F. 2006 y 3.4.26 R.M.F 2007** optativa para procedimiento de cálculo alternativo a lo que indica el texto del Artículo Tercero Transitorio, fracción V, párrafo quinto de las DT de la L.I.S.R. de 2005 para cuando hay reducción de inventarios.

- **Regla 3.4.47. de la 12ª. modificación a la R.M.F. para 2005, revalidada con la 3.4.43 R.M.F. 2006** optativa para calcular el coeficiente de utilidad para pagos provisionales año 2006, 3.4.17 2007 RMF optativa para calcular el coeficiente de utilidad para pagos provisionales para pagos provisionales año 2007. A esta fecha no ha sido revalidada esta regla para pagos provisionales 2008 (Se espera que lo sea en la R.M.F. 2008 que se publicará el 31 de mayo 2008 según reporte de última hora del SAT.

- **Regla 3.4.29. de la R.M.F. 2005**, con el mismo número para **2006 y 2007** que según una interpretación que tenemos más adelante, permitirá determinar la PTU de una manera diferente la que marca el artículo 16 de la L.I.S.R.

3.1 Ejemplos de la aplicación de las reglas de las Resoluciones Misceláneas 2005, 2006 y 2007 para el cálculo del coeficiente de utilidad, PTU e interpretación acerca de la CUFIN.

El contribuyente persona moral que optó por el camino del Inventario Acumulable se dio cuenta con posterioridad (como suele suceder), que se enfrentaba a varias confusiones que tienen consecuencias fiscales y legales y que supondrían la aclaración por parte de la autoridad fiscal, entre las cuales están:

- A.-) El cálculo del coeficiente de utilidad (hay regla explícita para este efecto).
- B.-) La determinación de la PTU (hay regla implícita para este efecto).
- C.-) La determinación de la CUFIN (no hay regla).

A.-) En el caso específico del cálculo del coeficiente de utilidad, la autoridad fiscal respondió con la regla 3.4.47. de la 12ª. Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea para 2005 publicada en el D.O.F. el 31 de marzo de 2006, apenas a tiempo de que las personas morales presentaran su declaración anual 2005. Con la publicación de esta regla, la autoridad fiscal reconoce que este tema debía ser aclarado.

El texto de la regla es:

“3.4.47. 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 del 1 de diciembre de 2004, para efectos de calcular el coeficiente de utilidad a que se refiere la fracción I del artículo 14 de la misma Ley, correspondiente a los pagos provisionales del ejercicio de 2006, *podrán no incluir el importe del inventario acumulado en el ejercicio fiscal de 2005, 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 al ejercicio fiscal de 2005.”

Dicha regla fue refrendada en la R.M.F. 2006 con el numero 3.4.43. y en la R.M.F. 2007 con el número 3.4.17. publicada en el DOF el 25 de abril de 2007 (a destiempo: 25 días después de que las personas morales debieron haber presentado su declaración anual 2006).

Básicamente estas reglas son idénticas, pero a la 3.4.17 se le añadió este último párrafo: “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”.

Ese texto es una aclaración, que evitara confusiones al contribuyente en el procedimiento de cálculo del coeficiente de utilidad, indicando que no deberá considerarse como un “ingreso nominal” para efectos de este cálculo, el importe del inventario acumulable, ya que precisamente este importe “juega” dentro de los datos obligados para obtener la utilidad fiscal, y por lo tanto, al ser quitado de dichos ingresos acumulables disminuyen los ingresos nominales y también necesariamente el importe de la utilidad fiscal obtenida. Recordemos que ambos conceptos, ingresos nominales y utilidad fiscal se utilizan para calcular el coeficiente de utilidad en pagos provisionales, y en particular estas reglas para pagos provisionales de los ejercicios 2005 y 2006.

Por cierto, ***la R.M.F. 2008 de reciente publicación el DOF el 27 de mayo de 2008, contiene una nueva estructura y refrenda esta regla para el año 2008, con el numero 1.3.4.29,*** añadiendo un último y nuevo párrafo que aclara la IMPORTANCIA DE NO INCLUIR EL IMPORTE DEL IMPORTE DEL INVENTARIO ACUMULABLE EN LOS INGRESOS NOMINALES al calcular el coeficiente de utilidad para pagos provisionales. Dicho párrafo es:

“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.”

Y siguiendo con el concepto de que tan a tiempo se publican algunas disposiciones de R.M.F., esta regla también se publica a destiempo: 57 días después de que las personas morales debieron haber presentado su declaración anual 2007.

Se espera por parte de los contribuyentes que estas reglas sigan siendo refrendadas para los para próximos ejercicios fiscales y hasta el año 2016 que es último ejercicio fiscal en que se termina la acumulación de inventarios.

En términos generales estas reglas son benéficas al permitir que el contribuyente no incluya el importe del inventario acumulable del ejercicio que se trate dentro de la suma de sus ingresos y también los reste de a la utilidad fiscal del ejercicio de cuestión, ya que el efecto es un coeficiente de utilidad menor.

Pero estas reglas no serian benéficas, si tomamos como ejemplo el siguiente caso concreto: cuando el contribuyente al realizar el procedimiento indicado en las mismas, obtiene un coeficiente de utilidad negativo y en todo caso le conviene aplicar el procedimiento del artículo 14 de la L.I.S.R. porque se podría determinar un coeficiente de utilidad para pagos provisionales de I.S.R. menor al que pudiera arrastrarse de ejercicios anteriores y que sería aplicable al ejercicio inmediato posterior a la declaración anual presentada con esta reglas.

Un ejemplo de la aplicación práctica de esta regla sería:

Datos:

- Ingresos nominales = \$108,786,979.00
- Depreciación inmediata = \$330,659.00
- Utilidad fiscal = \$8,703,445.00
- Utilidad fiscal más depreciación inmediata = \$9,034,104.00
- Inventario acumulable del ejercicio = \$4,565,734.00
- Inventario acumulable del ejercicio por reducción de inventarios = \$3,329,768.00
- Inventario acumulable del ejercicio mas importe del inventario acumulable del ejercicio por reducción de inventarios = \$7,895,502.00
- Ingresos nominales menos el importe del inventario acumulable del ejercicio y menos importe del inventario acumulable por reducción de inventarios = \$100,891,477.00

- Ajuste anual por inflación acumulable = \$0.00

Cálculo normal según procedimiento del artículo 14 L.I.S.R.:

Coeficiente de utilidad =
$$\frac{\text{Utilidad fiscal} + \text{depreciación inmediata}}{\text{Ingresos nominales} - \text{ajuste anual por inflación acumulable}}$$

$$\frac{9,034,104.00}{108,786,979.00} = .0800$$

Coeficiente de utilidad = 8.00%

Cálculo según procedimiento de la regla 3.4.17.

Coeficiente de utilidad =
$$\frac{(\text{Utilidad fiscal} - \text{inventario acumulable} - \text{inventario acumulable por reducción de inventarios}) + \text{depreciación inmediata}}{\text{Ingresos nominales} - \text{inventario acumulable} - \text{inventario acumulable por reducción de inventarios} - \text{ajuste anual por inflación acumulable}}$$

$$\frac{1,138,602.00}{100,891,477.00} = .0112$$

Coeficiente de utilidad = 1.12%

Como se observa en el ejemplo presentado, el resultado numérico del cálculo del coeficiente de utilidad, no es el mismo con la aplicación de con la aplicación de la disposición del artículo 14 de la L.I.S.R. que con la regla miscelánea 3.4.17., resultando mas benéfica (a menos de que quiera hacer una cantidad mayor de pagos provisionales de I.S.R.) para el contribuyente la aplicación de esta última ya que resulta menor el coeficiente de utilidad.

B.-) La regla 3.4.29. de la R.M.F. 2005 publicada en el DOF el 30 de mayo de 2005, aunque no dice de manera textual como determinar la PTU para los contribuyentes que optaron por la acumulación de inventarios, creemos que si aplica para esos efectos:

“3.4.29. 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 del 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.**”

Lo subrayado y negritas es nuestro. Esta regla 3.4.29 tiene el mismo número para la R.M.F. de 2006 y la de 2007, *en R.M.F. 2008 le corresponde el número I.3.4.32.*

La regla la interpretamos de la siguiente manera: permite a los contribuyentes que cuando se dé el evento de la reducción de inventarios, consideren en la determinación de su “utilidad o pérdida fiscal del ejercicio fiscal de que se trate” ese importe adicional determinado y por lo tanto se integre como ingreso acumulable para efectos del I.S.R. anual, pero autoriza que “quiten” para otros efectos ese mismo importe calculado, es decir, *que el contribuyente ¡pueda quitar ese importe adicional de ingreso acumulable para que en el cálculo de la P.T.U. se determine un cantidad menor!*, ya que este cálculo obligatorio tiene su propio procedimiento en el artículo 16 de la L.I.S.R. y no “necesita” del concepto de utilidad o pérdida fiscal.

Quizá nuestra interpretación a la regla 3.4.29 no sea correcta y de hecho va más allá de lo que permite la propia L.I.S.R. en el artículo 16, el cual nos indica el procedimiento particular para que las personas morales calculen la PTU del ejercicio respectivo, pero así vemos la aplicación práctica de dicha regla por parte del contribuyente y sería en perjuicio de los empleados que pudiera tener, cuando se de el reparto de utilidades.

Sin embargo, para el empresario representante de la persona moral, la regla estaría acorde a sus intereses, pues supone que la PTU se deriva de unos ingresos acumulables que determinan una **utilidad fiscal real** ganada en el ejercicio y no por efectos de un ingreso “virtual” originado por el evento de la reducción de inventarios.

¿Qué otros efectos pudiera tener el considerar ese ingreso “virtual” del que hablamos en el párrafo anterior solamente para determinar la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio?, bueno, pues, es que reafirma el “quitar” el importe adicional de ingreso acumulable para el cálculo del coeficiente de utilidad de por si ya permitido en la reglas comentadas en el inciso A.-), además de que otro posible efecto sería quitar ese ingreso “virtual” para los cálculos de la CUFIN, de la que hablaremos en el inciso C.-).

C.-) Para el caso de la CUFIN, según nuestra investigación dicho punto no ha sido aclarado en alguna regla de R.M.F., ¿será que la autoridad fiscal supone que es claro la determinación de este punto en el artículo 88 de la L.I.S.R. y la vinculación que tiene con otros artículos clave como el 17 y el 10 de la mencionada Ley?.

El Art. 17 de la L.I.S.R. menciona que :

“Artículo 17. Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, **acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio**, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.....”

En teoría, a ese mismo empresario representante de la persona moral, le conviene ese ingreso acumulable originado por el Inventario Acumulable y por el evento de la reducción de inventarios, ya que el resultado sería una mayor CUFIN y podrían retirar dividendos los socios accionistas sin que la persona moral pague impuestos al distribuirlos. ¿Pero, si se da el caso que la asamblea de accionistas no quiera repartir CUFIN?, y, por lo tanto prefiere que a ese concepto no se le integre el ingreso que proviene del inventario acumulable y es aquí donde no le convendría ese ingreso “virtual”.

En otro tenor, con fecha 17 de Mayo de 2005, el SAT envía para los Directores Generales de fiscalización y/ Directores de Auditoría Fiscal de las Entidades Federativas y del Gobierno del Distrito Federal un manual en el que les indica el procedimiento a seguir en

las revisiones que realicen a los contribuyentes que optaron por la acumulación de inventarios, en lo que se refiere a los pagos provisionales por dicho concepto, el mencionado manual se muestra en el **Anexo 5** de esta investigación.

De la lectura del mencionado manual concluimos que allí se indica la forma y procedimiento en que la autoridad revisara la determinación y entero de los pagos provisionales de I.S.R. con motivo de la opción de acumulación de inventarios que tomó el contribuyente, obligación mencionada en el Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, octavo párrafo de las DT 2005 de la L.I.S.R.

En nuestra investigación no pudimos conseguir algún otro manual o documento que mencione la forma o procedimiento en que la autoridad fiscal revisará las reducción de inventario que haga el contribuyente, evento previsto en el Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo, numerales 1, 2 y 3 de las DT 2005 de la L.I.S.R. 2005, quedando en el contribuyente (desde nuestro punto de vista), la incertidumbre acerca de cómo le será revisada dicha reducción de inventarios.

CAPITULO 4

4.- DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO DEL TEXTO LEGAL PARA DETERMINAR LOS INGRESOS ACUMULABLES ANUALES DE UN CONTRIBUYENTE QUE OPTO POR LA ACUMULACION DE INVENTARIOS.

4.1 Comentarios previos al desarrollo y análisis del texto del Artículo Transitorio, Fracción V, quinto párrafo, numerales 1, 2 y 3 DT 2005 de la L.I.S.R. 2005.

Un contribuyente que optó por la acumulación de inventarios, debe acumular el mismo, en un mínimo de 4 ejercicios fiscales y un máximo (dependiendo de la tabla del índice promedio de rotación de inventarios) es de 12 ejercicios fiscales. Las posibilidades de cálculo en que puede caer un contribuyente al que le toca acumular sus inventarios en 4 ejercicios fiscales, y, además este en el supuesto de reducción o no de inventarios, están dadas en la siguiente tabla:

Posibilidad de de cálculo para el contribuyente	Ejercicio fiscal 1	Ejercicio fiscal 2	Ejercicio fiscal 3	Ejercicio fiscal 4
1ª. Posibilidad	SI	SI	SI	SI
2ª. Posibilidad	SI	SI	SI	NO
3ª. Posibilidad	SI	SI	NO	NO
4ª. Posibilidad	SI	NO	NO	NO
5ª. Posibilidad	SI	NO	SI	SI
6ª. Posibilidad	SI	NO	SI	NO
7ª. Posibilidad	SI	SI	NO	SI
8ª. Posibilidad	SI	NO	NO	SI
9ª. Posibilidad	NO	NO	NO	NO
10ª. Posibilidad	NO	NO	NO	SI
11ª. Posibilidad	NO	NO	SI	SI
12ª. Posibilidad	NO	SI	SI	SI
13ª. Posibilidad	NO	SI	NO	NO
14ª. Posibilidad	NO	SI	NO	SI
15ª. Posibilidad	NO	NO	SI	NO
16ª. Posibilidad	NO	SI	SI	NO

El “SI” significa que hubo reducción de inventarios. El “NO” significa que no hubo reducción de inventarios. El “NO”, cuando aplica para algún ejercicio determinado significa (en teoría) que al menos debería acumularse para efectos de ingresos acumulables anuales, el importe calculado en el procedimiento de la TIPRI.

4.1.1 Datos informativos, numéricos y determinación del Inventario acumulable de un contribuyente que optó por la acumulación de inventarios y le correspondió hacerlo en el mínimo posible de 4 ejercicios fiscales, con reducción de inventarios en cada uno de ellos.

En este punto pretendemos llegar a determinar el importe del inventario acumulable de un contribuyente que le correspondió acumular inventarios en 4 ejercicios fiscales y que utilizará para el desarrollo de los puntos 4.2, 4.3 y 4.4, pero también que sea la demostración de la hipótesis particular del Capítulo 1, punto 1.6.2 inciso A), que hace referencia a que “los conceptos, procedimientos y variables numéricas del Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, párrafos del 1º al 4º de Disposiciones Transitorias 2005 de la LISR del año 2004 son entendibles y no causan confusiones”.

Para el desarrollo del ejemplo que queremos mostrar, supongamos a un contribuyente persona moral que tomó la opción de acumular sus inventarios y que deberá hacerlo en el mínimo posible de 4 ejercicios y que tiene los siguientes:

Datos informativos

- El contribuyente es una persona moral que inicio actividades en el año 1992.
- Se dedica a la comercialización y distribución de material de curación (no es empresa industrializadora).
- El método que utiliza para valuar sus inventarios es el de “costos promedio”.
- Optó por la acumulación de inventarios.
- No tiene saldo pendiente por deducir al 1º de enero de 2005, del inventario al 31 de diciembre de 1986 o 1988 y de la regla 106 de la RMF publicada en el D.O.F. el 19 de mayo de 1993.

- Todas sus compras son a proveedores nacionales, por lo tanto, no tiene diferencias promedio de compras en exceso en 2004, en bienes de importación, comparando el último cuatrimestre de 2004 contra el mismo de 2003.
- Tuvo utilidad fiscal en el ejercicio 2004.
- Contra la utilidad fiscal disminuyó pérdidas fiscales de ejercicios anteriores y le quedo un remanente de las mismas ya actualizadas al 31 de diciembre de 2004.
- Tiene una rotación de inventarios de más de 15 veces , por lo que corresponde acumular sus inventarios en el mínimo posible de 4 ejercicios fiscales según la tabla del índice promedio de rotación de inventarios.

Datos numéricos

- Importe del inventario final al cierre de 2004 por \$35,121,131.00
- Importe del remanente de las pérdidas fiscales actualizadas al 31 de diciembre de 2004 por \$1,120,000.00
- Tiene reducción de inventarios en todos los cuatro ejercicios fiscales, con una disminución de inventario de manera progresiva, excepto el último ejercicio fiscal.
- **Año 2005** inventario final de \$24,954,822.00
- **Año 2006** inventario final de \$21,450,562.00
- **Año 2007** inventario final de \$19,496,497.00
- **Año 2008** inventario final de \$19,790,000.00

DETERMINACION DEL IMPORTE DEL INVENTARIO ACUMULABLE

Artículo Tercero Transitorio, fracción V, segundo párrafo de DTV 2005, L.I.S.R.:

“El inventario acumulable se obtendrá disminuyendo del inventario base a que se refiere el párrafo anterior, los conceptos señalados en los incisos a), b) y c) de esta fracción:...”

Inventario base al 31 de diciembre de 2004 (Método de valuación: Costo promedio)	35,121,031
Menos:	
a) Saldo pendiente de deducir de inventario 1986 o de 1988, el que sea menor	0.00
b) Pérdidas fiscales pendientes de amortizar	1,120,000
c) Diferencias de costo promedio el último cuatrimestre de 2004, en relación con el de 2003 de bienes importados directamente”	<u>0.00</u>
Igual a : INVENTARIO ACUMULABLE	34,001,032

DETERMINACION DEL INDICE PROMEDIO DE ROTACION DE INVENTARIOS

Artículo Tercero Transitorio, fracción V, cuarto párrafo de DTV 2005, L.I.S.R.:

“Para determinar el índice promedio de rotación de inventarios del período comprendido por los años de 2002 a 2004, o el que corresponda cuando el contribuyente haya iniciado actividades con posterioridad a 2002, se estará a lo siguiente....”

	<u>AÑO 2002</u>	<u>AÑO 2003</u>	<u>AÑO 2004</u>
INVENTARIO INICIAL	25,034,693	30,689,171	37,021,469
INVENTARIO FINAL	<u>35,298,917</u>	<u>24,551,337</u>	<u>47,387,480</u>
SUMAS	60,333,610	55,240,508	84,408,949
ENTRE	<u>2</u>	<u>2</u>	<u>2</u>
PROMEDIO DE INVENTARIOS POR AÑO	30,166,805	27,620,254	42,204,475
COMPRAS NETAS	456,628,756	417,065,833	638,287,567
MAS:			
INVENTARIO PROMEDIO	<u>30,166,805</u>	<u>27,620,254</u>	<u>42,204,475</u>
ANUAL			
IGUAL: INDICE PROMEDIO DE ROTACION DE INVENTARIOS	15.14	15.10	15.12

INDICE DE ROTACION DE INVENTARIOS 2002	15.14
INDICE DE ROTACION DE INVENTARIOS 2003	15.10
INDICE DE ROTACION DE INVENTARIOS 2004	<u>15.12</u>
SUMA	45.36

ENTRE: NUMERO DE AÑOS	<u>3</u>
Igual a: INDICE PROMEDIO DE ROTACION DE INVENTARIOS	15.12

DETERMINACION DEL IMPORTE DEL INVENTARIO ACUMULABLE

Artículo Tercero Transitorio, fracción V, tercer párrafo de DTV 2005, L.I.S.R.:

“El inventario acumulable en cada ejercicio se determinará multiplicando el valor del inventario acumulable, por el por ciento de acumulación que corresponda al índice promedio de rotación de inventarios calculado por el período correspondiente a los años de 2002 a 2004, o de acuerdo al que se determine cuando el contribuyente haya iniciado actividades con posterioridad a 2002, conforme a la siguiente tabla:

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

Para este caso. la acumulación será en 4 ejercicios fiscales de 2005 a 2008 y podemos concluir con la siguiente tabla-resumen:

Año	% de acumulación	Importe de inventario acumulable anual	Importe de inventario acumulable en pago provisional	Tasa de I.S.R. del ejercicio	Importe por <u>mes</u> de pago provisional de I.S.R.	Importe <u>anual</u> de pago de I.S.R.
2005	25%	\$8,500,258	\$708,355	30%	\$215,506	\$2,550,077
2006	25%	\$8,500,258	\$708,355	29%	\$205,423	\$2,465,075
2007	25%	\$8,500,258	\$708,355	28%	\$198,339	\$2,380,072
2008	25%	\$8,500,258	\$708,355	28%	\$198,339	\$2,380,072
Sumas	100%	\$34,001,032				\$9,775,296

4.2 Determinación numérica de los ingresos acumulables anuales por reducción de inventarios con los datos del contribuyente del punto 4.1.1 para desarrollar el procedimiento indicado en el Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo, numerales 1, 2 y 3 DT 2005 de la L.I.S.R. 2005 (PRIMERA INTERPRETACION AL TEXTO DE LEY RESPECTIVO).

Ya comentábamos en la parte I, “Resumen”, que si un párrafo de Ley tiene un texto confuso, origina diversas situaciones, entre las cuales esta la interpretación, y, la posibilidad de realizar dos cálculos de un mismo procedimiento que pide ese texto para obtener un resultado numérico.

En este punto desarrollaremos la primera interpretación del texto de Ley relativo a determinar los ingresos acumulables anuales (y globales al término de los 4 ejercicios fiscales) por efecto de la reducción de inventarios que el contribuyente esta obligado a efectuar. En el punto 4.3 mostraremos la otra interpretación.

Para el desarrollo de este caso con el que pretendemos demostrar las hipótesis particulares mencionadas en el Capítulo 1, punto 1.6.2, inciso B) e inciso C), seguiremos el texto de la Ley respectivo:

1.- CALCULOS NUMERICOS POR REDUCCION DE INVENTARIOS DEL AÑO 2005

Debido a que la reducción de inventarios del ejercicio 2005 es la “primera vez”, aplica el Artículo Tercero Transitorio, fracción V, quinto párrafo, numerales 1 y 2 de DT 2005, L.I.S.R.:

“Los contribuyentes que posteriormente disminuyan el valor de sus inventarios al 31 de diciembre del año de que se trate con respecto al inventario base a que se refiere esta fracción, deberán determinar el monto que deban acumular en el ejercicio de que se trate conforme a lo siguiente:”

EMPIEZA NUMERAL 1

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

Inventario base al 31 dic-2004	35,121,031
entre:	
Inventario reducido al 31-dic-2005 (Saldo final almacén)	<u>24,954,822</u>
Igual a: proporción de inventario reducido en %	71.05%
Inventario acumulable al 31 dic-2004	34,001,032
por: proporción del inventario reducido	<u>71.05%</u>
<u>Igual a: MONTO RESULTANTE O RESULTADO 1</u>	24,159,020

por ciento que corresponda de acuerdo al 25%
 índice con el promedio de rotación de inventarios
 (se supone que debe ser del año 2005
 ya que es el año del cual se esta haciendo el cálculo)

POR:

Núm. de años pendientes de acumular (2006 a 2008)	<u>3</u>
RESULTADO 2	75%

MULTIPLICAR: RESULTADO 1 por RESULTADO 2

igual a : monto a acumular para ejercicios posteriores 18,119,265

TERMINA NUMERAL 1

Comentario importante al numeral 1:

Consideramos muy relevante la correcta interpretación de la última parte del numeral 1: "...al monto que resulte se le aplicará el por ciento que le corresponda de acuerdo con el índice promedio de rotación de inventarios multiplicado dicho por ciento por el número de años pendientes de acumular de acuerdo con la tabla de acumulación.", ya que de su correcta interpretación y aplicación como la proponemos aquí, se obtienen resultados confiables y acordes con lo que dicta este texto de Ley.

En el **Anexo 6** incluimos tablas comparativas y argumentación adicional para soportar nuestra interpretación de esta última parte del numeral 1, realmente muy importante.

EMPIEZA NUMERAL 2

"Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en el que se reduzca el inventario, los contribuyentes disminuirán del inventario acumulable, el monto pendiente de acumulación de ejercicios posteriores a la reducción de inventarios determinada conforme al numeral anterior y las acumulaciones efectuadas en años anteriores a dicha reducción."

DETERMINACION DEL MONTO A ACUMULAR EN 2005:

Inventario acumulable al 31 dic-2004	34,001,032
--------------------------------------	------------

menos:

monto a acumular para ejercicios posteriores	18,119,265
--	------------

(determinado conforme al numeral 1)

menos:

acumulaciones efectuadas en años anteriores	<u>0</u>
---	----------

(es cero ya que el año 2005 que es el año del cálculo no es anterior a si mismo)

Igual a : Inventario acumulable por reducción	15,881,766
de inventarios para el ejercicio <u>2005</u>	

TOTAL DE INVENTARIO ACUMULABLE A REPORTAR 2005**15,881,766**

Nota: al ser la "primera vez" que se reduce el inventario, termina aquí el procedimiento de cálculo y ya no le aplica el numeral 3.

**ARGUMENTOS A FAVOR DE LA INTERPRETACION DEL IMPORTE DEL
INVENTARIO ACUMULABLE TOTAL A REPORTAR EN 2005.**

En ésta, nuestra primera interpretación del texto de Ley del Artículo Tercero Transitorio, DT 2005 L.I.S.R. 2005, fracción V, en su quinto párrafo está la indicación de que si el contribuyente reduce inventarios deberá seguir un procedimiento de cálculo y acumulara como ingreso acumulable ese ejercicio fiscal el importe resultante, dicho párrafo inicia de la siguiente manera:

“Los contribuyentes que posteriormente disminuyan el valor de sus inventarios al 31 de diciembre del año de que se trate con respecto al inventario base a que se refiere esta fracción, deberán determinar el monto que deban acumular en el ejercicio de que se trate conforme a lo siguiente:”

La parte inicial indica:

“Los contribuyentes que posteriormente disminuyan el valor de sus inventarios al 31 de diciembre del año de que se trate con respecto al inventario base...”

la frase: ***posteriormente disminuyan el valor de sus inventarios*** significa que si el contribuyente reduce inventarios en algún ejercicio posterior a 2004, le aplicara, por ese hecho este quinto párrafo.

La siguiente parte dice “***...deberán determinar el monto que deban acumular en el ejercicio de que se trate conforme a lo siguiente:***”

lo cual significa que se les indicara el procedimiento respectivo para que determinen el importe que les corresponderá en ese ejercicio fiscal por haber tenido reducción de inventarios y que ese será el monto total que deban reportar en ese año.

Y, consideramos lo reafirma el inicio del numeral 1:

“Para determinar el monto de acumulación de ejercicios posteriores...” ¿Cómo debería entenderse la frase *“el monto de acumulación de ejercicios posteriores”*?, sería de la siguiente manera:

1.- Cuando se de el evento en algún ejercicio fiscal posterior a 2004 de que el contribuyente reduzca inventarios comparada esa reducción con su inventario base.

2.- Consideramos que es incorrecto que la frase *“monto de acumulación de ejercicios posteriores...”* se interprete como si ese monto que se determinará pudiera servir de importe base para futuros ejercicios, ya que no es así, porque por cada vez, al fin de cada ejercicio fiscal, que el contribuyente caiga el en el evento de que redujo inventarios, tendrá que realizar el cálculo respectivo en ese ejercicio fiscal, y **nunca** regresar al cálculo del ejercicio fiscal anterior para “rescatar” y traer al nuevo ejercicio por el que realiza el cálculo, el importe que implica la frase *“monto de acumulación de ejercicios posteriores...”* para aplicarlo allí, esto no es así, y creemos que el espíritu de este texto tiene sólo el sentido comentado en el punto anterior.

Para este caso, la cantidad determinada de \$15,881,766 es el monto total para el año 2005, que el contribuyente debe reportar como ingreso acumulable por el hecho de haber reducido inventarios y aplicar el procedimiento de cálculo respectivo.

2.- CALCULOS NUMERICOS POR REDUCCION DE INVENTARIOS DEL AÑO 2006

Debido a que la reducción de inventarios en el ejercicio 2006 ya no es la “primera vez”, y por ser dicha reducción menor a la de la última vez que se hizo el cálculo, aplica el Artículo Tercero Transitorio, fracción V, quinto párrafo, numeral 3, subinciso i. de DT 2005, L.I.S.R.:

EMPIEZA NUMERAL 3

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

“i. 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.”

Reducción de inventarios la última vez (año 2005)	24,954,822
---	------------

Reducción inventarios actual (año 2006)	21,450,562
---	------------

De la comparación anterior se observa que la reducción de 2006 es menor que la de 2005, por lo tanto aplica este numeral 3, que a su vez nos lleva al procedimiento de los numerales 1 y 2, ya visto y desarrollado en el punto anterior.

NUMERAL 1

Inventario base al 31 dic-2004	35,121,031
--------------------------------	------------

entre:

Inventario reducido al 31-dic-2006 (Saldo final almacén)	<u>21,450,562</u>
---	-------------------

Igual a: proporción de inventario reducido en %	61.08%
---	--------

Inventario acumulable al 31 dic-2004	34,001,032
por: proporción del inventario reducido	<u>61.08%</u>

<u>Igual a: MONTO RESULTANTE O RESULTADO 1</u>	20,766,509
--	------------

por ciento que corresponda de acuerdo al	25%
--	-----

índice con el promedio de rotación de inventarios

(año 2006 que es el año del cual se esta haciendo el cálculo)

POR:

Núm. de años pendientes de acumular (2007/2008)	<u>2</u>
---	----------

RESULTADO 2	50%
-------------	-----

igual a : monto a acumular para ejercicios posteriores	10,383,255
--	------------

(RESULTADO 1 por RESULTADO 2)

TERMINA NUMERAL 1

NUMERAL 2DETERMINACION DEL MONTO A ACUMULAR EN 2006:

Inventario acumulable al 31 dic-2004	34,001,032
--------------------------------------	------------

menos:

monto a acumular para ejercicios posteriores	10,383,255
--	------------

(determinado conforme al numeral 1)

menos

acumulaciones efectuadas en años anteriores:

- año 2005 importe acumulado por reducción de inventarios	<u>15,881,766</u>
---	-------------------

Igual a: Inventario acumulable por reducción de inventarios para el ejercicio <u>2006</u>	7,736,011
---	-----------

TOTAL DE INVENTARIO ACUMULABLE A REPORTAR <u>2006</u>	7,736,011
--	------------------

3.- CALCULOS NUMERICOS POR REDUCCION DE INVENTARIOS DEL AÑO 2007

Debido a que la reducción de inventarios en el ejercicio 2007 tampoco es la “primera vez”, y por ser dicha reducción menor a la de la última vez que se hizo el cálculo, aplica el Artículo Tercero Transitorio, fracción V, quinto párrafo, numeral 3, subinciso i. de DTV 2005, L.I.S.R.:

EMPIEZA NUMERAL 3

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

“i. 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.”

Reducción de inventarios la última vez (año 2006)	21,450,562
---	------------

Reducción inventarios actual (año 2007)	19,496,497
---	------------

De la comparación anterior se observa que la reducción de 2007 es menor que la de 2006, por lo tanto aplica este numeral 3, que a su vez nos lleva al procedimiento de los numerales 1 y 2, ya visto y desarrollado anteriormente.

NUMERAL 1

Inventario base al 31 dic-2004	35,121,031
--------------------------------	------------

entre:

Inventario reducido al 31-dic-2007 (Saldo final almacén)	<u>19,496,497</u>
---	-------------------

Igual a: proporción de inventario reducido en %	55.51%
---	--------

Inventario acumulable al 31 dic-2004	34,001,032
por: proporción del inventario reducido	<u>55.51%</u>

<u>Igual a: MONTO RESULTANTE O RESULTADO 1</u>	18,874,759
--	------------

por ciento que corresponda de acuerdo al índice con el promedio de rotación de inventarios (año <u>2007</u> que es el año del cual se esta haciendo el cálculo)	25%
---	-----

POR:

Núm. de años pendientes de acumular (2008)	<u>1</u>
--	----------

RESULTADO 2	25%
-------------	-----

igual a : monto a acumular para ejercicios posteriores (RESULTADO 1 por RESULTADO 2)	4,718,690
---	-----------

TERMINA NUMERAL 1

NUMERAL 2DETERMINACION DEL MONTO A ACUMULAR EN 2007:

Inventario acumulable al 31 dic-2004	34,001,032
--------------------------------------	------------

menos:

monto a acumular para ejercicios posteriores	4,718,690
--	-----------

(determinado conforme al numeral 1)

menos

acumulaciones efectuadas en años anteriores:

- año 2005 importe acumulado por reducción de inventarios	15,881,766
---	------------

- año 2006 importe acumulado por reducción de inventarios	<u>7,736,011</u>
---	------------------

Igual a : Inventario acumulable por reducción de inventarios para el ejercicio <u>2007</u>	5,664,565
--	-----------

TOTAL DE INVENTARIO ACUMULABLE A REPORTAR <u>2007</u>	5,664,565
--	------------------

4.- CALCULOS NUMERICOS POR REDUCCION DE INVENTARIOS DEL AÑO 2008

Debido a que la reducción de inventarios en el ejercicio 2008 tampoco es la “primera vez”, pero por ser dicha reducción **mayor** a la de la última vez que se hizo el cálculo, aplica el Artículo Tercero Transitorio, fracción V, quinto párrafo, numeral 3, subinciso ii. de DT 2005, L.I.S.R.:

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

Reducción de inventarios la última vez (año 2007)	19,496,497
Reducción inventarios actual (año 2008)	19,790,000

De la comparación anterior se observa que la reducción de 2008 es mayor que la de 2007, por lo tanto aplica el numeral 3, pero en su subinciso ii., que a su vez nos lleva de manera inicial al procedimiento del numeral 1 con una indicación adicional: cuando se calcula la proporción relativa a este numeral 1, considerar dentro de dichos cálculos el propio año por el que se efectuó el mencionado cálculo. Esta indicación cambia la forma “normal” de proceder en el numeral 1 para cuando la reducción de inventarios es *mayor que si fuera menor* como ha pasado con los ejercicios 2005, 2006 y 2007.

NUMERAL 1

Inventario base al 31 dic-2004	35,121,031
entre:	
Inventario reducido al 31-dic-2008 (Saldo final almacén)	<u>19,790,000</u>
Igual a: proporción de inventario reducido en %	56.35%
Inventario acumulable al 31 dic-2004	34,001,032
por : proporción del inventario reducido	<u>56.35%</u>
<u>Igual a: MONTO RESULTANTE O RESULTADO 1</u>	19,158,902
por ciento que corresponda de acuerdo al	25%
índice con el promedio de rotación de inventarios	
(año <u>2008</u> que es el año del cual se esta haciendo el cálculo	

para este ejemplo también corresponde el 25%).

POR:

Núm. de años pendientes de acumular (ninguno)

Pero recordemos que el procedimiento indica

“incluir el año de cálculo”, o sea, 2008

1

RESULTADO 2

25%

igual a : monto a acumular para ejercicios posteriores

4,789,726

o cantidad obtenida en el numeral 1

Retomando el texto del numeral 3, subinciso ii. en su parte final: “Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en que se reduzca el inventario y en los posteriores, se dividirá la cantidad obtenida en el numeral 1 entre el número de años pendientes de acumular, incluido el año por el que se efectúe el cálculo.”

DETERMINACION DEL MONTO A ACUMULAR EN 2008:

cantidad obtenida en el numeral 1

4,789,726

entre:

Núm. de años pendientes de acumular “incluido el propio
año por el que se efectúa el cálculo” (2008)

1

igual a : Inventario acumulable por reducción
de inventarios para el ejercicio 2008

4,789,726

TOTAL DE INVENTARIO ACUMULABLE A REPORTAR 2008

4,789,726

Resumen de los ingresos acumulables por efectos del inventario acumulable y la reducción de inventarios según el Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo, numerales 1, 2 y 3 DT 2005 de la L.I.S.R. 2005.

Año	Ingresos acumulables por reducción de inventarios a acumular en el ejercicio	<u>Por:</u> Tasa de I.S.R. del ejercicio	<u>Igual a:</u> Importe anual de I.S.R.
2005	\$15,881,766	30%	\$4,764,530
2006	\$7,736,011	29%	\$2,243,443
2007	\$5,664,565	28%	\$1,586,078
2008	\$4,789,726	28%	\$1,341,723
Sumas	\$34,072,067		<u>\$ 9,935,174</u>

Si comparamos esta tabla con la que le correspondió y determinó el contribuyente, ya comentada en el punto 4.1.1:

Año	% de acumulación	Importe de inventario acumulable anual	Tasa de I.S.R. del ejercicio	Importe <u>anual</u> de pago de I.S.R.
2005	25%	\$8,500,258	30%	\$2,550,077
2006	25%	\$8,500,258	29%	\$2,465,075
2007	25%	\$8,500,258	28%	\$2,380,072
2008	25%	\$8,500,258	28%	\$2,380,072
Sumas	100%	<u>\$34,001,032</u>		<u>\$9,775,296</u>

Tenemos de dicha comparación que el monto acumulado total por los 4 ejercicios a que fue obligado el contribuyente con la realización de los cálculos respectivos por reducción de inventarios es de **\$9,935,174** y que el I.S.R. global que debió pagar el contribuyente es de **\$9,775,296** con lo que resulta una **diferencia de \$159,878** lo cual significa un importe adicional a lo que el contribuyente tenía contemplado como pago total global de I.S.R.

4.3 Determinación numérica de los ingresos acumulables anuales por reducción de inventarios con los datos del contribuyente del punto 4.1.1 para desarrollar el procedimiento indicado en el Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo, numerales 1, 2 y 3 DT 2005 de la L.I.S.R. 2005 (SEGUNDA INTERPRETACION AL TEXTO DE LEY RESPECTIVO).

Este punto es la continuación para llegar a demostrar las hipótesis particulares del Capítulo 1, punto 1.6.2, incisos B) y C). Corresponde a la segunda interpretación para llegar a determinar los ingresos acumulables anuales (y globales al término de los 4 ejercicios fiscales) por efecto de la reducción de inventarios que el contribuyente está obligado a efectuar.

Debido a que los datos son los mismos que los que manejamos del punto 4.1.1, el procedimiento también es igual al que desarrollamos en el punto 4.2, por ello sólo desarrollaremos el cálculo del año 2005 en su totalidad, y, para evitar repeticiones, de los años 2006, 2007 sólo mostraremos los resultados obtenidos de esos años en el punto 4.2, pero para el año 2008, debido a que la reducción de inventarios es *mayor* comparada con 2007, y, por lo tanto le aplica el numeral 3, mostraremos completo el desarrollo del procedimiento respectivo para ese año 2008.

Así pues a los resultados obtenidos en cada ejercicio fiscal del punto 4.2 le SUMAREMOS EL IMPORTE PARA CADA EJERCICIO FISCAL QUE INTERPRETAMOS DEL CONTEXTO GLOBAL DE LA FRACCIÓN V, el importe mencionado corresponde a lo que obliga la tabla de índice promedio de rotación de inventarios determinado por el contribuyente al 31 de diciembre de 2004 cuando optó por la acumulación de inventarios, para este caso concreto serán \$8,500,258. Entendemos que es muy agresiva esta interpretación porque implica ingresos acumulables anuales (y globales) extraordinarios, más allá de lo razonable.

1.- CALCULOS NUMERICOS POR REDUCCION DE INVENTARIOS DEL AÑO 2005

Debido a que la reducción de inventarios del ejercicio 2005 es la “primera vez”, aplica el Artículo Tercero Transitorio, fracción V, **quinto párrafo, numerales 1 y 2** de DT 2005, L.I.S.R.:

“Los contribuyentes que posteriormente disminuyan el valor de sus inventarios al 31 de diciembre del año de que se trate con respecto al inventario base a que se refiere esta fracción, deberán determinar el monto que deban acumular en el ejercicio de que se trate conforme a lo siguiente:”

EMPIEZA NUMERAL 1

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

Inventario base al 31 dic-2004	35,121,031
entre:	
Inventario reducido al 31-dic-2005 (Saldo final almacén)	<u>24,954,822</u>
Igual a: proporción de inventario reducido en %	71.05%
 Inventario acumulable al 31 dic-2004	 34,001,032
por: proporción del inventario reducido	<u>71.05%</u>
<u>Igual a: MONTO RESULTANTE O RESULTADO 1</u>	24,159,020

por ciento que corresponda de acuerdo al 25%
índice con el promedio de rotación de inventarios
(se supone que debe ser del año 2005
ya que es el año del cual se esta haciendo el cálculo)

POR:

Núm. de años pendientes de acumular (2006 a 2008)	<u>3</u>
RESULTADO 2	75%

MULTIPLICAR: RESULTADO 1 por RESULTADO 2

igual a : monto a acumular para ejercicios posteriores	18,119,265
--	------------

TERMINA NUMERAL 1

EMPIEZA NUMERAL 2

“Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en el que se reduzca el inventario, los contribuyentes disminuirán del inventario acumulable, el monto pendiente de acumulación de ejercicios posteriores a la reducción de inventarios determinada conforme al numeral anterior y las acumulaciones efectuadas en años anteriores a dicha reducción.”

DETERMINACION DEL MONTO A ACUMULAR EN 2005:

Inventario acumulable al 31 dic-2004	34,001,032
--------------------------------------	------------

menos:

monto a acumular para ejercicios posteriores	18,119,265
--	------------

(determinado conforme al numeral 1)

menos:

acumulaciones efectuadas en años anteriores	<u>0</u>
---	----------

(es cero ya que el año 2005 que es el año del cálculo no es anterior a si mismo)

igual a : Inventario acumulable por reducción de inventarios para el ejercicio <u>2005</u>	15,881,766
---	-------------------

**RESUMEN EN NUMERARIO DE ESTA SEGUNDA INTERPRETACION AL TEXTO DE
LEY QUE NOS OCUPA Y AL CONTEXTO GENERAL DE LA FRACCION V**

El total a reportar de ingresos acumulables del ejercicio por el que se realiza el cálculo (2005) sería:

1.- Ingresos acumulables del procedimiento según numerales 1 y 2	15,881,766
---	------------

más:

2.- Ingresos acumulables "obligatorios" según la tabla de acumulación de inventarios para 2005 (este dato es el importe extra que mencionábamos al inicio de este punto 4.3)	<u>8,500,258</u>
---	-------------------------

TOTAL DE INVENTARIO ACUMULABLE A REPORTAR <u>2005</u>	24,382,024
--	-------------------

Nota: al ser la "primera vez" que se reduce el inventario, termina aquí el procedimiento de cálculo y ya no le aplica el numeral 3.

Como observamos, el importe total a reportar de inventario acumulable en este ejercicio 2005, es demasiado alto y totalmente desproporcionado, y el contribuyente tiene una carga fiscal fuera de toda equidad.

**ARGUMENTOS A FAVOR DE LA INTERPRETACION DEL IMPORTE DEL
INVENTARIO ACUMULABLE TOTAL A REPORTAR EN 2005.**

Podría interpretarse que los cálculos respectivos tanto del texto de Ley del Artículo Tercero Transitorio, fracción V de manera contextual, y de manera particular el quinto párrafo numerales, 1, 2 y 3 de las DT 2005 L.I.S.R., como de las reglas de R.M..F., cuando se da el evento de que el contribuyente reduzca sus inventarios, siguiendo el procedimiento de cálculo indicado, se obtiene un resultado numérico que se supone es el único que debe reportarse en ese año de cálculo para efecto de los ingresos acumulables, sin embargo, nuestro punto de vista es diferente por los siguientes argumentos:

- El contribuyente que optó por la acumulación de inventarios, determinó al 31 de diciembre de 2004, por medio de la adopción y aplicación obligada de la tabla de índice promedio de rotación de inventarios, un importe de inventario acumulable anual por ejercicio fiscal, y, sabe que tiene que reportar como ingreso acumulable por lo menos (si sucede que en ningún ejercicio fiscal disminuye inventarios) esos importes anuales determinados hasta que concluya el período de tiempo o número de ejercicios fiscales que le correspondió. Pero si el contribuyente adicionalmente reduce sus inventarios en algún(os) ejercicio(s) fiscal(es), en teoría tendría que acumular el importe obtenido por efectos de esa reducción de inventarios, adicionalmente al importe determinado en la tabla de índice promedio de rotación de inventarios.

- El texto de Artículo Tercero Transitorio, fracción V, quinto párrafo, numerales 1,2 y 3 de las DT 2005, L.I.S.R., así como el texto de las reglas de R.M.F. 3.4.40 para 2006 y 3.4.26. para 2007 es clara: indica el procedimiento de cálculo que debe seguirse si de da el evento de reducción de inventarios pero no indica de forma imperativa que sólo se acumule para efectos de ingresos acumulables anuales el resultado numérico allí obtenido.

Por eso decimos: ***el monto calculado de ingresos acumulables cuando hay reducción de inventarios es adicional en el ejercicio fiscal de que se trate a los ingresos acumulables anuales de ese mismo ejercicio, estos últimos determinados previamente con la aplicación de la tabla del índice promedio de rotación de inventarios. Además sostenemos que esta interpretación aplicará para los cálculos de reducción de inventario de los ejercicios posteriores en que se de ese evento, y mostramos congruencia con eso el los cálculos de los ejercicios fiscales faltantes de 2006, 2007 y 2008.***

2.- CALCULOS NUMERICOS POR REDUCCION DE INVENTARIOS DEL AÑO 2006

Como decíamos al inicio de este punto 4.3, para evitar repeticiones que consideramos innecesarias del procedimiento expuesto allí, solo mostraremos el resultado que se obtuvo más el importe que el contribuyente determinó el 31 de diciembre de 2004 para cada ejercicio fiscal por medio de la tabla de índice promedio de rotación de inventarios que consideramos debe sumarse (en esta segunda interpretación) al resultado obtenido en el punto 4.3

DETERMINACION DEL MONTO A ACUMULAR EN 2006:

Inventario acumulable al 31 dic-2004	34,001,032
--------------------------------------	------------

menos:

monto a acumular para ejercicios posteriores	10,383,255
--	------------

(determinado conforme al numeral 1 del punto 4.2)

menos**acumulaciones efectuadas en años anteriores:**

- año 2005 importe acumulado por reducción de inventarios	15,881,766
---	------------

- Ingresos acumulables "obligatorios" según la tabla de acumulación de inventarios para 2005	<u>8,500,258</u>
--	------------------

Igual a: Inventario acumulable por reducción de inventarios para el ejercicio <u>2006</u>	- 764,247
--	------------------

TOTAL DE INVENTARIO ACUMULABLE A REPORTAR <u>2006</u>	- 764,247
--	------------------

Si la cantidad obtenida fue negativa, ¿podría el contribuyente restar este importe para que la acumulación anual total del ejercicio en cuestión sea menor (en vez de considerar que el importe al ser negativo equivale a cero)?, ¿sería una

interpretación riesgosa de la Ley en perjuicio del fisco que el contribuyente hiciera eso?. La interpretación del contribuyente quizá sería que esa cantidad negativa la ser restada equivale a una especie de “compensación” por los pagos excesivos que pudo haber realizado en ejercicios anteriores.

La Ley del I.S.R. no dice nada al respecto para aclarar este evento, ni tampoco la R.M.F.

3.- CALCULOS NUMERICOS POR REDUCCION DE INVENTARIOS DEL AÑO 2007

Continuamos sólo mostrando los datos obtenidos para 2007 en el punto 4.2, para evitar repeticiones innecesarias:

DETERMINACION DEL MONTO A ACUMULAR EN 2007:

Inventario acumulable al 31 dic-2004	34,001,032
--------------------------------------	------------

menos:

monto a acumular para ejercicios posteriores	4,718,690
--	-----------

(determinado conforme al numeral 1 del punto 4.2)

menos

acumulaciones efectuadas en años anteriores:

- año 2005 importe acumulado por reducción	15,881,766
--	------------

de inventarios

- Ingresos acumulables "obligatorios" según la tabla de acumulación de inventarios para 2005	8,500,258
---	-----------

menos

- Ingresos acumulables "obligatorios" según la tabla de acumulación de inventarios para 2006	8,500,258
---	-----------

menos

- año 2006 importe acumulado por reducción	0
--	---

de inventarios (recordar que salió negativo, por eso ponemos “cero”)

igual a : Inventario acumulable por reducción - 3,599,941
para el ejercicio también 2007 RESULTO NEGATIVO

TOTAL DE INVENTARIO ACUMULABLE A REPORTAR 2007 - 3,599,941

En el cálculo de 2007, igual que pasó en 2006, también se obtiene una cantidad negativa, y de nuevo surge la misma duda ¿podría el contribuyente restar este importe para que la acumulación anual total del ejercicio en cuestión sea menor (en vez de considerar que el importe al ser negativo equivale a cero)?

4.- CALCULOS NUMERICOS POR REDUCCION DE INVENTARIOS DEL AÑO 2008

Debido a que la reducción de inventarios en el ejercicio 2008 tampoco es la “primera vez”, pero por ser dicha reducción **mayor** a la de la ultima vez que se hizo el cálculo, aplica el Artículo Tercero Transitorio, fracción V, quinto párrafo, numeral 3, subinciso ii. de DT 2005 L.I.S.R.:

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

Reducción de inventarios la ultima vez (año 2007)	19,496,497
Reducción inventarios actual (año 2008)	19,790,000

De la comparación anterior se observa que la reducción de 2008 es mayor que la de 2007, por lo tanto aplica el numeral 3, pero en su subinciso ii., que a su vez nos lleva de manera inicial al procedimiento del numeral 1 con una indicación adicional: cuando se calcula la proporción relativa a este numeral 1, considerar dentro de dichos cálculos el propio año por el que se efectuó el mencionado cálculo. Esta indicación cambia la forma “normal” de proceder en el numeral 1 para cuando la reducción de inventarios es *mayor que si fuera menor* como ha pasado con los ejercicios 2005, 2006 y 2007.

NUMERAL 1

Inventario base al 31 dic-2004	35,121,031
entre:	
Inventario reducido al 31-dic-2008 (Saldo final almacén)	<u>19,790,000</u>
Igual a: proporción de inventario reducido en %	56.35%

Inventario acumulable al 31 dic-2004	34,001,032
por : proporción del inventario reducido	<u>56.35%</u>
<u>Igual a: MONTO RESULTANTE O RESULTADO 1</u>	19,158,902

por ciento que corresponda de acuerdo al 25%
índice con el promedio de rotación de inventarios
(año 2008 que es el año del cual se esta haciendo el cálculo
para este ejemplo también corresponde el 25%).

POR:

Núm. de años pendientes de acumular (ninguno)

Pero recordemos que el procedimiento indica

“incluir el año de cálculo”, o sea, 2008 1
RESULTADO 2 25%

igual a : monto a acumular para ejercicios posteriores 4,789,726

o cantidad obtenida en el numeral 1

Retomando el texto del numeral 3, subinciso ii. en su parte final: "Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en que se reduzca el inventario y en los posteriores, se dividirá la cantidad obtenida en el numeral 1 entre el número de años pendientes de acumular, incluido el año por el que se efectúe el cálculo."

DETERMINACION DEL MONTO A ACUMULAR EN 2008:

cantidad obtenida en el numeral 1 4,789,726

entre:

Núm. de años pendientes de acumular "incluido el propio
año por el que se efectúa el cálculo" (2008)

1

igual a : Inventario acumulable por reducción 4,789,726
de inventarios para el ejercicio 2008

El total a reportar de ingresos acumulables del ejercicio por el que se realiza el cálculo sería:

1 .- Ingresos acumulables del procedimiento 4.789,726
según procedimiento según numeral 3, subinciso ii.

2.- Ingresos acumulables "obligatorios" según la tabla de **8,500,258**
acumulación de inventarios para 2008

más:

TOTAL DE INVENTARIO ACUMULABLE A REPORTAR 2008 **13,289,984**

¡Se vuelve a incrementar el importe de inventario acumulable a reportar en este 2008, por un hecho circunstancial de “inventario mayor reducido, comparado con el año anterior”, con lo cual de nueva cuenta en 2008 sucede como en 2005 que el contribuyente tendrá que reportar un inventario acumulable total elevado y totalmente desproporcionado!

Resumen de los ingresos acumulables por efectos del inventario acumulable y la reducción de inventarios según el Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo, numerales 1, 2 y 3 DT 2005 de la L.I.S.R. 2005 (segunda interpretación):

Año	Ingresos a acumular en el ejercicio según tabla del índice promedio de rotación de inventarios	<u>Más:</u> Ingresos adicionales por reducción de inventarios a acumular en el ejercicio	<u>Igual a:</u> Total de ingresos acumulables en el ejercicio por inventario acumulable y reducciones	<u>Por:</u> Tasa de I.S.R. del ejercicio	<u>Igual a:</u> Importe anual de I.S.R.
2005	\$8,500,258	\$15,881,766	\$24,382,024	30%	\$7,314,607
2006	\$8,500,258	\$ 0	\$ 8,500,258	29%	\$2,465,075
2007	\$8,500,258	\$ 0	\$ 8,500,258	28%	\$2,380,072
2008	\$8,500,258	\$4,789,726	\$13,289,984	28%	\$3,721,195
Sumas	\$34,001,032	\$20,671,492	<u>\$54,672,524</u>		<u>\$15,880,949</u>

Si comparamos esta tabla con la que le correspondió y determinó el contribuyente, ya comentada en el punto 4.1.1:

Año	% de acumulación	Importe de inventario acumulable anual	Tasa de I.S.R. del ejercicio	Importe <u>anual</u> de pago de I.S.R.
2005	25%	\$8,500,258	30%	\$2,550,077
2006	25%	\$8,500,258	29%	\$2,465,075
2007	25%	\$8,500,258	28%	\$2,380,072
2008	25%	\$8,500,258	28%	\$2,380,072

Sumas 100% \$34,001,032 \$9,775,296

Tenemos de dicha comparación que el monto acumulado total por los 4 ejercicios a que fue obligado el contribuyente con la realización de los cálculos respectivos por reducción de inventarios es de **\$15,880,949** y que el I.S.R. global que debió pagar el contribuyente es de **\$9,775,296** con lo que resulta una **diferencia de \$6,105,563**, lo cual es totalmente desproporcionado y fuera de toda equidad.

Finalmente, también hay un procedimiento alterno: el de las regla 3.4.40 de resolución miscelánea fiscal 2006 aplicable para el ejercicio fiscal 2005, y, la regla 3.4.26 de resolución miscelánea fiscal 2007 que refrenda el ejercicio 2005 y renueva el 2006. Estas reglas permiten al contribuyente que reduce sus inventarios realizar cálculos que seguramente comparara con los resultados obtenidos en el texto de Ley respectivo y aplicará el que más le convenga.

Dichas reglas y procedimiento de cálculo lo analizamos en el **Anexo 7**. Pero regresamos a lo que comentábamos en el Capítulo 1, “Justificación” punto 1.3, inciso C) ” ¿por qué no modificar desde el origen el texto legal? ¿por qué publicar en reglas lo que puede ser de otra manera? y, con ello, brindar más certeza al procedimiento de cálculo y confianza jurídica al contribuyente.

CAPITULO 5

5.- PROPUESTA FINAL

5.1 Modificación al texto del Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo, sólo en sus numerales 1, 2 y 3 de DT 2005 de la L.I.S.R. 2005.

Si lo que se pretendía la Ley del I.S.R. con las personas morales que optaron por la acumulación de inventarios vía Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, numerales 1, 2 y 3 de la DT 2005, de la L.I.S.R. 2005, era que dichos contribuyentes **acumularan en su totalidad el ingreso que significa ir enajenando el inventario acumulable (que no el inventario base) que tenían al 31 de diciembre de 2004,** hasta terminarlo (lo cual se podría prolongar desde un mínimo de cuatro años hasta un máximo de 12 años) según lo determinado en la “tabla de índice promedio de rotación de inventarios”, incluso a esta fecha, se podría haber dado el caso extremo de que un contribuyente terminara todo el inventario acumulable en uno, dos o tres ejercicios fiscales sin necesidad de haber llegado al cuarto ejercicio fiscal que hemos mencionado como mínimo posible!.

Creemos que el espíritu de fondo que motivó al legislador a redactar un texto que permitiera la deducción del costo de lo vendido bajo la alternativa del inventario acumulable, fue que el contribuyente no tuviera un impacto financiero durante el ejercicio 2005 (y posteriores hasta terminarlo), sino que dicho impacto se fuera “amortiguando” por el paso del tiempo de una manera un tanto equitativa y proporcional.

Nos parece incorrecto, complejo e incongruente que el procedimiento de la fracción V, quinto párrafo con sus numerales 1,2 y 3 obligue al contribuyente a hacer cálculos que determinan una cantidad adicional de ingresos acumulables anuales por el hecho de reducir sus inventarios, y, que en un momento dado dichos ingresos acumulables anuales pierdan toda proporción con lo posiblemente fue la que fue la idea original del legislador: apoyar al contribuyente del impacto financiero que supuso el cambio de deducción fiscal autorizada de “compras” por el de “costo de lo vendido” y los efectos fiscales que eso tendría.

Con la siguiente propuesta consideramos que el cálculo numérico siempre sería proporcional y equitativo tanto para la autoridad fiscal como para el contribuyente, cuando se de el evento de que éste último reduce su inventario base en relación a su inventario acumulable en algún (os) del (los) ejercicio (s) que le corresponda (n) según la “tabla de índice promedio de rotación de inventarios” y tenga la obligación fiscal de la acumulación de ingresos adicionales a los ya determinados y conocidos cuando opto por la “acumulación de inventarios”. Por otro lado el contribuyente estaría con la certeza de que

También consideramos en nuestra propuesta que la comparación para los cálculos respectivos cuando el contribuyente tenga reducción de inventarios debe ser del inventario reducido hacia el importe del inventario acumulable y **no con el inventario base**, las razones son simples:

I.-) Si para llegar determinar el importe del inventario acumulable se tuvo que disminuir obligatoriamente los tres conceptos (que también pudo ser el contribuyente los haya tenido o no) de los incisos a), b) y c) indicados en el segundo párrafo, de la fracción V, ya analizada:

- El saldo pendiente por deducir al 1 de enero de 2005, del inventario al 31 de diciembre de 1986 o 1988 y de la regla 106 de la RMF publicada en el D.O.F. el 19 de mayo de 1993 (implícitamente prohibido en el texto del inciso a) su aplicación futura y de manera explícita en la regla 3.4.1. de la R.M.F. 2006 y 2007)

- Las pérdidas fiscales (explícitamente prohibido en el texto su aplicación futura)

- Las diferencias promedio de compras en exceso en 2004, en bienes de importación, comparando el último cuatrimestre de 2004 contra el mismo de 2003 (implícitamente prohibido en el texto su aplicación futura, pues ya se hizo como compra precisamente durante 2003 y 2004, además de que el “costo” de este concepto es su acumulación directa y forzosa en el ejercicio 2005, dentro de los ingresos acumulables de dicho año)

II.-) Por otro lado, si el contribuyente disminuyó uno, dos o los tres conceptos, se le prohíbe ya se implícita o explícitamente (como mencionábamos) que los vuelva a considerar en el futuro, por lo tanto *¿que nos queda de manera permanente?*, consideramos que es *el monto y concepto del inventario acumulable, por último:*

III.-) Si el contribuyente no disminuyó, porque no los tenía, ninguno de esos conceptos, *lo que tiene al final es una cantidad de inventario base que es igual al importe del inventario acumulable determinado.*

Con esta propuesta se culmina la presente tesis y el TEXTO sería:

ARTICULO UNO:

Se modifican los numerales 1, 2 y 3 Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo, de DT 2005 de la L.I.S.R. 2005 para quedar de la siguiente manera:

NUMERAL 1:

Si el contribuyente no tiene reducción de inventario en algún(os) o bien en ninguno de los ejercicios posteriores a 2004, entendiendo esa reducción como el importe del inventario final anual a que obligan las disposiciones fiscales respectivas y que se le llamara “inventario reducido”, comparándolo con el importe del inventario acumulable determinado por el contribuyente al 31 de diciembre de 2004 con el procedimiento señalado en el tercer párrafo (tabla de índice promedio de rotación de inventarios) 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 cantidad en el ejercicio por el que se efectúe el cálculo.

Cuando haya reducción de inventarios en ejercicios posteriores, adicionalmente a lo determinado por el contribuyente al 31 de diciembre de 2004 con el procedimiento señalado en el tercer párrafo (tabla de índice promedio de rotación de inventarios) 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 a ese ejercicio fiscal los montos que se obtengan según el procedimiento de los numerales siguientes.

NUMERAL 2:

Para determinar el monto de acumulación de inventario adicional a lo obligado por la tabla de índice promedio de rotación de inventarios, cuando se de el evento de que el contribuyente reduzca su inventario en ejercicios posteriores, se obtendrá la diferencia entre el inventario acumulable que se determinó al 31 de diciembre de 2004 y el inventario reducido con que se quede el contribuyente al cierre del ejercicio respectivo.

NUMERAL 3:

A la diferencia obtenida según el numeral 2, se restaran los siguientes importes:

- i) el importe del inventario acumulable anual de ejercicios anteriores a que se esta obligado según lo determinado con la aplicación de la tabla del índice promedio de rotación de inventarios y que ya haya sido reportado como ingreso acumulable,
- ii) el importe de inventario acumulable anual del propio ejercicio por el que se efectuó el cálculo según lo determinado con la aplicación de la tabla del índice promedio de rotación de inventarios y que ya haya sido reportado a lo largo del ejercicio fiscal en pagos provisionales de I.S.R.,
- iii) el importe de inventario acumulable adicional por reducción de inventario de los ejercicios anteriores.

Si el resultado obtenido en el párrafo anterior es igual a cero o negativo, el monto de acumulación de inventario adicional del ejercicio por el que se efectuó el cálculo será cero, a pesar de que haya existido reducción de inventario. Si el resultado obtenido es mayor que cero, esa cantidad será el importe de acumulación de inventario adicional por reducción de inventarios, que deberá sumarse al inventario acumulable anual que corresponda al ejercicio por el que se efectúe el cálculo según lo determinado con la aplicación de la tabla del índice promedio de rotación de inventarios.

El contribuyente al final del último ejercicio fiscal de acumulación de inventarios a que está obligado, hará un resumen de todas sus acumulaciones de inventario efectuadas, incluyendo las que le correspondió por reducción de inventarios y lo comparará con el total de lo que debió haber acumulado cuando tomó la opción de la acumulación de inventarios según lo determinó con la aplicación de la tabla de índice promedio de

rotación de inventarios, si acumuló de más, restará ese importe del inventario acumulable de este último ejercicio fiscal de acumulación de inventarios y si no fuese suficiente, el importe faltante lo restara de sus demás ingresos acumulables.

ARTÍCULO TRANSITORIO UNICO. A partir de la entrada en vigor de esta modificación, los contribuyentes deberán efectuar un recálculo de sus reducciones de inventarios de los ejercicios fiscales 2005, 2006 y 2007 siguiendo el procedimiento indicado en el ARTICULO UNO de estas modificaciones.

Las diferencias que resulten en contra del contribuyente podrán ser acreditadas por los contribuyentes a partir del ejercicio 2008 en adelante y hasta el último ejercicio fiscal por el que se este obligado a reportar y declarar sus acumulaciones de inventarios por reducción de inventarios.

A partir de la fecha en que se este obligado a presentar la declaración anual de 2008 el procedimiento obligado a seguir será el indicado en el ARTICULO UNO de estas modificaciones.

Cuando no se aplique por el contribuyente la disminución mencionada en este artículo transitorio único, el contribuyente perderá su derecho a efectuarla por el ejercicio que no la aplique.

Para el caso que nos ocupo del Capítulo 4, tomaremos la misma información del punto 4.1.1, la traducción a datos numéricos de esta propuesta de modificación al texto de los numerales 1, 2 y 3 sería:

1.- CALCULOS NUMERICOS POR REDUCCION DE INVENTARIOS DEL AÑO 2005

NUMERAL 2:

“Para determinar el monto de acumulación de inventario adicional a lo obligado por la tabla de índice promedio de rotación de inventarios, cuando se de el evento de que el contribuyente reduzca su inventario en ejercicios posteriores, se obtendrá la diferencia entre el inventario acumulable que se determinó al 31 de diciembre de 2004 y el inventario reducido con que se quede el contribuyente al cierre del ejercicio respectivo”.

Inventario <u>acumulable</u>	34,001,032
determinado al 31-dic-2004	
menos:	
Inventario reducido al 31-dic-2005 (Saldo final almacén)	<u>24,954,822</u>
DIF. ENTRE AMBOS INVENTARIOS	9,046,029

NUMERAL 3:

“A la diferencia obtenida según el numeral 2, se restaran los siguientes importes:

- i) el importe del inventario acumulable anual de ejercicios anteriores a que se esta obligado según lo determinado con la aplicación de la tabla del índice promedio de rotación de inventarios y que ya haya sido reportado como ingreso acumulable,
- ii) el importe de inventario acumulable anual del propio ejercicio por el que se efectuó el cálculo según lo determinado con la aplicación de la tabla del índice promedio de rotación de inventarios y que ya haya sido reportado a lo largo del ejercicio fiscal en pagos provisionales de I.S.R.,
- iii) el importe de inventario acumulable adicional por reducción de inventario de los ejercicios anteriores.”

DATO OBTENIDO EN EL NUMERAL 2:	9,046,029
--------------------------------	-----------

menos:

- acumulaciones efectuadas en años anteriores (no hay)	0
--	---

menos:

- acumulaciones efectuadas del ejercicio actual (2005)	8,500,258
--	-----------

menos:

- acumulaciones efectuadas por reducción de inventarios de ejercicios anteriores (no hay)	0
--	---

igual a : Inventario acumulable por reducción de inventarios para el ejercicio <u>2005</u>	545,951
---	----------------

“Si el resultado obtenido en el párrafo anterior es igual a cero o negativo, el monto de acumulación de inventario adicional del ejercicio por el que se efectuó el cálculo será cero, a pesar de que haya existido reducción de inventario. Si el resultado obtenido es mayor que cero, esa cantidad será el importe de acumulación de inventario adicional por reducción de inventarios, que deberá sumarse al inventario acumulable anual que corresponda al ejercicio por el que se efectúe el cálculo según lo determinado con la aplicación de la tabla del índice promedio de rotación de inventarios.”

COMENTARIO:

El total a reportar de ingresos acumulables del ejercicio 2005, por el que se realiza el cálculo sería:

1.- Ingresos acumulables "obligatorios" según la tabla de acumulación de inventarios para 2005	8,500,258
---	-----------

más:

2 .- Ingresos acumulables "adicionales" con procedimiento de modificación al texto de los numerales 1, 2 y 3	<u>545,951</u>
---	----------------

TOTAL DE INVENTARIO ACUMULABLE A REPORTAR <u>2005</u>	9,046,209
--	------------------

2.- CALCULOS NUMERICOS POR REDUCCION DE INVENTARIOS DEL AÑO 2006

Inventario <u>acumulable</u>	34,001,032
determinado al 31-dic-2004	
menos:	
Inventario reducido al 31-dic-2006 (Saldo final almacén)	<u>21,450,562</u>
DIF. ENTRE AMBOS INVENTARIOS	12,550,469
<u>menos:</u>	
- acumulaciones efectuadas en años anteriores (2005)	8,500,258
<u>menos:</u>	
- acumulaciones efectuadas del ejercicio actual (2006)	8,500,258
<u>menos:</u>	
- acumulaciones efectuadas por reducción de inventarios de ejercicios anteriores <u>2005</u>	<u>545,951</u>
igual a : Inventario acumulable por reducción de inventarios para el ejercicio <u>2006</u>	-4,995,998

COMENTARIO:

El total a reportar de ingresos acumulables del ejercicio 2006, por el que se realiza el cálculo seria:

1.- Ingresos acumulables "obligatorios" según la tabla de acumulación de inventarios para 2006	8,500,258
más:	
2 .- Ingresos acumulables "adicionales" con procedimiento de modificación al texto de los numerales 1, 2 y 3	<u>0</u>
TOTAL DE INVENTARIO ACUMULABLE A REPORTAR <u>2006</u>	8,500,258

Debido a que el resultado obtenido es negativo, sólo se tendrá la obligación de acumular lo determinado para el año 2006 según la tabla de índice promedio de rotación de inventarios, es decir, \$8,500,258.

3.- CALCULOS NUMERICOS POR REDUCCION DE INVENTARIOS DEL AÑO 2007

Inventario <u>acumulable</u>	34,001,032
determinado al 31-dic-2004	
menos:	
Inventario reducido al 31-dic-2007 (Saldo final almacén)	<u>19,496,497</u>
DIF. ENTRE AMBOS INVENTARIOS	14,504,534
<u>menos:</u>	
- acumulaciones efectuadas en años anteriores (2005)	8,500,258
<u>menos:</u>	
- acumulaciones efectuadas en años anteriores (2006)	8,500,258
<u>menos:</u>	
- acumulaciones efectuadas del ejercicio actual (2007)	8,500,258
<u>menos:</u>	
- acumulaciones efectuadas por reducción de inventarios de ejercicios anteriores <u>2005</u>	<u>545,951</u>
igual a : Inventario acumulable por reducción de inventarios para el ejercicio <u>2007</u>	-11,542,190

COMENTARIO:

El total a reportar de ingresos acumulables del ejercicio 2007, por el que se realiza el cálculo sería:

1.- Ingresos acumulables "obligatorios" según la tabla de acumulación de inventarios para 2007	8,500,258
---	-----------

más:

2.- Ingresos acumulables "adicionales" con 0
procedimiento de modificación al texto de los numerales 1, 2 y 3

TOTAL DE INVENTARIO ACUMULABLE A REPORTAR 2007 **8,500,258**

De nueva cuenta en el ejercicio 2007, el resultado que se obtiene es negativo, por lo que solamente se acumulará lo determinado para el año 2007 según la tabla de índice promedio de rotación de inventarios, también, \$8,500,258.

4.- CALCULOS NUMERICOS POR REDUCCION DE INVENTARIOS DEL AÑO 2008

Inventario <u>acumulable</u>	34,001,032
determinado al 31-dic-2004	
menos:	
Inventario reducido al 31-dic-2008	<u>19,790,000</u>
(Saldo final almacén)	
DIF. ENTRE AMBOS INVENTARIOS	14,211,031
<u>menos:</u>	
- acumulaciones efectuadas en años anteriores (2005)	8,500,258
<u>menos:</u>	
- acumulaciones efectuadas en años anteriores (2006)	8,500,258
<u>menos:</u>	
- acumulaciones efectuadas en años anteriores (2007)	8,500,258
<u>menos:</u>	
- acumulaciones efectuadas del ejercicio actual (2008)	8,500,258
<u>menos:</u>	
- acumulaciones efectuadas por reducción de inventarios de ejercicios anteriores <u>2005</u>	<u>545,951</u>
 igual a : Inventario acumulable por reducción de inventarios para el ejercicio <u>2008</u>	 -20,335,951

El total a reportar de ingresos acumulables del ejercicio 2008, por el que se realiza el cálculo sería:

1.- Ingresos acumulables "obligatorios" según la tabla de acumulación de inventarios para 2008	8,500,258
--	-----------

más:

2.- Ingresos acumulables "adicionales" con procedimiento de modificación al texto de los numerales 1, 2 y 3	<u>0</u>
---	----------

TOTAL DE INVENTARIO ACUMULABLE A REPORTAR <u>2008</u>	8,500,258
--	------------------

Sin embargo, debido a que el año 2008 (para este ejemplo) es el último ejercicio fiscal que este contribuyente acumula inventarios, se debe aplicar el último párrafo del numeral 3:

“El contribuyente al final del último ejercicio fiscal de acumulación de inventarios a que está obligado, hará un resumen de todas sus acumulaciones de inventario efectuadas, incluyendo las que le correspondió por reducción de inventarios y lo comparará con el total de lo que debió haber acumulado cuando tomó la opción de la acumulación de inventarios según lo determinó con la aplicación de la tabla de índice promedio de rotación de inventarios, si acumuló de más, restará ese importe del inventario acumulable de este último ejercicio fiscal de acumulación de inventarios y si no fuese suficiente, el importe faltante lo restará de sus demás ingresos acumulables.”

**RESUMEN DE LOS INGRESOS ACUMULABLES POR EFECTOS DEL INVENTARIO
ACUMULABLE Y LA REDUCCION DE INVENTARIOS CON LA MODIFICACION
PROPUESTA**

Año	Ingresos a acumular en el ejercicio según tabla del índice promedio de rotación de inventarios	Más: Ingresos adicionales por reducción de inventarios a acumular en el ejercicio	Igual a: Total de ingresos acumulables en el ejercicio por inventario acumulable y reducciones	Por: Tasa de I.S.R. del ejercicio	Igual a: Importe anual de I.S.R.
2005	\$8,500,258	\$545,591	\$9,046,509	30%	\$2,713,863
2006	\$8,500,258	\$ 0	\$8,500,258	29%	\$2,465,075
2007	\$8,500,258	\$ 0	\$8,500,258	28%	\$2,380,072
2008	\$8,500,258	\$ 0	\$8,500,258	28%	\$2,380,072
Sumas	\$34,001,032	\$545,591	<u>\$34,546,983</u>		<u>\$9,939,082</u>

Si de nuevo comparamos esta tabla con la ya comentada en el punto 4.1.1 que determinó el contribuyente y que otra vez mostramos:

Año	% de acumulación	Importe de inventario acumulable anual	Tasa de I.S.R. del ejercicio	Importe anual de pago de I.S.R.
2005	25%	\$8,500,258	30%	\$2,550,077
2006	25%	\$8,500,258	29%	\$2,465,075
2007	25%	\$8,500,258	28%	\$2,380,072
2008	25%	\$8,500,258	28%	\$2,380,072
Sumas	100%	<u>\$34,001,032</u>		<u>\$9,775,296</u>

Se observa que hay una diferencia en contra del contribuyente ya que debió acumular \$34,001,032 y ha acumulado al final de los 4 ejercicios que le correspondió \$34,562,983 y la diferencia son \$545,951, lo que implica un .I.S.R. adicional por \$163,786 (resultado del pago al final de los 4 ejercicios de \$9,939,082 menos \$9,775,296 que debieron pagarse).

Al aplicar el último párrafo del numeral 3, se tiene derecho a disminuir de la última acumulación de inventarios de \$8,500,258 los \$545,951 adicionales quedando entonces sólo un importe de 7,954,307 por acumular ingresos acumulables en 2008.

TOTAL DE INVENTARIO ACUMULABLE A REPORTAR <u>2008</u>	7,954,307
--	------------------

Cabe comentar que la diferencia adicional alcanza a disminuirse totalmente de la última acumulación de inventario, por lo que no hay necesidad de disminuciones a los demás ingresos acumulables del contribuyente.

COMENTARIO FINAL

El procedimiento propuesto funciona para todo el número *n* de posibles opciones que pudiera tener un contribuyente. Además, si en un momento dado, hay error humano en el cálculo del procedimiento propuesto y con ello se originan cantidades extras mínimas o muy importantes que acumularon, reportaron y enteraron, hay la posibilidad de ajustar al final del último ejercicio fiscal, situación que no contempla el texto de Ley respectivo.

De esta forma consideramos que los contribuyentes que optaron por la acumulación de inventarios tendrían certeza jurídica y fiscal de los importes de inventario acumulable anual y adicional por reducción de inventarios que deberían acumular año con año hasta terminar con su obligación fiscal de acumular inventarios en el número de ejercicios fiscales que le correspondió.

III.- CONCLUSIONES

CONCLUSIONES GENERALES.

En el año 2005, cuando entró en vigencia la reforma al artículo 29, fracción II de la L.I.S.R., si el contribuyente persona moral, no tomó la opción de la acumulación de inventarios, tuvo que considerar las primeras enajenaciones que efectuó durante 2005 como utilidad fiscal tanto para pagos provisionales como para su declaración y hasta terminar con el importe del inventario con que cerró el año 2004 (tal como lo prevé el Artículo Tercero Transitorio, fracción IV de las DT 2005, L.I.S.R.), lo que pudo suceder durante ese ejercicio 2005 o bien hasta que lo terminara totalmente en los ejercicios posteriores.

Si el contribuyente tomó la opción de la acumulación de inventarios tuvo que seguir las reglas y procedimientos indicados en el Artículo Tercero Transitorio, fracción V de las DT 2005, L.I.S.R.

Las conclusiones a que hemos llegado con este trabajo de investigación son varias y las enumeramos enseguida, no por orden de importancia, sino sólo con la idea de referencia y son:

1.- Como “ingreso acumulable” debe entenderse aquel que considera la L.I.S.R., en el primer párrafo del artículo 17, mismo que transcribimos enseguida:

“Artículo 17. Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

Las personas morales residentes en el extranjero, así como cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a los mismos. No se considerará ingreso atribuible a un establecimiento permanente la simple remesa que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de ésta.

No serán acumulables para los contribuyentes de este Título, los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México. Sin embargo, estos ingresos incrementarán la renta gravable a que se refiere el artículo 16 de esta Ley.”

Por otro lado, para clarificar lo mencionado en el punto anterior acerca de ingresos acumulables “adicionales”, los ingresos por la opción del inventario acumulable aunque en este artículo no están definidos de manera textual, consideramos que si quedan enmarcados al mencionar que “...las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, **acumularán la totalidad de los ingresos** en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito **o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio,..”**

En este orden de ideas, entendemos que hay un “ingreso acumulable global” que es el importe global de inventario acumulable total que el contribuyente debe reportar al final de todos los ejercicios fiscales que le correspondió acumular. Para el caso que nos ocupó del punto 4.2 , 4.3 Y 4.4 serian los 34,000,032

2.- Conceptos de “**inventario base**”, “**inventario acumulable**” y de “**inventario reducido**”.

El artículo 86, fracción V, de la L.I.S.R. obliga a los contribuyentes a formular un estado de posición financiera y a levantar un inventario final de existencias, podríamos decir, de sus mercancías, productos terminados, semiterminados y/o materia prima con cuentén al final del ejercicio que se trate.

De manera complementaria, el Artículo Tercero Transitorio, fracción IX, DT 2005, también menciona la obligación fiscal para los contribuyentes de levantar un inventario final físico de sus mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, al 31 de diciembre de 2004, valuado bajo el método primeras entradas primeras salidas indicando además que dicho inventario servirá de base “para los subsecuentes inventarios de existencia que se deben levantar en los términos de las disposiciones fiscales aplicables”.

A.) Se entiende que el concepto “**inventario base**” corresponde al importe de ese *inventario final* mencionado en el párrafo anterior, *de aquellos contribuyentes que ejercieron la opción de acumular sus inventarios que tenían al 31 de diciembre de 2004*, además deberá estar valuado conforme a alguno de los métodos mencionados en el artículo 45-G de la L.I.S.R.

B.) Se entiende que el concepto “**inventario acumulable**” es la cantidad que se obtiene una vez que al “inventario base” se le ha aplicado el procedimiento de las DT 2005 de la L.I.S.R. contenidas en el Artículo Tercero Transitorio, fracción V, segundo párrafo con sus incisos a), b) y c).

En un momento dado *el “inventario base” podría ser igual al “inventario acumulable”, hecho que se da cuando no existen ninguno de los conceptos que se mencionan en los incisos a), b) y/o c), pero queda claro: los conceptos de inventario base e inventario acumulable son diferentes, no deben confundirse.*

Por otro lado, podríamos ver el inventario acumulable desde 3 puntos de vista:

Primero. Hay un importe de “inventario acumulable global”.

Ese importe lo determinó el contribuyente con en el procedimiento del segundo párrafo de la fracción V, y sus incisos a), b) y c), ya analizado en el Capítulo 4, punto 4.1.

Segundo. Hay un importe de “inventario acumulable por ejercicio fiscal”.

Este importe es el que el contribuyente deberá acumular como mínimo a sus ingresos acumulables anuales y por un cierto número de ejercicios fiscales, dicho número de ejercicios lo determina la Tabla de Índice Promedio de Rotación de Inventarios dentro del procedimiento del tercer párrafo de la fracción V, también ya analizado en el Capítulo 4, punto 4.1.

Tercero. Hay un importe de “inventario acumulable parcial acumulado”.

Es aquel que el contribuyente debe considerar como utilidad fiscal en su cálculo de pagos provisionales según las disposiciones del artículo 14 de la L.I.S.R. y se obtiene al extraer la doceava parte del importe del “inventario acumulable por ejercicio fiscal”.

La obligación fiscal del contribuyente para acumulación en pagos provisionales de este “inventario acumulable parcial acumulado” esta indicada en el último párrafo de la fracción V, cuyo análisis también lo encontramos en el Capítulo 2, punto 2.2, dicha obligación terminará una vez que se agote el total de ejercicios en que el contribuyente debió acumular sus inventarios.

C.) Se entiende que el concepto “**inventario reducido**” aplica al importe de ese inventario final a que obliga el artículo 86, fracción V, de la L.I.S.R., valuado con alguno de los métodos del artículo 45-G de la L.I.S.R., con que cuente el contribuyente al final de cada uno de los ejercicios fiscales del 2005 al 2016, siempre y cuando, al compararlo con el inventario base, aquél sea menor a éste.

Para los cálculos en que haya reducción de inventario en un ejercicio posterior a 2004, *el inventario base es único y siempre es el mismo*, así como lo es también *el inventario acumulable*, según los cálculos obligatorios que llevaron a determinar el mismo.

3.- El Artículo Tercero Transitorio, fracción V, DT 2005, de la L.I.S.R. considera de manera implícita todo el inventario acumulable que determinó el contribuyente como un “ingreso acumulable”, pero no autoriza, permite, condona o cualquier otra palabra equivalente al contribuyente a que deje de pagar el I.S.R. respectivo en el ejercicio (ni en pagos provisionales) en que se diese el supuesto posible de que se ha adelantado todos los enteros que pueden ser determinados con ayuda de tabla de índice promedio de rotación de inventarios, porque la reducción de inventarios incrementó dichos enteros de I.S.R. hasta llegar a pagar totalmente ese “ingreso acumulable”, dejándole la carga fiscal contribuyente hasta que termine de su acumulación en el número de ejercicios que le correspondió, lo cual a todas luces es injusto. Quizá pueda el contribuyente en la declaración anual del ejercicio salir con saldo a favor por ese exceso de pagos que pudiera estar realizando.

4.- Consideramos que la persona moral que optó por la acumulación de inventarios debería sumar, dentro del total de sus ingresos acumulables (según nuestra segunda interpretación del texto de Ley respectivo desarrollada en el punto 4.3) al final del ejercicio respectivo, dos tipos de ingresos acumulables “adicionales” a los que específicamente se mencionan en el artículo 17 de la L.I.S.R. y sería:

a.-) El primer tipo de ingresos acumulables anuales son aquellos que determinó y le correspondieron para cada ejercicio fiscal, hasta terminar el inventario acumulable según la según tabla del índice promedio de rotación de inventarios, y,

b.-) El segundo tipo *aquellos originados por el cálculo obligado por la reducción de inventarios en un ejercicio determinado.*

Lo anterior significa que es posible que en un sólo ejercicio se pueda llegar a tener los dos tipos, o, por lo menos, el primero de ellos.

Por otra parte, consideramos que **uno de los objetivos de la tabla del índice promedio de rotación de inventarios es determinar la cantidad mínima de ingresos**

acumulables que, al final del ejercicio que se trate, debería acumular el contribuyente que tomo la opción de acumulación de inventarios, cuando dicho contribuyente este en el supuesto de que en ningún ejercicio fiscal redujo sus inventarios.

5.- Supongamos que un contribuyente termina de acumular sus inventarios en un lapso de ejercicios menor al que le correspondió, ¿debe seguir haciendo el procedimiento de pagos provisionales por un inventario acumulable que ya terminó de pagar? ¿en que momento debe terminarse la acumulación del inventario? ¿lo podemos ver así en dentro del texto y/o cálculos la fracción V, del Artículo Tercero Transitorio, DT 2005?

Para efectos de una planeación fiscal relativa al “monto de inventario reducido ideal” con que debería quedarse el contribuyente al término de cada uno de los ejercicios, para pagar sólo el I.S.R. del inventario acumulable determinado en la tabla de índice promedio de rotación de inventarios, debido a la cantidad de factores que intervienen en el cálculo prácticamente podemos asegurar que ese monto de inventario reducido ideal no existe.

Sin embargo, según algunos cálculos que realizamos para un contribuyente que le correspondió acumular sus inventarios en 10 ejercicios fiscales y hay reducción inmediatamente en 2005, cuando la proporción del inventario reducido en relación al inventario base, en ese primer ejercicio que ocurra la reducción, esta entre aproximadamente un 79.37 % y hasta un 99.99% a pesar de que se redujo el inventario, los cálculos arrojan ¡datos negativos!, entonces sólo debería acumularse lo mínimo determinado en la tabla del índice promedio de rotación de inventarios.

Por otro lado, creemos que a partir de 2005 y debido a esa reforma al artículo 29, fracción II, de la L.I.S.R., lo que ahora busca el contribuyente que cayó en el sobre inventario es llegar a un inventario ideal pero llamémosle “comercial” que es aquel que le permita de una manera planeada tener un inventario para poder satisfacer las necesidades de sus clientes sin verse inmiscuido en los pros y contras del exceso de inventario, mismo que se daba por querer disminuir la carga del I.S.R. anual haciendo compras de mercancías, materia prima o productos semiterminados a fin de año adicionales a las necesarios y

sobre inventariándose para diferir (tal como lo ve el boletín D-4 de las NIF) una parte de ese impuesto anual de I.S.R.

6.- Las posibilidades de cálculo para cuando hay reducción de inventario conlleva variables y/o condicionantes que hacen que ese cálculo por reducción sea compleja, y, lo más importante es, según nuestra consideración, que dichos cálculos no son congruentes con la carga fiscal en cuanto a acumulación de ingresos se refiere (del ejercicio en que se de esa reducción), algunas veces para el fisco y otras para el contribuyente según ya se ha comentado y calculado.

7.- Se hace una clara división entre el procedimiento para:

A.-) Cuando existe “inventario reducido” y este se hace por primera vez en un ejercicio posterior a 2004, inclusive se interpreta que no importa en que ejercicio pudiera ser este supuesto :

- Que es lo indicado en el Artículo Tercero Transitorio, DT 2005, fracción V, quinto párrafo, numerales 1 y 2, sin importar en que ejercicio se da esa posible “primera vez” , y,

B.-) Cuando existe “inventario reducido” y este se hace en ocasión posterior a esa “primera vez” comentada en el inciso anterior:

- Esto corresponde a las indicaciones del Artículo Tercero Transitorio, DT 2005, fracción V, quinto párrafo, numeral 3.

A su vez, si corresponde aplicar el numeral 3, éste tiene 2 supuestos:

A) Cuando el inventario reducido es “menor” comparado contra el propio inventario reducido de la última vez por el que se hizo el cálculo, el texto de este numeral 3, inciso i, nos obliga a realizar el procedimiento indicado en fracción V, numerales 1 y 2.

B) Cuando el inventario reducido es “mayor” comparado contra el propio inventario reducido de la última vez por el que se hizo el cálculo, el texto de este numeral 3, ahora inciso ii, nos indica su propio procedimiento para este caso específico.

8.- Ya mencionamos en el Capítulo 4, que existe un mínimo de 4 ejercicios fiscales y un máximo 12 ejercicios fiscales, en los que un contribuyente que optó por la acumulación de inventarios debería acumular sus inventarios y en su caso hacer los cálculos respectivos dependiendo de si redujo o no sus inventarios y por lo tanto sumar a sus ingresos acumulables anuales las cantidades determinadas según el procedimiento respectivo.

Queremos abordar aquí, de nueva cuenta, la tabla que mostramos al inicio del Capítulo 4, para visualizar sólo de manera informativa las posibilidades en que podría caer un contribuyente determinado:

Posibilidad de de cálculo para el contribuyente	CUATRO EJERCICIOS FISCALES			
	Ejercicio fiscal	Ejercicio fiscal	Ejercicio fiscal	Ejercicio fiscal
	1	2	3	4
1a. Posibilidad	SI	SI	SI	SI
2a. Posibilidad	SI	SI	SI	NO
3a. Posibilidad	SI	SI	NO	NO
4a. Posibilidad	SI	NO	NO	NO
5a. Posibilidad	SI	NO	SI	SI
6a. Posibilidad	SI	NO	SI	NO
7a. Posibilidad	SI	SI	NO	SI
8a. Posibilidad	SI	NO	NO	SI
9a. Posibilidad	NO	NO	NO	NO
10a. Posibilidad	NO	NO	NO	SI
11a. Posibilidad	NO	NO	SI	SI
12a. Posibilidad	NO	SI	SI	SI
13a. Posibilidad	NO	SI	NO	NO
14a. Posibilidad	NO	SI	NO	SI
15a. Posibilidad	NO	NO	SI	NO
16a. Posibilidad	NO	SI	SI	NO

El “SI” significa que hubo reducción de inventarios.

El “NO” significa que no hubo reducción de inventarios.

Por lo tanto a este contribuyente que le correspondió acumulación de inventarios en 4 ejercicios fiscales, tendrá hasta 16 posibles combinaciones (resultado de multiplicar por si mismo el numero de ejercicios fiscales que le correspondió al contribuyente, para el ejemplo de la tabla mostrada fue igual a 4) de que se de el evento de reducción o no en alguno de esos 4 ejercicios.

Se pudiera inferir (aunque no lo verificamos, ni investigamos la expresión matemática aplicable a este caso) que al contribuyente que le correspondió la acumulación de inventarios en 5 ejercicios aumentara de manera exponencial las posibilidades mencionadas en el punto anterior:

$$5 \text{ por } 5 = 25$$

Al contribuyente que le correspondió la acumulación de inventarios en 6 ejercicios aumentara de manera exponencial las posibilidades mencionadas serian:

$$6 \text{ por } 6 = 36$$

etc., etc.

Añadamos a esto la complejidad ya mencionada en el capitulo IV que significa el cálculo respectivo.

9.- Cuando se realiza el procedimiento del Artículo Tercero Transitorio, fracción V, quinto párrafo numerales, 1, 2 y 3 de las DT 2005 L.I.S.R., porque se dio el evento de que hubo reducción de inventarios y el resultado es “negativo” tal como sucedió en el cálculo que hicimos en el punto 4.3 correspondiente a los años 2006 y 2007 la L.I.S.R. NO aclara esta situación, ni tampoco lo hace la R.M.F., quedando a interpretación del contribuyente la situación de considerar el resultado “negativo” como cero o bien restarlo al total del inventario acumulable anual posible del ejercicio en que ocurra ese resultado “negativo”.

10.- A través de reglas de R.M.F. 2007 y R.M.F 2007, la autoridad fiscal permite otro procedimiento alternativo al del Artículo Tercero Transitorio, fracción V, quinto párrafo numerales, 1, 2 y 3 de las DT 2005, L.I.S.R. para hacer los cálculos respectivos cuando se de el evento de que el contribuyente reduzca sus inventarios.

Estas reglas analizadas y desarrolladas en el **Anexo 7**, son un intento de la autoridad fiscal por “parchar” la incongruencia en el procedimiento y cálculo cuando se da el evento de la reducción de inventario, pero también creemos que no logran dicho objetivo al 100%, aunque el resultado cuantitativo si es más benéfico para el contribuyente si se compara con los resultados cuantitativos del texto de Ley respectivo, ya tan referenciado.

También encontramos algunas incongruencias en estas reglas en cuanto a su publicación:

a.) La R.M.F. 2006 que incluye la regla de 3.4.40., se publicó en el D.O.F. el día 28 de Abril de 2006, es decir, ¡casi un mes después de que había vencido el plazo para que las personas morales presentaran su declaración anual 2005!, por lo tanto, dicha regla ya no le aplicaba a los contribuyentes cumplidos (simplemente porque no se había publicado) que presentaron su declaración en tiempo y forma, y, que en dicho ejercicio fiscal 2005 hubieran reducido sus inventarios, además, por supuesto, de que el contribuyente tendría que cumplir con las condicionantes de esta regla. Claro, si pensamos en otro tipo de situaciones para poder aplicarla, como sería el presentar una declaración complementaria de dicho ejercicio o la posibilidad de que más de alguno de esos contribuyentes tuviesen la obligación de dictaminarse y en el momento de la presentación del dictamen 2005 haber tomado la opción de esa regla.

También reconocemos posible que al día de hoy, esta regla sea aplicable para el ejercicio fiscal 2005 a innumerables contribuyentes debido a diversas causas, una de ellas sería que a estas alturas no hubiesen presentado la declaración anual 2005 y reúnan los requisitos y condicionantes para su aplicación.

b.) La regla 3.4.40 de 2006 fue refrendada con el número 3.4.26. en la R.M.F. 2007 y se publicó en el D.O.F. el 25 de abril de 2007, también ¡casi un mes después de que había vencido el plazo para que las personas morales presentaran su declaración anual ahora

de 2006!. Nuevamente no aplicaba a contribuyentes cumplidos que presentaron su declaración anual 2006 en tiempo y forma.

11.- Consideramos que existe un beneficio numérico en términos globales para los contribuyentes que optaron por la acumulación de inventarios, se refiere a que el inventario acumulable con el que se quedó el contribuyente al 31 de diciembre de 2004 ya lo dedujo como “compra” a razón del 33% vigente en ese año 2004, ahorrando algunos puntos porcentuales cuando le corresponda pagar impuestos del mencionado inventario a esa fecha ya que para los siguientes ejercicios la tasa de I.S.R. se redujo: en 2005 al 30%, en 2006 al 29%, en 2007 al 28% y así será en los ejercicios fiscales posteriores hasta nuevas indicaciones por parte de la autoridad fiscal, es decir, el contribuyente podría en un momento dado obtener un dato numérico del ahorro obtenido por esa variación en las tasas de I.S.R.

12.- A la fecha, no se ha aclarado por parte de la autoridad fiscal (quizá la autoridad considera que no es necesario ser aclarado) si los ingresos acumulables por concepto de inventario acumulable en cada ejercicio fiscal deben ser considerados para el procedimiento de cálculo de la CUFIN, tal como ya fue expuesto y analizado en el Capítulo 3, punto 3.1.

IV.- SIGLAS Y ABREVIATURAS USADAS

L.I.S.R.	LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
NIF	NORMAS DE INFORMACION FINANCIERA
C.F.F.	CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION
DT 2005	DISPOSICIONES TRANSITORIAS 2005
I.S.R.	IMPUESTO SOBRE LA RENTA
D.O.F.	DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION
R.M.F.	RESOLUCION MISCELANEA FISCAL
SAT	SISTEMA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA
CUFIN	CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA
PTU	PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LA UTILIDAD
CPEUM	CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
TIPRI	TABLA DE INDICE PROMEDIO DE ROTACION DE INVENTARIOS

V.- FUENTES DE INFORMACIÓN

- LEY DEL ISR 2005, 2006, 2007, 2008.
- RESOLUCIONES MISCELANEAS 2005, 2006, 2007, 2008.
- Libro "Costo de lo vendido Alternativas fiscales y aplicación práctica" por Jesús Flores Rodríguez, Mario A. Navarrete Zavala, Ricardo Díaz Palacios, José Luís Castro Peralta y Dulce Maria Zurita Castro. Editado por Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. de C.V. Año 2005.
- IUS 2008
- PAGINAS WEB
http://www.consultoriofiscalunam.com.mx/articulos.php?id_sec=2&id_art=357
<http://html.rincondelvago.com/principios-constitucionales-fiscales.html>
<http://www.wordreference.com/definicion/jur%EDdico>
<http://www.wordreference.com/definicion/certidumbre>

VI.- ANEXOS

Anexo 1.- Breve estudio de los principios tributarios consagrados en el Artículo 34, fracción IV de nuestra Carta Magna.

Anexo 2.- Comparativo de algunos artículos referentes al costo de ventas de la L.I.S.R. 1986 versus algunos artículos del costo de lo vendido en la L.I.S.R. 2005.

Anexo 3.- Texto completo de los artículos de la L.I.S.R. 2005 que obligan a partir de ese año a la deducción del costo de lo vendido para Personas Morales.

Anexo 4.- La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito dan a conocer en 2007 diversas jurisprudencias y tesis aisladas (21 documentos en total) referentes al costo de lo vendido en cuanto a su constitucionalidad y si cumple o no con los principios tributarios consagrados en nuestra Carta Magna.

Anexo 5.- Manual del SAT para proceder a la revisión de los pagos provisionales de I.S.R. de los contribuyentes que optaron por la acumulación de inventarios

Anexo 6.- Interpretación de la parte final del numeral 1, del párrafo quinto, fracción V, Artículo Tercero Transitorio, DT 2005 de la L.I.S.R. 2005.

Anexo 7.- Procedimiento de cálculo permitido por reglas de R.M.F. para determinar los ingresos acumulables anuales cuando el contribuyente reduce sus inventarios.

ANEXO 1
Breve estudio de los principios tributarios consagrados en el Artículo 34, fracción IV, de nuestra Carta Magna.

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA FISCAL

PROBLEMÁTICA:

Uno de los dos pilares del derecho fiscal está constituido por el llamado principio de constitucionalidad, el cual implica la sumisión a las características esenciales del orden jurídico.

Siempre debe existir una evidente subordinación de la norma fiscal hacia la norma constitucional que demuestre que se ha dado cumplimiento al expedir la primera, a las reglas que derivan de la jerarquía normativa.

Nuestras leyes fundamentales, desde los remotos tiempos de la independencia nacional. Ha procurado, tal y como lo exigía Adam Smith, estructurar el sistema fiscal mexicano sobre los principios de justicia, equidad y proporcionalidad, pensando no solo en el bien del estado, sino también en la protección de los derechos ciudadanos.

El I Artículo 31 de la constitución política promulgada el 5 de febrero de 1857 estableció el principio fundamental de:

Art. 31 C.E.: *“1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.*

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”

los principios constitucionales en materia fiscal de los que se va a hablar son:

- ☐ Principio de generalidad.
- ☐ Principio de obligatoriedad.
- ☐ Principio de vinculación con el gasto público.
- ☐ Principio de proporcionalidad y equidad.

□ Principio de legalidad.

Y cada uno consiste en:

a) PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

Es consecuencia directa de legalidad tributaria, todo tributo para resultar válido y eficaz debe encontrarse previsto en una ley.

Al hablar de generalidad en su acepción jurídica, tenemos por fuerza que formular una importante distinción entre este concepto y el de uniformidad con el que frecuentemente suele confundirse. Se dice que una ley es general cuando se aplica sin excepción , a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca, por eso y con toda razón se afirma que la leyes van dirigidas a “ una pluralidad innominada de sujetos”, todos aquellos que realicen en algún momento un supuesto normativo. Una disposición es uniforme cuando debe aplicarse a todos por igual y sin distinciones de ninguna especie a todas las personas colocadas bajo la potestad o jurisdicción de quien la emita. Se estima que el Principio de Generalidad Tributaria puede enunciarse diciendo que, sólo están obligados a pagar tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas, previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia el correspondiente hecho generador del tributo de que se trate.

No significa que todos deben pagar impuesto, sino los que tienen capacidad contributiva.

b) PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD:

Este deber esta vinculado al Principio de generalidad, significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por el Estado Mexicano, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca.

Es necesario insistir en que los tributos o contribuciones son ingresos tributarios que el Estado imprescindiblemente requiere para el desarrollo de sus actividades. El principio de obligatoriedad en materia fiscal tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico- tributario, sino como una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento puede derivarse severas

consecuencias para los particulares. El contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es, en modo alguno una donación graciosa o aportación voluntaria, es un verdadero sacrificio económico para que se puede contar con una serie de servicios públicos y obras de beneficio colectivo, por eso nuestra Constitución lo impone de manera obligatoria, como deber ciudadano de orden público, así mismo otorga al estado los instrumentos jurídicos adecuados para velar por su plena vigencia y su cabal cumplimiento.

c) PRINCIPIO DE VINCULACIÓN CON EL GASTO PÚBLICO:

El Artículo 31 de nuestra Constitución Política que nos rige, señala, “ son obligaciones de los mexicanos: IV.- contribuir para los gastos públicos así de la federación, como de los estados y municipios en que residan...”

los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas ya que resultaría ilógico e infundado que el estado exigiera en forma permanente a sus súbditos, una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio. Puede afirmarse que ningún ciudadano accedería a contribuir al sostenimiento de un estado que se negara a satisfacer las necesidades sociales básicas, esta es la principal causa de evasión de impuestos.

La historia antigua y reciente demuestran que los malos gobernantes, que han distraído los fondos públicos han sido inmediatamente calificados como corruptos, deshonestos y han sido causa de repudio.

Nuestra carta magna impone a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos. En esencia este tercer principio establece una importante obligación a cargo del Estado, el cual sólo la cumplirá si emplea escrupulosamente todos y cada uno de los ingresos tributarios que recaude en la integración de un Presupuesto Nacional cuyo contenido sea ampliamente divulgado entre la población.

Se puede citar la siguiente jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

“ la circunstancia o hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni le puede cambiar, la naturaleza debe estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta con consultar el Presupuesto

de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los regiones de este, tienen fines específicos , como comúnmente lo son la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pagos de sueldos etc..”

“ el gasto público doctrinaria y constitucionalmente tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre gasto público que el importe recaudado por la federación a través de los impuestos derechos, productos, y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.”

d) PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

Su significación conceptual es el de mayor importancia para determinar los lineamientos esenciales de nuestro sistema tributario, aparecen consignadas en la fracción IV del Artículo 31 que señala que los obligados a contribuir a los gastos público deben hacerlo “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

Se considera que la principal característica que toda ley tributaria debe poseer es la de establecer contribuciones o tributos que sean precisamente proporcionales y equitativos. No ha sido tarea sencilla determinar con exactitud cuando es un tributo proporcional y equitativo.

De acuerdo con el artículo 31 de nuestra carta magna, en su fracción IV nos habla de que para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero que sea proporcional, segundo que sea equitativo y tercero que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos requisitos el impuesto será contrario a lo establecido por la constitución, ya que no se concedió una facultad omnímoda.

Para su mayor comprensión se explicara cada uno de estos artículos por separado:

PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD:

“ proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre si”

podemos decir que la proporcionalidad es la correcta distribución entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos

por ella gravados. Significa que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de ingresos netos que hayan percibido, pues en este caso se estaría utilizando a los tributos como medio para que el estado confisque bienes a los ciudadanos. Los gravámenes deben estar de acuerdo con la capacidad económica, las personas que tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los medianos, y reducidos recursos; Este principio aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que deben ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, que debe corresponder en función de los ingresos obtenidos.

En conclusión el principio de proporcionalidad se estructura dentro de nuestro derecho fiscal atendiendo a los siguientes tres elementos primordiales:

- La capacidad económica de los ciudadanos a fin de que cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función de dicha capacidad.
- Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable.
- Las fuentes de riqueza disponibles y existentes en el País, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sea sólo una o dos de ellas las que soporten su totalidad.

PRINCIPIO DE EQUIDAD:

Por equidad debemos entender “ una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de la ley”

De acuerdo a su acepción aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancia”

Este va a significar la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; lo que en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo

concerniente a hipótesis de causación , acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pagos etc; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica , la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, con excepción de las tasas, cuotas o tarifas . es decir las normas jurídico-tributaria no deben establecer distinciones.

DIFERENCIAS:

PROPORCIONALIDAD	EQUIDAD
Atiende a la capacidad económica de los contribuyentes y a la correcta distribución de las cargas fiscales.	Se refiere específicamente al problema de la igualdad de los causantes ante la ley.
Esta vinculado con la economía general el país	Se relaciona con la posición concreta el contribuyente frente a la ley fiscal.
Atiende fundamentalmente, a las tasas, cuotas o tarifas tributarias.	Se ocupa de los demás elementos del tributo.
Debe inspirarse en criterios d progresividad	Se basa siempre en una noción de igualdad
Persigue la implantación de la justicia en todo el sistema tributario nacional.	Es por excelencia la aplicación de la justicia en casos concretos.
Busca la desigualdad a fin de afectar económicamente en mayor medida a las personas de mayores ingresos.	Implica tratar igual a los iguales y desigual a los colocados en una situación desigual.
Existe en función de la percepción de ingresos	Exclusivamente trata de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley.
Regula la capacidad contributiva de los ciudadanos	Atiende a las hipótesis normativas de nacimiento y plazo para el pago de las contribuciones.
Se vincula directamente con el entero de las contribuciones necesarias para sufragar los gastos públicos.	Se relaciona con la regulación justa y adecuada del procedimiento recaudatorio en sí.
Opera en atención a la capacidad contributiva del contribuyente	Sólo opera con respecto a las personas que al ser sujetos pasivos de un mismo tributo, deben tener igual situación frente a la ley.

□ PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Nuestra ley suprema viene a confirmar el postulado básico del Derecho Fiscal relativo a que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y la regule. Por tanto está haciendo referencia a la llamada “ piedra angular” de la disciplina que estudiamos, expresada a través del célebre aforismo latino: “nullum tributum sine lege” (no puede existir ningún tributo válido sin una ley que le de origen).

Sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta dónde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del estado y qué derechos pueden hacer valer ante el posible abuso del fisco. Por eso la existencia de normas jurídico-tributarias constituye la mejor barrera que puede oponerse a la actitud arbitraria de quienes, detentando el poder público, pretenden utilizar el derecho que el estado tiene de exigir aportaciones económicas de sus gobernados como pretexto para hacerlos víctimas de toda clase de abusos y confiscaciones.

Los dos enunciados a los que obedece el principio de legalidad son:

- La autoridad hacendaría no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable al caso.
- Por su parte, los causantes sólo se encuentran obligados a cumplir con los deberes que previamente y expresamente facultada pueden hacer valer ante el fisco los derechos que esa misma ley les confieren.

MEDIOS DE DEFENSA LEGAL.

Los seis principios constitucionales que acabamos de analizar representan para todo ciudadano una garantía de defensa contra posibles arbitrariedades del legislador fiscal, cada vez que una norma jurídico tributaria que de cualquier manera los contravenga automáticamente se reputa como inconstitucional y por ende carece de validez, legal.

Los principios aquí señalados se fundamentan en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política Mexicana.

“Universidad Autónoma de Querétaro”

Facultad de Contaduría Y Administración

Derecho Fiscal

Trabajo: Principios Constitucionales en Materia Tributaria

BIBLIOGRAFIA:

- **ARRIOJA, Vizcaíno Adolfo, "DERECHO FISCAL", 1ª Edición, México, Themis, 1989.**

Publicado en la pagina WEB

<http://html.rincondelvago.com/principios-constitucionales-fiscales.html>

ANEXO 2
CUADRO COMPARATIVO DE LAS DISPOSICIONES REFERENTES AL COSTO EN LA L.I.S.R. 1986 Y AL COSTO DE LO VENDIDO EN LA L.I.S.R. 2005

“Haciendo una comparación de las disposiciones que se referían al costo en la LISR vigente hasta el ejercicio fiscal de 1986, con las disposiciones que se refieren al costo de lo vendido en la LISR vigente a partir del 1 de enero de 2005, podemos destacar lo siguiente:

Art.	Ley de 1986	Art.	Ley de 2005
22-II	Señalaba el costo , como deducción autorizada.	29-II	Ahora lo deducible es el costo de lo vendido .
22-I	Señalaba como deducible los gastos .	29-III	La deducción son los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones
29	Establece la obligación de determinar el costo, de manera general, conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados y el sistema de costeo directo se aplica cuando la Ley lo prevea específicamente.	45-A	Establece la obligación de determinar el costo, de manera general, conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. El sistema de costeo directo se aplica como opción.
29	Este artículo señala que cuando el costo de las mercancías, sea superior al precio de mercado o de reposición, podrá considerarse el que corresponda de acuerdo con lo siguiente: I. El de reposición, sea éste por adquisición o de producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización. II. El de realización, que es el precio normal de enajenación, siempre que sea inferior al valor de reposición. III. El neto de realización, que	45-H	Este artículo señala que cuando el costo de las mercancías sea superior al precio de mercado o de reposición, podrá considerarse el que corresponda de acuerdo a lo siguiente: I. El de reposición, sea éste por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización. II. El de realización, que es el precio normal de enajenación, siempre que sea inferior al valor de reposición. III. El neto de realización, que

	es el equivalente al precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición. Por último, se regula la deducción inmediata, así como partes relacionadas en la Nueva Ley; disposiciones actuales, resultado de la evolución de la economía.		es el equivalente al precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición. Por último, se regula la deducción inmediata, así como partes relacionadas en la Nueva Ley; disposiciones actuales, resultado de la evolución de la economía.
29	Asimismo, en la antigua Ley, se contemplaba que los contribuyentes que se dedicaran a la agricultura, ganadería o pesca podían dejar de determinar el costo de las mercancías que enajenaran, en este caso, deducirían en el ejercicio en que se efectuaran las enajenaciones, los gastos correspondientes a dichas mercancías.		No señala nada al respecto.
40	Se establecía el sistema de costeo directo como opción para los exportadores.	45-A	Se permite la utilización del sistema de costeo directo y cuando sea sobre costos históricos, se establece como obligación que se considere lo siguiente: materia prima consumida, mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos y se establece la obligación de cumplir lo que diga el RLISR.
32	Artículos que se refieren a cómo se integra el costo para los contribuyentes que realizan actividades comerciales. Básicamente es lo mismo, sólo mejora la redacción.	45-B	Artículos que se refieren a cómo se integra el costo para los contribuyentes que realizan actividades comerciales. Básicamente es lo mismo, sólo mejora la redacción.
33	Se refiere a como se integra el costo para los contribuyentes	45-C	Se refiere a como se integra el costo para los contribuyentes

que realizan actividades distintas a las del artículo anterior. Contemplan compras netas, los pagos por salarios, la deducción de inversiones de manera similar y; Se mencionaban de modo enunciativo y no limitativo los siguientes conceptos: Las erogaciones directamente relacionadas con la producción, incluyendo, entre otras, las siguientes: a) Materiales indirectos. b) Primas y seguros c) Fletes y acarreos d) Mantenimiento y conservación e) Contribuciones Federales, del Distrito Federal, Estatales y Municipales. f) Asistencia técnica, transferencia de tecnología y regalías. g) Los pagos por el uso o goce temporal de bienes. De acuerdo con esta lista, podemos apreciar que la Ley anterior establecía conceptos específicos como ejemplos, y no sólo gastos, además de que con la frase, entre otros, trataba de incorporar como costos muchos otros conceptos. 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. Para determinar el costo del ejercicio se excluirá el correspondiente a la mercancía	que realizan actividades distintas a las del artículo anterior. Contemplan compras netas, los pagos por salarios, la deducción de inversiones de manera similar y; Observa también los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios. 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. Para determinar el costo del ejercicio se excluirá el correspondiente a la mercancía no enajenada, así como el de la producción en proceso, a la terminación del ejercicio.
---	--

	no enajenada, así como el de la producción en proceso, a la terminación del ejercicio.		
34	Forma de determinar el costo para los mineros. Regula contribuyentes que extraigan minerales preciosos, previo aviso a la autoridad exactora correspondiente, y siempre que se observe e mismo procedimiento año con año, podrán optar por determinar el costo de enajenación conforme al siguiente procedimiento: I. Valuarán la producción terminada y los inventarios iniciales y finales al valor de realización. Este procedimiento no podrá variarse durante el período que abarque la declaración. II. Los inventarios valuados conforme a la fracción anterior, se adicionarán con los costos incurridos relacionados directamente con la producción, obteniéndose de esta manera el costo de enajenación.		No regulado.
30	Enajenaciones a plazo y arrendamiento financiero (misma regulación)	45-E	Enajenaciones a plazo y arrendamiento financiero (misma regulación)
	No regulado.	45-F	Determinación del costo de lo vendido. Procedimiento obligado por cinco ejercicios. Para determinar el costo de lo vendido de la mercancía, se deberá aplicar el mismo procedimiento en cada ejercicio durante un período mínimo de cinco ejercicios y sólo podrá variarse cumpliendo con los requisitos que se

		establezcan en el Reglamento de esta Ley. En ningún caso se dará valor a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido.
31	Los contribuyentes que celebren contratos de obra inmueble o mueble, así como los que enajenen lotes en fraccionamientos que obtengan los ingresos por esos bienes en varios ejercicios, podrán deducir las erogaciones correspondientes en los ejercicios en que se obtengan los ingresos, en la misma proporción que los percibidos en el ejercicio representen del ingreso total. Para los efectos del párrafo anterior, el contribuyente podrá estimar el monto de las erogaciones en las que incurrirá en futuros ejercicios, en relación con los ingresos que perciba. En los casos en que varíen los elementos considerados para formular la estimación, el contribuyente deberá ajustar en el ejercicio en el que incurra en dicha variación, el monto de las erogaciones estimadas deducidas en ejercicios anteriores, si del ajuste resulta que las erogaciones estimadas que fueron deducidas en ejercicios anteriores exceden en un 10% a las determinadas conforme a la nueva estimación, o a la entrega de la obra, sobre la diferencia, se pagarán recargos en los términos de Ley a partir del día en que se presentó debió presentarse la declaración del ejercicio en que empezó a deducir las erogaciones de que	No regulado.

	se trate. Lo dispuesto en este artículo no es aplicable tratándose de inversiones, las cuales se deducirán en los términos establecidos en esta Ley.		
35	Tratándose de contribuyentes que se dediquen la extracción de minerales que además transformen los productos obtenidos, calcularán el costo de extracción de dichos productos conforme les corresponda según su naturaleza, y por lo que respecta a la transformación de los mismos se calculará conforme a lo establecido en esta Ley para actividades industriales, considerando en este último caso como materias primas a los productos extraídos.		No regulado.
	No regulado.	45-G	Los contribuyentes podrán optar por cualquiera de los métodos de valuación de inventarios que se señalan a continuación: I. Primeras entradas primeras salidas (PEPS) II. Últimas entradas primeras salidas (UEPS) III. Costo identificado IV. Costo promedio V. Detallista Cuando se opte por utilizar alguno de los métodos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, se deberá llevar por cada tipo de mercancías de manera individual, sin que se pueda llevar en forma monetaria. En los términos que establezca el Reglamento de esta Ley se podrán establecer facilidades

		para no identificar los porcentajes de deducción del costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías de manera individual. Los contribuyentes que enajenen mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de \$50,000.00, únicamente deberán emplear el método de costo identificado. Tratándose de contribuyentes que opten por emplear el método detallista deberán valuar sus inventarios al precio de venta disminuido con el margen de utilidad bruta que tengan en el ejercicio conforme al procedimiento que se establezca en el Reglamento de esta Ley. La opción a que se refiere este párrafo no libera a los contribuyentes de la obligación de llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere la fracción XVIII del artículo 86 de esta Ley. Una vez elegido el método en los términos de este artículo, se deberá utilizar el mismo durante un período mínimo de cinco ejercicios. Cuando los contribuyentes para efectos contables utilicen un método distinto a los señalados en este artículo, 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 en los términos de este párrafo no será acumulable o deducible. Cuando con motivo de un cambio en el método de valuación de inventarios se genere una deducción, ésta se deberá disminuir de manera proporcional en los cinco ejercicios siguientes.
36	Para determinar el costo deducible en el ejercicio, los contribuyentes procederán conforme a lo siguiente: I. Cuando lleven el procedimiento de control de inventarios perpetuos, el costo se obtendrá de los registros contables, sin necesidad de comparar los inventarios inicial y final. Lo dispuesto en esta fracción no libera del cumplimiento de la obligación establecida en el artículo 58 fracción VII de esta Ley. II. Cuando lleven el procedimiento de control de inventarios pormenorizado o analítico, se considerará el costo de las mercancías: a) Que forme parte del inventario inicial del ejercicio. b) Las que estén en proceso de producción al inicio del ejercicio. c) Las adquiridas o producidas durante el ejercicio. d) Las que estén en proceso de producción al término del ejercicio. e) Las que formen parte del inventario final del ejercicio. El		

	costo deducible será el que resulte de sumar las cantidades correspondientes conforme los incisos <i>a)</i>, <i>b)</i> y <i>c)</i> de esta fracción y restándole al resultado las cantidades que corresponda conforme a los incisos <i>d)</i> y <i>e)</i> de a misma. III. Cuando empleen el método detallista para la valuación de sus inventarios, para calcular el costo deducible, procederán de la siguiente forma: a) Valuarán las existencias al inicio del ejercicio al precio de enajenación. b) Determinarán el importe de las adquisiciones de mercancía del ejercicio. c) Valuarán las existencias a la terminación del ejercicio a precio de enajenación. d) Aplicarán a la cantidad obtenida conforme al inciso <i>a)</i> de esta fracción, el por ciento o los por cientos de utilidad bruta con el que opera el contribuyente en el ejercicio. e) A la cantidad obtenida en los términos del inciso <i>c)</i> de esta fracción, se aplicará el por ciento o los por cientos de utilidad bruta con el que opera el contribuyente en el ejercicio. El costo deducible será la cantidad que se obtenga de restar a la suma de los resultados de los incisos <i>a)</i>, <i>b)</i> y <i>e)</i> de esta fracción, los correspondientes obtenidos conforme a los incisos <i>c)</i> y <i>d)</i> de la misma. IV. Cuando se lleven el procedimiento de control de inventarios de mercancías		
--	--	--	--

	generales, podrán dejar de determinar el costo de las que mercancías que enajenen y, en este caso, deducirán en el ejercicio en que se efectúen, el importe de la compra de mercancías y los gastos correspondientes a las mismas; cuando opten por determinar el costo, deberán hacerlo conforme a la fracción II de este artículo, practicando recuentos físicos de existencias.		
	No regulado.	45-I	Cuando los contribuyentes, con motivo de la prestación de servicios proporcionen bienes en los términos establecidos en el artículo 17, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, sólo se podrán deducir en el ejercicio en el que se acumule el ingreso por la prestación del servicio, valuados conforme a cualquiera de los métodos establecidos en el artículo 45-G de esta Ley.
39	Los contribuyentes podrán excluir del costo de adquisición los siguientes conceptos: I. Fletes, transportes y acarreos de los bienes comprados. II. Seguros contra riesgos en la transportación y manejo de los bienes comprados. III. Comisiones y gastos de agentes y comisionistas que intervengan en las compras. IV. Impuesto a la importación y derechos aduanales y consulares. La opción a que se refiere el párrafo anterior deberá ejercerse en el primer mes del ejercicio, presentando aviso		No regulado.

	ante las autoridades fiscales. Una vez ejercida la opción por un ejercicio, se entenderá que ésta se mantiene por los siguientes ejercicios, excluyéndose los conceptos señalados en este artículo, siguiendo el mismo criterio año con año. Cuando el contribuyente desee cambiar su opción deberá cumplir con las condiciones y requisitos que fije el reglamento de esta Ley.		
40	Los exportadores que cumplan con los requisitos que al efecto señale el Reglamento de esta Ley podrán adoptar el sistema de costeo directo con base en costos históricos en lugar del costeo absorbente. En el ejercicio en el cual se realice el cambio, deducirán la diferencia que resulte entre costeo absorbente y el directo como sigue: I. En el ejercicio en el cual se realice el cambio se deducirá la cantidad que resulte de aplicar al monto de la diferencia de que se trata el factor que se obtenga mediante el siguiente procedimiento: a) Se dividirá el monto de las enajenaciones totales de los productos exportados en el ejercicio en el cual se efectúe el cambio de sistema de costeo entre el importe total de las enajenaciones del mismo ejercicio. b) El resultado obtenido conforme al inciso anterior se multiplicará por la suma de 1.0 más el incremento promedio de las exportaciones de los últimos cuatro ejercicios, incluido aquel		No regulado.

	en que se efectuó el cambio. En caso de que las exportaciones se hubieran realizado en un número menor de ejercicios se tomarán en cuenta sólo éstos. El incremento promedio se obtendrá dividiendo el importe de las exportaciones del ejercicio en el cual se efectúa el cambio entre el monto de las efectuadas en el primero de los ejercicios a que se refiere el inciso b), a la cifra obtenida se le restará 1.0 y ese resultado se dividirá entre el número de ejercicios a que se refiere el inciso citado menos un. Contribuyentes que podían ocupar el sistema de costeo directo en lugar del absorbente, como opción.		
--	--	--	--

Págs. 15 a la 29 del Libro “Costo de lo vendido Alternativas fiscales y aplicación práctica” por Jesús Flores Rodríguez, Mario A. Navarrete Zavala, Ricardo Díaz Palacios, José Luís Castro Peralta y Dulce Maria Zurita Castro. Editado por Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. de C.V. Año 2005.

ANEXO 3

ARTÍCULOS DE LA L.I.S.R. QUE A PARTIR DEL EJERCICIO 2005 REGULAN LA DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TÍTULO II DE LAS PERSONAS MORALES DISPOSICIONES GENERALES

“CAPÍTULO I DE LOS INGRESOS...”

“CAPÍTULO II DE LAS DEDUCCIONES

SECCIÓN I DE LAS DEDUCCIONES EN GENERAL

Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

- I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.
- II. ***El costo de lo vendido.***
- III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
- IV. Las inversiones.
- V. (Se deroga)...”

“SECCIÓN III DEL COSTO DE LO VENDIDO

Artículo 45-A. El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. 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.

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.

Artículo 45-B. Los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

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

Artículo 45-C. Los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el artículo 45-B de esta Ley, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

- I. Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.
- II. Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.
- III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.

IV. La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculada conforme a la Sección II, del Capítulo II, del Título II de esta Ley, siempre que se trate de bienes por los que no se optó por aplicar la deducción a que se refieren los artículos 220 y 221 de dicha Ley.

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.

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.

Artículo 45-D. Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, determinarán el costo de las mercancías conforme a lo establecido en esta Ley. Tratándose del costo de las mercancías que reciban de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, estarán a lo dispuesto en el artículo 31 fracción XV de esta Ley.

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

Artículo 45-F. Para determinar el costo de lo vendido de la mercancía, se deberá aplicar el mismo procedimiento en cada ejercicio durante un período mínimo de cinco ejercicios y sólo podrá variarse cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

En ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido.

Artículo 45-G. Los contribuyentes, podrán optar por cualquiera de los métodos de valuación de inventarios que se señalan a continuación:

- I. Primeras entradas primeras salidas (PEPS).
- II. Últimas entradas primeras salidas (UEPS).
- III. Costo identificado.
- IV. Costo promedio.
- V. Detallista.

Cuando se opte por utilizar alguno de los métodos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, se deberá llevar por cada tipo de mercancías de manera individual, sin que se pueda llevar en forma monetaria. En los términos que establezca el Reglamento de esta Ley se podrán establecer facilidades para no identificar los porcentajes de deducción del costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías de manera individual.

Los contribuyentes que enajenen mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de \$50,000.00, únicamente deberán emplear el método de costo identificado.

Tratándose de contribuyentes que opten por emplear el método detallista deberán valuar sus inventarios al precio de venta disminuido con el margen de utilidad bruta que tengan en el ejercicio conforme al procedimiento que se establezca en el Reglamento de esta Ley. La opción a que se refiere este párrafo no libera a los contribuyentes de la obligación

de llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere la fracción XVIII del artículo 86 de esta Ley.

Una vez elegido el método en los términos de este artículo, se deberá utilizar el mismo durante un período mínimo de cinco ejercicios. Cuando los contribuyentes para efectos contables utilicen un método distinto a los señalados en este artículo, 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 en los términos de este párrafo no será acumulable o deducible.

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

Artículo 45-H. Cuando el costo de las mercancías, sea superior al precio de mercado o de reposición, podrá considerarse el que corresponda de acuerdo a lo siguiente:

- I. El de reposición, sea éste por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.
- II. El de realización, que es el precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación, siempre que sea inferior al valor de reposición.
- III. El neto de realización, que es el equivalente al precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición.

Cuando los contribuyentes enajenen las mercancías a una parte relacionada en los términos del artículo 215 de esta Ley, se utilizará cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II y III, del artículo 216 de la misma.

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

Artículo 45-I. Cuando los contribuyentes, con motivo de la prestación de servicios proporcionen bienes en los términos establecidos en el artículo 17, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, sólo se podrán deducir en el ejercicio en el que se acumule el ingreso por la prestación del servicio, valuados conforme a cualquiera de los métodos establecidos en el artículo 45-G de esta Ley.”

ANEXO 4

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito dan a conocer en 2007 diversas jurisprudencias y tesis aisladas (21 documentos en total) referentes al costo de lo vendido en cuanto a su constitucionalidad y si cumple o no con los principios tributarios consagrados en nuestra Carta Magna.

Registro No. 171326

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVI, Septiembre de 2007

Página: 410

Tesis: 1a. CLXIV/2007

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. LAS OBLIGACIONES DE DETERMINAR EL COSTO DE LO VENDIDO, ATENDIENDO A LO DISPUESTO POR EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, ASÍ COMO A LA SECCIÓN III DEL CAPÍTULO II DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, Y DE LLEVAR UN CONTROL CONFORME AL SISTEMA DE INVENTARIOS PERPETUOS, EN SÍ MISMAS, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).

Las disposiciones aludidas prescriben la obligación a cargo de los contribuyentes de determinar el costo de lo vendido y de llevar inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y terminados, según se trate, conforme al sistema de inventarios perpetuos. Ahora bien, la carga mencionada se traduce en una obligación de carácter administrativo, a través de la cual se lleva un control minucioso de los activos de la empresa, misma que puede repercutir en la obligación fiscal sustantiva, toda vez que dicho esquema contable permite determinar la ganancia obtenida en las ventas

correspondientes, para lo cual resulta necesario que, de manera permanente, se lleven libros de acuerdo con las existencias en almacén, por medio de un registro detallado, donde se llevan tanto los importes en unidades monetarias como las cantidades físicas, sin que ello se traduzca en una violación al principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos por desconocer la capacidad administrativa de los causantes, apreciándose que las argumentaciones enderezadas en cuanto a la mayor o menor complejidad inherente a llevar un sistema de inventarios perpetuos, conllevan una argumentación que en realidad depende de la particular apreciación de cada causante, lo cual pone de manifiesto que dicha circunstancia no es suficiente para determinar la inconstitucionalidad de la norma, pues ésta únicamente puede derivar de cuestiones generales, no particulares y, mucho menos si éstas provienen de una concepción particular. Adicionalmente, debe apreciarse que el artículo 86, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta se refiere a una obligación de tipo formal -que podría tener efectos en la sustantiva de pago del impuesto-, pero que no es susceptible de trascender en términos de una violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, toda vez que el solo hecho de cumplir con dicha obligación, de llegar a influir en la operación de la empresa, en todo caso sería como costo administrativo y, por ende, su impacto se traduciría exclusivamente en un perjuicio económico, mismo que no es subsanable a través del juicio de garantías. De esta manera, debe apreciarse que dichas obligaciones no implican una desvinculación entre la capacidad contributiva de los causantes y la cantidad a enterar, ni generan una afectación que se traduzca en que el impuesto sobre la renta deje de pesar sobre las utilidades generadas por las personas morales, por lo cual no es dable afirmar que se viola el principio constitucional mencionado.

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 1362/2005. Arrendadora del Colorado del Norte, 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 1497/2005. Restaurant El Salvador, S.A. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Carlos Mena Adame.

Registro No. 171327

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVI, Septiembre de 2007

Página: 313

Tesis: 1a./J. 115/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. LAS FRACCIONES IV Y IX DEL ARTÍCULO TERCERO DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN, DEROGAN Y ESTABLECEN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ENTRE OTRAS, QUE REGULAN EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).

Del primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como del contenido de las teorías de los derechos adquiridos y de los componentes de la norma que ha sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación para analizar y desentrañar el problema de irretroactividad de la ley, se advierte que una norma transgrede el precepto constitucional señalado, cuando trata de modificar o alterar derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de éstos, nacidos bajo la vigencia de una ley anterior, conculcando en perjuicio de los gobernados dicha garantía individual, lo que no sucede cuando se está en presencia de expectativas de derecho o

de situaciones que aún no se han realizado o consecuencias no derivadas de los supuestos regulados en la ley anterior, pues en esos casos, sí se permite que la nueva ley las regule. En este orden, las fracciones IV y IX del artículo tercero del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entre otras, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10. de diciembre de 2004, no transgreden el principio de irretroactividad de la ley, toda vez que regulan situaciones que acontecen a partir de su entrada en vigor. Así, la fracción IV del referido precepto establece que no tendrán costo de venta deducible las mercancías que se tengan en inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro "hasta agotar sus existencias", porque la disminución de la base gravable por ese concepto se llevó a cabo cuando se adquirieron las materias primas, de los productos semiterminados o terminados que utilizan los contribuyentes para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos; de manera que la norma citada no afecta derechos adquiridos o situaciones jurídicas consumadas o constituidas conforme a la legislación anterior, sino que simplemente reconoce que aquellas compras ya fueron motivo de deducción y que no es posible que el contribuyente nuevamente las considere y disminuya de la base gravable para el ejercicio fiscal de 2005, en el que se sustituyó el sistema de deducción por adquisiciones del diverso de deducción del costo de lo vendido. Por su parte, la fracción IX, al ordenar el levantamiento de un inventario físico de mercancías al 31 de diciembre de 2004 y su valuación utilizando el método de primeras entradas, primeras salidas, tampoco transgrede el principio de irretroactividad de la ley, ya que, por una parte, la obligación de levantar un inventario físico se encontraba prevista con antelación en el artículo 86, fracción V, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2004, luego, no se modifica algún derecho adquirido o situación jurídica consumada o constituida con anterioridad y, por otra, la obligación de valuar ese inventario conforme a un método determinado, aun cuando constituye un deber antes no previsto lo cierto es que tal previsión no incide hacia el pasado, sino al ámbito de la vigencia del nuevo sistema de deducción denominado "Del costo de lo vendido", pues no se toma en cuenta para determinar el impuesto respecto de años anteriores, sino que únicamente sirve como sustento, parámetro o base para los subsecuentes inventarios que se consideren para fijar la deducción en cita a partir de su entrada en vigor.

Amparo en revisión 1533/2005. Valeo Sistemas Eléctricos, 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 1542/2005. Automotriz Central de México, S.A. de C.V. y otras. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Gustavo Ruiz Padilla.

Amparo en revisión 1523/2005. Interlomas Mundo Automotriz, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Gustavo Ruiz Padilla.

Amparo en revisión 1205/2005. Casa Cuervo, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 1007/2005. Grupo Comercial Atlas, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Tesis de jurisprudencia 115/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha ocho de agosto de dos mil siete.

Registro No. 171328

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXVI, Septiembre de 2007

Página: 408

Tesis: 1a. CLXV/2007

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. LAS DISPOSICIONES DE LA SECCIÓN III DEL CAPÍTULO II DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE REGULAN EN LO GENERAL EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO, NO LIMITAN LA DEDUCCIÓN DE LOS SALDOS PENDIENTES DE CONSIDERAR, DERIVADOS DEL CAMBIO DE SISTEMA DE DEDUCCIÓN EFECTUADO EN 1986, POR LO QUE NO VIOLAN LAS GARANTÍAS TRIBUTARIAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).

A partir del ejercicio de 1987 se modificó la Ley del Impuesto sobre la Renta para establecer la "base nueva o base ampliada", contenida en el Título II de la Ley, y la "base tradicional" que pasó a formar el Título VII, las cuales debían coexistir por cuatro años y aplicarse conjuntamente para determinar el impuesto del ejercicio. Por otra parte, y en virtud de que la generalidad de los contribuyentes mantenía en sus inventarios al 31 de diciembre de 1986 mercancías que fueron compradas a más tardar en esa fecha, se enfrentaban con que al venderlas tendrían que acumular el ingreso correspondiente, pero no podrían disminuir del mismo el precio pagado por la mercancía, dado que el concepto deducible, es decir, la adquisición o compra no se habría verificado durante la vigencia de la nueva regulación que comenzó a regir esta deducción, sino que tuvo lugar antes de que la nueva normatividad hubiera entrado en vigor. En consecuencia, desde la regulación transitoria vigente a partir de 1987, se ha permitido deducir el costo de las mercancías que se mantenían en inventario hasta el 31 de diciembre de 1986, sujetando dicha deducción, no al momento de enajenación de las mercancías, sino a que la empresa cambiara de actividad preponderante o a que la sociedad fuera liquidada. Ahora bien, no es atinado afirmar que la reincorporación en la legislación del sistema de

deducción del costo de ventas a partir del 1o. de enero de 2005, se traduzca en un violación a las garantías tributarias de proporcionalidad y equidad contenidas en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, afirmando que las empresas que aún contaban con saldos pendientes de deducir, provenientes del original cambio de sistema efectuado en 1986, no podrían considerarlos en la determinación de su obligación fiscal, a menos que se ejerciera la opción a que se refieren las fracciones IV y V del artículo tercero del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entre otras, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de diciembre de 2004, relativas al régimen de acumulación de inventarios. Ello, porque del hecho de que el régimen de acumulación de inventarios preceptúe un trato especial para dicho concepto dentro del esquema contemplado en las fracciones IV y V previamente referidas, no se desprende que sólo mediante el ejercicio de la opción se pueda continuar deduciendo dicho saldo, apreciándose que las restantes disposiciones que regulan en lo general el sistema del costo de lo vendido, no restringen la deducción correspondiente. Así, es claro que no existe un tratamiento inequitativo, pues los términos de comparación que se pretendieran establecer como base de esa argumentación son incorrectos, en la medida en la que se formula un caso de trato desigual -la imposibilidad de deducir los saldos pendientes a los que se ha hecho referencia-, el cual no es acorde a la realidad, pues dicha deducción no le es restringida o limitada, en el entendido de que la misma puede efectuarse en términos de la fracción XIV del artículo segundo del decreto legislativo que estableció una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta vigente desde enero de 2002. Correlativamente, tampoco se aprecia una violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, pues las disposiciones cuya inconstitucionalidad se reclama no privan a los causantes del derecho a deducir los conceptos apuntados, con lo cual, en este aspecto, no se daría lugar a la determinación de una utilidad que no reflejara la auténtica capacidad para concurrir a los gastos públicos, de nuevo, porque los saldos que aún reportara la sociedad mercantil podrán ser considerados en los términos de las disposiciones aplicables del decreto legislativo que estableció la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor.

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 1413/2005. Telecomunicaciones Modernas, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Carlos Mena Adame.

Registro No. 171329

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVI, Septiembre de 2007

Página: 312

Tesis: 1a./J. 118/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

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.

Tesis de jurisprudencia 118/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha ocho de agosto de dos mil siete.

Registro No. 171330

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVI, Septiembre de 2007

Página: 311

Tesis: 1a./J. 119/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE REGULAN EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA AL REMITIR A NORMAS REGLAMENTARIAS EN CUANTO A LA PREVISIÓN DE CIERTOS REQUISITOS (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).

El reglamento es un acto materialmente legislativo llevado a cabo por el titular del Poder Ejecutivo en ejercicio de la potestad que le concede la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuyo objetivo consiste en desarrollar y complementar en detalle las leyes para facilitar su aplicación, lo cual se justifica plenamente desde el punto de vista práctico porque mediante el uso de la citada facultad, es posible que la legislación se adapte oportunamente a las circunstancias cambiantes y necesidades sociales del país. Así, sería incorrecto menospreciar la importancia de las disposiciones reglamentarias con las características mencionadas, ya que aun estando subordinadas a la ley, tienen un campo de acción relativamente amplio y pueden desarrollar el texto legal en cierta medida. En consecuencia, las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta que regulan las normas generales relativas al sistema de deducción denominado costo de lo vendido, no transgreden el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, al admitir por vía reglamentaria la precisión de las formalidades o requisitos no previstos en el ordenamiento jurídico, pues son necesarios para asegurar su cumplimiento de acuerdo a la voluntad legislativa que así lo prevé expresamente.

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 1108/2005. Corporación Óscar, 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 1491/2005. Kantus Mexicana, 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 1067/2005. Importadora Siza, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Carlos Mena Adame.

Amparo en revisión 1497/2005. Restaurant El Salvador, S.A. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Carlos Mena Adame.

Tesis de jurisprudencia 119/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha ocho de agosto de dos mil siete.

Registro No. 171331

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVI, Septiembre de 2007

Página: 407

Tesis: 1a. CLVIII/2007

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

RENTA. LA UTILIZACIÓN DE UN DETERMINADO SISTEMA DE COSTEO (ABSORBENTE O DIRECTO) EN EL IMPUESTO RELATIVO, NO IMPLICA UN JUICIO DEFINITIVO SOBRE LA DEDUCIBILIDAD DE CIERTOS CONCEPTOS, SINO ÚNICAMENTE UNA DECISIÓN SOBRE LO QUE SERÁ DEDUCIBLE COMO COSTO DE LO VENDIDO.

El artículo 45-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece, en forma general, las condiciones y términos en los que podrán utilizarse dos sistemas de costeo, denominados "absorbente" y "directo". En cuanto al primero de dichos sistemas, debe puntualizarse que el costeo absorbente se integra con todas aquellas erogaciones directas y los gastos

indirectos que se considere fueron incurridos en el proceso productivo. La asignación del costo al producto, se hace combinando los gastos incurridos en forma directa, con los gastos de otros procesos o actividades relacionadas con la producción. Así entendido, los elementos que forman el costo de un artículo bajo este sistema serán: materia prima, mano de obra -típicamente, costos variables, que se originan y cambian en función del volumen de producción- y gastos directos e indirectos de fabricación, que pueden ser variables o fijos; en consecuencia, que una empresa determine el costo de lo vendido con base en el sistema de costeo absorbente se traduce en que la materia prima, la mano de obra y los cargos indirectos sólo podrán deducirse hasta que se enajene la mercancía. En cambio, en el costeo directo se considera como integrante del costo de lo vendido, únicamente aquellos elementos que se originan y cambian en función de la producción, es decir, los costos variables -por ejemplo, materia prima directa y mano de obra directa-; lo anterior significa que, bajo un sistema de costeo directo, los costos fijos de producción son costos del período -los cuales serán deducibles como gastos, en caso de cumplir con los demás requisitos legales-, y no del producto, como sucede en el costeo absorbente. En tal virtud, el argumento que sostiene la existencia de una supuesta prohibición de realizar la deducción de ciertos conceptos -costos administrativos y erogaciones relacionadas con producción o distribución de mercancías, independientemente de qué se enajena en el ejercicio-, con lo que se obligaría a determinar una base pretendidamente ajena a la capacidad del causante, en realidad, está pasando por alto las diferencias inherentes a los sistemas de costeo, de las cuales se pueden desprender consideraciones relativas a qué conceptos pueden ser deducibles como costo de lo vendido, y cuáles como gastos; lo cual no implica un juicio definitivo sobre su deducibilidad, sino sobre la integración del costo de lo vendido. En todo caso, aun considerando las características

del sistema del costo absorbente -en el que los conceptos señalados formarán parte del costo de lo vendido, y serían deducibles hasta que se enajena la mercancía-, debe tomarse en cuenta que esta Sala ha concluido que el diferimiento en el momento de la deducción -característica inherente al nuevo sistema, y que lo distingue del sistema de deducción del valor de adquisiciones- no evidencia, por sí mismo, violación a la Constitución.

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.

Registro No. 171334

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVI, Septiembre de 2007

Página: 309

Tesis: 1a./J. 134/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. LA POSIBILIDAD DE ACOGERSE AL RÉGIMEN GENERAL DE DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO U OPTAR POR EL DE ACUMULACIÓN DE INVENTARIOS PREVISTO EN LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO TERCERO DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN, DEROGAN Y ESTABLECEN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ENTRE OTRAS, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004, NO SE TRADUCE EN UNA OPCIÓN ENTRE DOS RÉGIMENES

INCONSTITUCIONALES (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).

No es atinado afirmar que las dos opciones previstas en el decreto legislativo que establece el nuevo sistema de deducción de costo de lo vendido -esto es, la acumulación de los inventarios en existencia al 31 de diciembre de 2004 o la prohibición de determinar el costo de ventas deduciendo las existencias a la fecha mencionada cuando se enajenen mercancías pertenecientes a dichos inventarios-, sean inconstitucionales, pues la primera no obliga a contribuir con base en un ingreso ficticio, mientras que la segunda es una opción otorgada por el legislador cuya elección no es obligatoria para los causantes ni es demandada por los principios constitucionales de la materia tributaria. En tal virtud, no es cierto que los contribuyentes se encuentren ante una disyuntiva entre dos opciones inconstitucionales, pues ni el régimen general lo es ni el esquema optativo ha sido diseñado a través del ejercicio de una elección que el causante se encontrara obligado a tomar, es decir, le estaba autorizado no acudir al esquema optativo regulado en la fracción V del artículo tercero del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entre otras, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de diciembre de 2004.

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 1533/2005. Valeo Sistemas Eléctricos, 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 1523/2005. Interlomas Mundo Automotriz, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Gustavo Ruiz Padilla.

Amparo en revisión 1290/2005. Aluminio de Baja California, 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 1069/2005. Promotora Playa Larga, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Carlos Mena Adame.

Tesis de jurisprudencia 134/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de ocho de agosto de dos mil siete.

Registro No. 171340

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVI, Septiembre de 2007

Página: 403

Tesis: 1a. CLVII/2007

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. LA DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO NO PUEDE CONSIDERARSE COMO UN BENEFICIO OPTATIVO OTORGADO POR EL LEGISLADOR.

Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que desde una óptica constitucional, deben considerarse deducibles en el impuesto sobre la renta, los desembolsos que se encuentren íntima o causalmente relacionados con la intención de producir ingresos, así como aquellos que resulten comunes en la industria o que parecen lógicamente diseñados para aumentar o preservar un flujo en la generación de ingresos. Ahora bien, una de las referidas deducciones es la establecida por la fracción II

del artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativa al "costo de lo vendido" de los bienes que se produzcan o comercialicen pues, en efecto, se trata de insumos necesarios e indispensables para el desarrollo de las actividades de la empresa. Consecuentemente, no es correcto afirmar que la deducción del costo de ventas es un beneficio optativo otorgado por el legislador, al sostener que la afectación a la esfera jurídica del contribuyente se daría únicamente en caso de que éste decidiera tomar la deducción correspondiente, habida cuenta que, bajo este enfoque, cualquier limitación o modalidad -aun aquellas que hicieran nugatorio el derecho a deducir el concepto de que se trate- tendrían cabida en el sistema del impuesto sobre la renta, sin que ello transgrediera la garantía de proporcionalidad tributaria, pues sería el propio causante el que elegiría tomar dicha medida favorecedora, sujetándose a los términos en los que la misma se configurara normativamente, con lo cual se privaría al citado principio de toda eficacia tutelar.

Amparo en revisión 1205/2005. Casa Cuervo, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 1213/2005. Becele, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Carlos Mena Adame.

Registro No. 171343

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXVI, Septiembre de 2007

Página: 399

Tesis: 1a. CLXXI/2007

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

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 aquéllas 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 G.

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 G.

Amparo en revisión 1215/2005. Comercializadora 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.

Registro No. 171344

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXVI, Septiembre de 2007

Página: 398

Tesis: 1a. CLXIII/2007

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO ESTABLECIDO EN LO GENERAL EN EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, ASÍ COMO LAS DISPOSICIONES DE LA SECCIÓN III DEL CAPÍTULO II DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ESTABLECE UN SUPUESTO DE DOBLE TRIBUTACIÓN VIOLATORIO DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que si bien es deseable que la política fiscal evite el fenómeno impositivo de la doble tributación, éste no es en sí mismo inconstitucional, y que el quejoso que alegue su existencia debe demostrar con pruebas idóneas que la doble tributación es desproporcional en relación con la fuente impositiva a la cual se aplica, pudiendo poner en peligro su existencia. Ahora bien, en relación con las disposiciones mencionadas no es atinado afirmar que al no permitir que se reconozcan los efectos de la inflación sobre las ventas y los inventarios y, simultáneamente, gravar la ganancia derivada del ajuste anual por inflación respecto de las deudas contraídas, ello implicaría que se grave dos veces el mismo objeto, resultando en una doble tributación que viole el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Así, el fenómeno de la doble tributación no se acredita en la especie, considerando que su actualización no puede desprenderse del hecho de que el contribuyente no esté autorizado para reconocer efectos inflacionarios a las ventas y a los inventarios y, al mismo tiempo, deba reconocer la ganancia que pudiera derivar del ajuste anual por inflación respecto de las deudas contraídas. Además, la existencia de la doble tributación no puede derivar de la insuficiencia que aprecie el contribuyente en el monto de una deducción autorizada,

aunada a la obligación de reconocer una ganancia diversa, únicamente por el hecho de que ambos casos se encuentran vinculados al fenómeno inflacionario, pues ello no implica que el impuesto sobre la renta necesariamente se calcule considerando un doble efecto a un mismo ingreso. Inclusive, el no reconocimiento de efectos fiscales a las ventas y a los inventarios no demuestra de manera idónea un efecto de doble tributación desproporcional contra los contribuyentes, considerando que la ganancia que pudiera derivar de la inflación -y que se reflejaría en el ajuste anual por inflación- no se genera de manera necesaria, sino que depende del nivel de deudas y créditos del causante, así como de los intereses que éste pague o cobre, respectivamente.

Amparo en revisión 1497/2005. Restaurant El Salvador, S.A. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Carlos Mena Adame.

Registro No. 171348

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVI, Septiembre de 2007

Página: 396

Tesis: 1a. CLXXVIII/2007

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. EL DIVERSO TRATAMIENTO A LOS INVENTARIOS, CUANDO SE CAMBIA LA DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO POR EL DE COMPRAS, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado el criterio de que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que los regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se

encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa; además, para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o a un universo de causantes. Ahora bien, conforme al artículo Tercero del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, entre otras, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1o. de diciembre de 2004, las empresas no podrán deducir como parte del costo de lo vendido, el valor de adquisiciones de las mercancías en existencias al 31 de diciembre de 2004; sin embargo, tienen la opción de acumular dicho inventario, para lo cual, el primer concepto que se tomará en cuenta, será el saldo pendiente de deducir al 1o. de enero de 2005 de las mercancías en inventario al 31 de diciembre de 1986. En ese orden, las personas morales que venían tributando conforme al sistema de costo de ventas hasta el 31 de diciembre de 1986, y las que acceden al vigente a partir del 1o. de enero de 2005, se encuentran en condiciones diversas, dado que las primeras, debido a la mecánica de la deducción del costo de ventas, al darse el cambio, se quedaron con inventarios pendientes de deducir, razón por la que en el artículo Tercero del Decreto mencionado se les autorizó a realizarlo dentro de un plazo máximo de 30 años; en cambio, las personas morales que pasaron del esquema de deducción del valor de adquisiciones, al del costo de lo vendido, entre los años 2004 y 2005, no están en las mismas condiciones, en virtud de que para esta fecha, ya habrían efectuado la deducción correspondiente, lo que permite concluir que la disposición impugnada, no transgrede el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Amparo en revisión 1497/2005. Restaurant El Salvador, S.A. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Carlos Mena Adame.

Registro No. 171354

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXVI, Septiembre de 2007

Página: 304

Tesis: 1a./J. 126/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. EL ARTÍCULO 45-F, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE QUE NO SE DARÁN EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PUES IMPIDE LA DETERMINACIÓN DE UNA UTILIDAD ACORDE A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES DE DICHO GRAVAMEN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).

El citado precepto, al establecer que en ningún caso se darán efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien es cierto que tratándose de personas morales, conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, el origen del gravamen se rige por un sistema de acumulación de ingresos en crédito, lo que da lugar a que el ingreso se entienda percibido desde el momento en el que se torne exigible la contraprestación y a que el pago provisional o anual del impuesto relativo no contemple los efectos derivados de la inflación dentro de un ejercicio fiscal, también lo es que en el caso de contribuyentes que enajenen mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio distinto al de su venta, el no reconocer el efecto inflacionario en la valuación de los inventarios o del costo de lo vendido provoca que la renta gravable se determine de una forma que no resulta acorde a la capacidad contributiva del causante, en razón de que el artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta conmina a los causantes personas morales, a determinar su situación fiscal atendiendo a los efectos que la inflación pudiera tener sobre ésta y, específicamente, considerando su repercusión en los créditos y

deudas del causante, en relación con los intereses que perciban o paguen, respectivamente, como elementos mitigantes de la disminución o aumento real de sus deudas. En estas condiciones, el no tomar en cuenta los efectos inflacionarios en el valor de adquisición de los inventarios o del costo de lo vendido viola el principio constitucional referido, toda vez que -así como acontece con el ajuste anual por inflación- el fenómeno inflacionario puede tener un impacto negativo en los valores registrados en la contabilidad de las personas morales, que al verse disminuidos provoca la determinación de una utilidad mayor a la generada en términos reales, que son los que la legislación fiscal estima relevantes para la medición de la capacidad contributiva cuando se considera un período mayor al de un ejercicio fiscal.

Amparo en revisión 1215/2005. Comercializadora Kram, 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 1146/2005. Modatelas, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Srios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Gustavo Ruiz P.

Amparo en revisión 1415/2005. Manufactura Integral de Aguascalientes, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 1216/2005. Anfosa, 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 1497/2005. Restaurant El Salvador, S.A. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Srios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Carlos Mena Adame.

Tesis de jurisprudencia 126/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de ocho de agosto de dos mil siete.

Registro No. 171357

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVI, Septiembre de 2007

Página: 390

Tesis: 1a. CLXX/2007

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE LOS ANTICIPOS EROGADOS POR LAS ADQUISICIONES DE MERCANCÍAS, MATERIAS PRIMAS, PRODUCTOS SEMITERMINADOS Y TERMINADOS, NO FORMAN PARTE DEL COSTO DE LO VENDIDO, NO VIOLA LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005).

La citada fracción XXVII, al establecer que los anticipos erogados 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, no formarán parte del costo de lo vendido no conlleva una afectación en la determinación de la renta, desconociendo así la capacidad contributiva de los causantes. Al respecto, no debe pasarse por alto que, en el ejercicio de las atribuciones que le corresponden en el marco de configuración política inherente al diseño del sistema tributario, el legislador cuenta con una amplia libertad -que no ilimitada- para modificar los mecanismos de deducción, como aconteció al reimplantar el del costo de lo vendido. Así, en la estructura de dicho sistema de determinación de la renta no se contempla la deducción del valor de adquisición como tal, sino que éste se integra, conjuntamente con otros conceptos, al "costo de lo vendido", deducible al momento de la enajenación, es decir, cuando los

gastos o costos relevantes -directa o indirectamente- finalmente se traduzcan en un ingreso para el causante. En este sentido, dentro del marco establecido en el nuevo sistema de costo de lo vendido, no se dejan de reconocer los montos que impactan la determinación de una renta acorde a la capacidad contributiva, sino que únicamente se engloban en el concepto del "costo de lo vendido", difiriéndose su reconocimiento hasta el momento de la enajenación. En tal virtud, no es que no se reconozca el derecho a la deducción; más bien, se aprecia que los anticipos -como tales- no serán deducibles sino hasta que sean considerados dentro del costo de ventas, con lo cual no se viola la garantía de proporcionalidad tributaria, contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debiendo tomarse en cuenta que, bajo un sistema de costo de ventas, las cantidades cubiertas como anticipo no deben deducirse al momento de su erogación, al igual que no lo es el precio pagado en una sola exhibición.

Amparo en revisión 1224/2005. Servicio Comercial Altamirano, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Gustavo Ruiz Padilla.

Registro No. 171358

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVI, Septiembre de 2007

Página: 302

Tesis: 1a./J. 125/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

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 Óscar, 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 América 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.

Tesis de jurisprudencia 125/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de ocho de agosto de dos mil siete.

Registro No. 171359

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXVI, Septiembre de 2007

Página: 390

Tesis: 1a. CLXXV/2007

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE LAS PERSONAS MORALES PODRÁN DEDUCIR EL COSTO DE LO VENDIDO, SIN TOMAR EN CONSIDERACIÓN SU DIVERSA CAPACIDAD ECONÓMICA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005).

La fracción II del artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las personas morales que tributan dentro de su Capítulo II del Título II, aplicarán el sistema de costo de lo vendido; sin embargo, el hecho de que éste sea aplicable a las personas morales a que se refiere ese título, sin tomar en consideración las diversas capacidades económicas, no viola el principio de equidad tributaria, contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que el sistema del costo de lo vendido, al ser un componente de la base del impuesto, debe regir por igual a todos los contribuyentes de ese título, pues al momento de determinar el crédito fiscal cada uno aportará el gravamen conforme a la tasa que mide su real capacidad contributiva.

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 1362/2005. Arrendadora del Colorado del Norte, 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.

Registro No. 171360

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXVI, Septiembre de 2007

Página: 388

Tesis: 1a. CLX/2007

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, ASÍ COMO LAS DISPOSICIONES DE LA SECCIÓN III DEL CAPÍTULO II DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE REGULAN EN LO GENERAL EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO, PERMITEN REFLEJAR EL EFECTO QUE TIENEN EN DICHO CONCEPTO LOS INVENTARIOS INICIALES Y FINALES DE LOS CAUSANTES Y, EN ESA MEDIDA, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).

Las disposiciones referidas regulan en lo general el sistema de deducciones denominado "costo de lo vendido", por virtud del cual los causantes consideran 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, a fin de que dicha deducción resulte acorde con la garantía de proporcionalidad tributaria contenida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es necesario que permita el reconocimiento de los costos en los que incurre una sociedad para dejar el producto en condiciones de ser enajenado -sea que se dedique a la comercialización o a la producción de mercancías-, precisándose que dicho concepto no podrá deducirse sino hasta que se enajene la mercancía. Al respecto, debe señalarse que de la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se advierte que para determinar el costo de lo vendido deducible, debe atenderse a lo siguiente: considerando la naturaleza del impuesto sobre la renta, al concepto "renta" como parámetro para determinar la capacidad contributiva de los causantes, así como a la propia técnica contable, por regla general, la determinación del monto del costo de ventas deducible se realizará tomando en cuenta las existencias del inventario al inicio del ejercicio, determinando su costo; posteriormente, al final del

período se tomarán en cuenta las existencias restantes, las cuales igualmente serán valuadas para determinar su costo, y la diferencia entre ambos valores, adicionada a los bienes adquiridos o producidos, será el valor que debe corresponder al costo de ventas deducible. Así precisado el sentido del concepto, se permite un reconocimiento del efecto que tienen en el costo de ventas los inventarios iniciales y finales, de lo que se desprende que la deducción correspondiente -y, por ende, la base gravable- quedará ajustada a la capacidad contributiva del causante como medida de la imposición que le corresponde constitucionalmente.

Amparo en revisión 1362/2005. Arrendadora del Colorado del Norte, 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 1290/2005. Aluminio de Baja California, 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 1497/2005. Restaurant El Salvador, S.A. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Carlos Mena Adame.

Registro No. 171361

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXVI, Septiembre de 2007

Página: 301

Tesis: 1a./J. 116/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, ASÍ COMO LAS DISPOSICIONES DE LA SECCIÓN III DEL CAPÍTULO II DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE REGULAN EN LO GENERAL EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, PUES DELIMITAN SUFICIENTEMENTE LA FORMA DE CALCULAR EL COSTO DE VENTAS DEDUCIBLE (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).

Los artículos 29, fracción II, y 45-A a 45-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta prescriben que el costo de lo vendido es un concepto deducible, aunado a la mecánica que deberá utilizarse para valuar los inventarios, sin que se aprecie la existencia de algún precepto que expresamente enuncie la integración del concepto que finalmente será deducido; no obstante, sí se delimita qué debe entenderse por costo de ventas deducible y si bien ello acontece con referencia a conceptos propios de la técnica contable, que en apariencia hace que dicho concepto sea indeterminado, en realidad es perfectamente determinable por medio de una interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta al considerar su naturaleza jurídica, el concepto renta como parámetro para determinar la capacidad contributiva de los causantes y, la técnica contable, de donde se deduce que la determinación del monto del costo de ventas deducible se realizará tomando en cuenta las existencias del inventario al inicio del ejercicio, determinando su costo; posteriormente, al final del período se tomarán en cuenta las existencias restantes, las cuales igualmente serán valuadas para determinar su costo; la diferencia entre ambos valores, adicionada al de los bienes adquiridos o producidos, será el valor que debe corresponder al costo de ventas deducible. En ese sentido, los artículos 29, fracción II y del 45-A al 45-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no violan la garantía de legalidad

tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues la autoridad administrativa no puede fijar discrecionalmente el concepto de costo de lo vendido y alterar arbitrariamente la base gravable del gravamen, sino que se limitará a efectuar el cálculo establecido en estos términos por la propia Ley. De esta forma, el costo de lo vendido depende de elementos objetivos que se desprenden de la misma legislación, de manera que tanto los causantes como la autoridad hacendaria se ven limitados a efectuar su cálculo con un resultado único.

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 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.

Amparo en revisión 1362/2005. Arrendadora del Colorado del Norte, 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 1456/2005. Los Cuates 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.

Tesis de jurisprudencia 116/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de ocho de agosto de dos mil siete.

Registro No. 171362

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXVI, Septiembre de 2007

Página: 299

Tesis: 1a./J. 124/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, ASÍ COMO LAS DISPOSICIONES DE LA SECCIÓN III DEL CAPÍTULO II DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO QUE REGULAN EN LO GENERAL EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO, AL DIFERIR EL RECONOCIMIENTO DE LA DEDUCCIÓN, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005).

El impuesto sobre la renta es un gravamen diseñado para recaer sobre los impactos positivos en el haber patrimonial de los contribuyentes, es decir, sobre el valor monetario del incremento neto en la capacidad de consumo de una persona, como parámetro para determinar su verdadera capacidad contributiva durante un período determinado. Bajo esa tesitura, tratándose del impuesto sobre la renta de las personas morales la capacidad contributiva se determina atendiendo a los conceptos que generan ingresos, así como a los costos en que se incurre para su generación -las deducciones del causante-, los cuales tienen que revelar una aptitud para contribuir al gasto público, lo que presupone la titularidad de una renta apta en calidad y cantidad para hacer frente al tributo. Ahora bien, a través de las disposiciones apuntadas, el legislador reincorporó el sistema de deducción del costo de lo vendido, en sustitución del de deducción del valor de adquisiciones, en lo que concierne al régimen general de las personas morales en materia de impuesto sobre la renta. Dicho esquema implica que los contribuyentes del Título II de la Ley de la materia

aplicarán la deducción de los costos en los que incurren para dejar un artículo en condiciones de ser vendido, hasta el momento en el que ocurra la enajenación, contrariamente a lo que sucedía bajo el esquema vigente hasta diciembre de 2004, en el cual podían deducir el valor de adquisición de mercancías, materias primas, productos terminados o semiterminados que utilizaran para prestar servicios, fabricar bienes o enajenarlos. En este sentido, debe señalarse que la deducción del costo de lo vendido no resulta violatoria de la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, consagrada por el artículo 31, fracción IV, constitucional, toda vez que parte de la premisa de que la erogación de los gastos necesarios para la producción o distribución de bienes y servicios no implica modificación en el haber patrimonial del causante, sino que únicamente se traduce en una disminución en el flujo de efectivo de que disponen, apreciándose que, en todo caso, las adquisiciones efectuadas continúan formando parte del haber patrimonial de las empresas, si bien, ya no como efectivo, sí como bienes. De esta manera, puede concluirse que el patrimonio de las empresas no se ve menoscabado o disminuido por la sola erogación efectuada como gasto para la obtención de insumos para los bienes o servicios destinados a su comercialización o transformación, puesto que tan sólo se transforma el concepto de activo que detenta la empresa. En cambio, la alteración en el haber patrimonial de la empresa se aprecia cuando se obtienen los ingresos producto de su actividad comercial, dado que es en ese momento cuando deben confrontarse los ingresos obtenidos con el costo que representó su obtención. En tal virtud, el mecanismo de deducción regulado en las disposiciones identificadas en modo alguno contraviene la garantía de proporcionalidad tributaria al no permitir la deducción de adquisiciones, toda vez que permite la deducción de los gastos efectuados para la obtención de los ingresos que se acumulen en el ejercicio, apreciándose que el impuesto finalmente incide en los ingresos que se perciben 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 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.

Amparo en revisión 1456/2005. Los Cuates 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.

Tesis de jurisprudencia 124/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de ocho de agosto de dos mil siete.

Registro No. 171364

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXVI, Septiembre de 2007

Página: 298

Tesis: 1a./J. 127/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. EFECTOS DE LA SENTENCIA CONCESORIA DEL AMPARO CONTRA EL ARTÍCULO 45-F, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE QUE NO SE DARÁN EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).

El citado precepto al establecer que en ningún caso se darán efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En tal virtud, los efectos de la sentencia concesoria del amparo consisten en que se permita al causante el reconocimiento de efectos fiscales al fenómeno inflacionario que impacta el valor de la adquisición de las mercancías, materia prima, productos semiterminados o terminados que forman parte del costo de lo vendido, mediante la actualización de dichos valores, hasta el momento en que se lleve a cabo la enajenación del bien que se produzca o comercialice, limitado a aquellos casos en los que la compra de la mercancía y su venta -sea que se venda el mismo artículo o incorporado en un producto terminado- tengan lugar en ejercicios distintos.

Amparo en revisión 1215/2005. Comercializadora Kram, 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 1146/2005. Modatelas, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia,

Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Gustavo Ruiz Padilla.

Amparo en revisión 1415/2005. Manufactura Integral de Aguascalientes, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 1216/2005. Anfosa, 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 1497/2005. Restaurant El Salvador, S.A. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Carlos Mena Adame.

Tesis de jurisprudencia 127/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de ocho de agosto de dos mil siete.

Registro No. 171497

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXVI, Septiembre de 2007

Página: 25

Tesis: 1a./J. 133/2007

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

COSTO DE LO VENDIDO. LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS FRACCIONES IV Y V DEL ARTÍCULO TERCERO DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN, DEROGAN Y

ESTABLECEN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ENTRE OTRAS, EN VIGOR A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005, RESULTAN INOPERANTES.

A través de las reformas legislativas que entraron en vigor el 1o. de enero de 2005, se modificó el sistema de deducciones aplicable a las personas morales, pasando de un sistema de deducción de adquisiciones al de la deducción del costo de lo vendido. Al respecto, la fracción IV del artículo tercero mencionado, por una parte, establece que para determinar el costo de lo vendido, los contribuyentes no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004 -toda vez que el valor de adquisición de los mismos ya habría sido deducido por el causante- y, por otra, prevé una opción a favor de los contribuyentes, consistente en la posibilidad de reflejar el mencionado valor de adquisición dentro del costo de lo vendido de los inventarios al 31 de diciembre de 2004 conforme éstos sean enajenados a partir de enero de 2005, siempre y cuando el valor de dichas existencias sea acumulado, conforme a las reglas que determina la diversa fracción V del propio precepto. De esta manera, el legislador enunció una prohibición -la relativa a la deducción de la parte del costo de lo vendido que corresponde al valor de adquisición de mercancía, cuando éste ya fue deducido-, misma que es consecuencia lógica del propio cambio de régimen de deducciones y que es de cumplimiento obligatorio para todos los causantes. Sin embargo, previendo un impacto financiero derivado de la modificación legislativa introducida, se estableció la opción de acumular inventarios para aquellos contribuyentes que voluntariamente desearan incorporar el valor de adquisición en el costo de ventas deducible de mercancía cuya adquisición ya habría sido restada de los ingresos de un ejercicio diverso. En esta tesitura, debe apreciarse que los argumentos relativos a la inconstitucionalidad de las disposiciones que regulan la acumulación de inventarios devienen inoperantes, en tanto que la aplicación de la disposición jurídica deriva de un acto voluntario que realizaron los contribuyentes, consistente en la decisión de tributar bajo el esquema optativo establecido en dicho numeral. En efecto, los planteamientos formulados en este sentido resultan inoperantes, atendiendo a que la eventual acumulación de inventarios -como condición para la incorporación en el costo de ventas, del valor de adquisición de la mercancía en existencia a diciembre de 2004- no es obligatoria para las personas morales que tributan

conforme al Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino que resulta optativa para aquellas que pueden acceder a él, motivo por el cual se evidencia que es voluntad de los causantes acogerse a las disposiciones que norman dicho esquema. Por tal razón, si estimaban que la opción que eligieron contenía vicios de inconstitucionalidad, pudieron abstenerse de ejercer la opción y, en consecuencia, pagar el impuesto sobre la renta que hubiere correspondido a los ingresos percibidos, sin aplicar la deducción de un costo de ventas que incluyera el valor de adquisición de mercancías en relación con las cuales éste ya habría sido deducido conforme al sistema vigente hasta diciembre de 2004. Adicionalmente, debe considerarse que, de concederse el amparo, el efecto de lo anterior sería obligarlos a acatar la prohibición establecida en el primer enunciado de la fracción IV del referido artículo tercero cuya aplicación pretendían eludir, precisamente, mediante el ejercicio de la opción establecida legalmente, a fin de considerar en el costo de lo vendido el valor de adquisición de los inventarios con los que contaban al 31 de diciembre de 2004.

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 1533/2005. Valeo Sistemas Eléctricos, 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 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.

Amparo en revisión 1362/2005. Arrendadora del Colorado del Norte, 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.

Tesis de jurisprudencia 133/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de ocho de agosto de dos mil siete.

Registro No. 170617

Localización:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXVI, Diciembre de 2007

Página: 1589

Tesis: II.1o.A. J/21

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

RENTA. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL CONSIDERAR COMO DEDUCCIÓN PARA LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES EL COSTO DE LO VENDIDO Y, POR TANTO, OTORGARLES UN TRATO DISTINTO RESPECTO DE LAS MORALES QUE TRIBUTAN BAJO EL RÉGIMEN GENERAL, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA (APLICACIÓN DE LAS TESIS 1a. CLXXI/2007 Y 1a. CLXXIX/2007).

Conforme a los criterios de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación contenidos en las tesis aisladas 1a. CLXXI/2007 y 1a. CLXXIX/2007, publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, septiembre de 2007, páginas 399 y 384, de rubros: "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)." y "EQUIDAD TRIBUTARIA. LA OMISIÓN DEL ÓRGANO LEGISLATIVO DE JUSTIFICAR LAS RAZONES QUE SUSTENTAN UN TRATO DIFERENCIADO EN EL PROPIO PROCESO DE REFORMAS A UN ORDENAMIENTO LEGAL, POR SÍ MISMA, NO CONLLEVA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA NORMA.", respectivamente, se advierte que el artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta al considerar como deducción para las personas físicas con actividades empresariales el costo de lo vendido y, por tanto, otorgarles un trato distinto respecto de las morales que tributan bajo el régimen general, no viola la garantía de equidad tributaria prevista en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque ambos contribuyentes están sujetos a regímenes jurídicos diversos.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo en revisión 773/2005. Impresos y Diseños de México, S.A. de C.V. 12 de septiembre de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Eugenio Reyes Contreras. Secretario: Roberto Carlos Moreno Zamorano.

Amparo en revisión 428/2005. Autopartes Albarrán, S.A de C.V. 12 de septiembre de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Eugenio Reyes Contreras. Secretario: Roberto Carlos Moreno Zamorano.

Amparo en revisión 61/2006. Brahma México, S.A. de C.V. 20 de septiembre de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Eugenio Reyes Contreras. Secretario: Roberto Carlos Moreno Zamorano.

Amparo en revisión 611/2005. Industrias Quetzal, S.A. de C.V. 20 de septiembre de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Eugenio Reyes Contreras. Secretaria: Olga Lidia Treviño Berrones.

Amparo en revisión 659/2005. Grupo Isar, S.A. de C.V. 15 de octubre de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Eugenio Reyes Contreras. Secretaria: Olga Lidia Treviño Berrones.

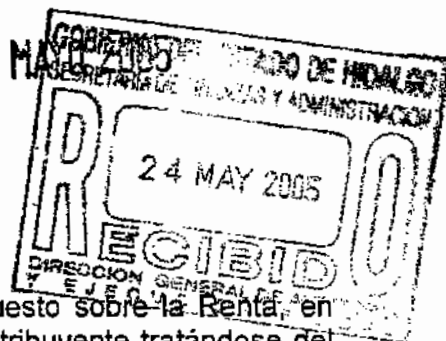
Servicio de Administración Tributaria.
Administración General de Auditoría
Fiscal Federal.
Administración Central de
Normatividad de la Operación
Fiscalizadora.
Administración de Normatividad de
Auditoría Fiscal 1.
324-SAT-VII- 18578
112/221

Asunto: Manual para la revisión del inventario
acumulable declarado en los pagos
provisionales del ISR por el año de
2005, derivado del Régimen de
Transición.

México, D. F., a

17

CC. Directores Generales de Fiscalización y/o
Directores de Auditoría Fiscal de las Entidades
Federativas y del Gobierno del D.F.



Con motivo de la pasada reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación a las deducciones que podrá efectuar el contribuyente tratándose del costo de lo vendido y, en virtud de la determinación de los pagos provisionales en que habrá de considerarse este rubro para su debida determinación, se emite el Manual para la revisión del inventario acumulable declarado en los pagos provisionales del Impuesto sobre la Renta por el año de 2005, derivado del Régimen de Transición.

Este Manual será aplicable en la revisión de los pagos provisionales del Impuesto sobre la Renta correspondientes al ejercicio fiscal de 2005, de las personas morales del Título II que adoptaron la opción de acumular sus existencias de inventarios al 31 de diciembre de 2004, que señala la fracción IV del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR para 2005 y, contempla los siguientes apartados:

Introducción

- I. Objetivo
- II. Marco Jurídico Administrativo
- III. Conceptos jurídicos y mecánica resumida a considerar en la determinación del inventario acumulable del ejercicio de 2005, para efectos de los pagos provisionales de 2005.

IV. Procedimientos de revisión

1. Para verificar el inventario base de mercancías, materias primas, productos semiterminados y terminados al 31 de diciembre de 2004 y el inventario acumulable.
2. Para verificar la correcta determinación del índice promedio de rotación de inventarios del periodo comprendido del 2002 a 2004.

2.1. Determinación de las compras netas de los

- 2.2. Determinación del inventario promedio anual por el periodo 2002 a 2004.
- 2.3. Determinación del índice de rotación de inventario por el periodo 2002 a 2004.
- 2.4. Determinación del índice promedio de rotación de inventarios por el periodo de 2002 a 2004.
3. Para verificar la correcta determinación de la proporción del inventario acumulable para 2005 y ejercicios subsecuentes.

V. Caso práctico

VI. Anexo

Es de señalar que el referido documento contempla ya las Reglas contenidas en la Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004, publicada en el DOF de 28 de diciembre de 2004; así como las Reglas contenidas en la Novena Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004, publicada en el DOF de 17 de marzo de 2005.

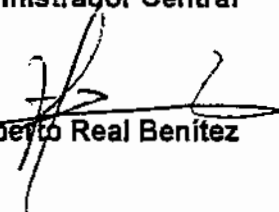
Hoja -3-

A fin de que este Manual sea un elemento de apoyo en los actos de fiscalización que habrán de realizarse en esta materia, y a efecto de uniformar la actuación de las autoridades fiscales, éste será de aplicación y observancia estricta a partir de la fecha de su recepción.

No omito mencionarles, que los lineamientos Pagos Provisionales y Retenciones 2004, Pagos Mensuales Definitivos 2004, contenidos en los oficios Nos. 324-SAT-VII-809 y 810, respectivamente, ambos de fecha 18 de febrero de 2004 y Alcance a los Lineamientos que se indican, contenido en el oficio No. 324-SAT-VII-15036 de fecha 31 de mayo de 2004, continúan vigentes.

Hago propicia la ocasión para hacerles llegar un cordial saludo.

Atentamente
Sufragio efectivo. No reelección.
El Administrador Central


Lic. Alberto Real Benítez


c.c.p. Lic. Mario Alfonso Cantú Suárez, Administrador General de Auditoría Fiscal Federal.-
Para su conocimiento.

ÍNDICE

Introducción

- I. Objetivo
- II. Marco Jurídico Administrativo
- III. Conceptos jurídicos y mecánica resumida a considerar en la determinación del inventario acumulable del ejercicio de 2005, para efectos de los pagos provisionales de 2005.
- IV. Procedimientos de revisión
 1. Para verificar el inventario base de mercancías, materias primas, productos semiterminados y terminados al 31 de diciembre de 2004 y el inventario acumulable.
 2. Para verificar la correcta determinación del índice promedio de rotación de inventarios del periodo comprendido del 2002 a 2004.
 - ~~2.1. Determinación de los compras y ventas de los ejercicios 2002, 2003 y 2004.~~
 - 2.2. Determinación del inventario promedio anual por el periodo 2002 a 2004.
 - 2.3. Determinación del índice de rotación de inventario por el periodo 2002 a 2004.
 - 2.4. Determinación del índice promedio de rotación de inventarios por el periodo de 2002 a 2004.
 3. Para verificar la correcta determinación de la proporción del inventario acumulable para 2005 y ejercicios subsecuentes.

Introducción

La Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR) vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, señalaba que las personas morales (Título II) del régimen general de esta Ley podían realizar la deducción de las adquisiciones de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados necesarios para la prestación de los servicios, para fabricar bienes o enajenarlos. A partir del 1º de enero de 2005, la citada Ley cambió a fin de que dichos contribuyentes puedan deducir, en lugar de las adquisiciones, el costo de lo vendido al momento en que se acumule el ingreso.

En virtud del cambio del sistema de deducción de las adquisiciones al de costo de lo vendido, en las disposiciones transitorias de la Ley del ISR para 2005, se indica que los contribuyentes (personas morales del régimen general de ley) no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004 como costo de lo vendido en el momento que se enajenen, ello es lógico porque dichas existencias de inventarios ya fueron deducidas en 2004, por lo que su enajenación no tendrá costo de lo vendido; no obstante el impedimento anterior dichos contribuyentes podrán optar por acumular las citadas existencias de inventarios, en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido de las mencionadas existencias conforme se enajenen las mismas; este procedimiento se conoce como "régimen de transición"

Derivado de las reformas a la Ley del ISR en 2005, se considera importante mencionar, que las personas morales del Título II de la Ley del ISR que optaron por acumular sus existencias de inventarios al 31 de diciembre de 2004, el legislador a través de la fracción V de las Disposiciones Transitorias de la citada Ley para 2005 ~~les permite a las mencionadas~~ personas morales diferir la acumulación de sus existencias de inventarios al 31 de diciembre de 2004, por un periodo de 4 a 12 años dependiendo de su índice promedio de rotación de inventarios, debiendo determinar en cada ejercicio el inventario acumulable correspondiente, procediendo a acumular a la utilidad fiscal de cada pago provisional mensual del ISR, la doceava parte del inventario acumulable del ejercicio.

Por lo antes mencionado, el presente manual se ha implementado para que sirva de apoyo a las áreas fiscalizadoras en la revisión de los pagos provisionales del ISR correspondientes al ejercicio de 2005, de las personas morales del Título II que tomaron la opción de acumular sus existencias de inventarios al 31 de diciembre de 2004, que señala la fracción IV del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR para 2005.

1

I. Objetivo

Verificar la correcta determinación del inventario acumulable del ejercicio de 2005 y como consecuencia de ello comprobar que el contribuyente hubiese acumulado a la utilidad fiscal de cada pago provisional declarado la doceava parte del inventario acumulable del ejercicio.

Manual para la revisión del inventario acumulable declarado en los pagos provisionales del ISR por el año de 2005, derivado del Régimen de Transición.

II. Marco Jurídico Administrativo

Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta

del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de diciembre de 2004.

Artículo Tercero

Fracciones IV y V, párrafos: 1º., 2º., 3º., 4º. y último

Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004

DOF: 28 de diciembre de 2004

Reglas : 3.4.20. ; 3.4.21.; 3.4.22. ; 3.4.23

Novena Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004

DOF: 17 de marzo de 2005

Reglas : 3.4.21. ; 3.4.27.; 3.4.28. ; 3.4.29

III. Conceptos jurídicos y mecánica resumida a considerar en la determinación del Inventario acumulable del ejercicio de 2005, para efectos de los pagos provisionales de 2005.

Antes de proceder al desahogo de los procedimientos de revisión de los pagos provisionales del ISR de 2005 de las personas morales del Título II, que tomaron la opción de acumular sus existencias de inventarios al 31 de diciembre de 2004, que señala la fracción IV del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR para 2005, se considera conveniente que el personal revisor tenga presente algunos conceptos jurídicos comprendidos en las fracciones IV y V de dichas disposiciones transitorias, ello para una mejor comprensión de la mecánica a seguir para la determinación del inventario acumulable del ejercicio y del inventario acumulable en cada pago provisional mensual del ISR, como son los siguientes:

1.- Inventario base:

Se determina considerando el valor de las existencias de inventarios al 31 de diciembre de 2004.

2.- Inventario Acumulable:

Se obtendrá disminuyendo al inventario base, los conceptos de los incisos a), b) y c) del segundo párrafo de la fracción V, del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR para 2005.

3.- Índice promedio de rotación de inventarios:

Para determinar el índice promedio de rotación de inventarios del periodo comprendido por los años de 2002 a 2004, o el que corresponda cuando el contribuyente haya iniciado actividades con posterioridad a 2002, se estará a lo dispuesto en los incisos i), ii), iii) y iv) del cuarto párrafo de la citada fracción V.

4.- Por ciento de acumulación:

Es el por ciento de acumulación que en cada ejercicio debe hacerse del inventario acumulable, el cual se determina en función al índice promedio de rotación de inventarios determinado, ubicando dicho por ciento de acumulación por el ejercicio de 2005, en el cruce que hacen las columnas denominadas "índice promedio de rotación de inventarios" correspondiente al índice determinado y la columna correspondiente al ejercicio "2005",

una rotación de inventarios de 0 a 1 podrán diferir la acumulación de su inventario acumulable existente al 31 de diciembre de 2004, hasta en un periodo de 12 años.

5.-Inventario acumulable del ejercicio:

Se determina multiplicando el valor del inventario acumulable, por el por ciento de acumulación que corresponda al índice promedio de rotación de inventarios calculado por el periodo correspondiente a los años de 2002 a 2004, o de acuerdo al que se determine cuando el contribuyente haya iniciado actividades con posterioridad a 2002, conforme a la tabla de acumulación antes citada.

6.-Inventario acumulable mensual para efectos del pago provisional:

Se determina dividiendo el inventario acumulable del ejercicio entre 12, multiplicado por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago provisional.

A continuación se presenta de una manera resumida, los pasos a seguir de acuerdo con la fracción V de Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR de 2005 para la determinación del inventario acumulable, así como el inventario acumulable del ejercicio, derivándose de este último concepto la determinación del inventario acumulable para efectos de los pagos provisionales del ISR por el ejercicio de 2005. Para ello es importante mencionar, que el objetivo principal, es el conocer el inventario acumulable del ejercicio, el cual se determinará por anticipado con los datos existentes al 31 de diciembre de 2004 y del que una doceava parte del mismo es la que se considerará como inventario acumulable para efectos de los pagos provisionales por el ejercicio de 2005.

MECÁNICA QUE RESUME LOS PASOS A SEGUIR, EN LA DETERMINACIÓN DEL INVENTARIO ACUMULABLE PARA EFECTOS DE LOS PAGOS PROVISIONALES DEL ISR DE 2005.

Primer paso:

Determinación del inventario acumulable

Este se obtendrá disminuyendo del inventario base en su caso, los conceptos a que se refieren los incisos a), b) y c) del segundo párrafo de la fracción V de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR para 2005.

Segundo paso:

Determinación del índice promedio de rotación de inventarios del periodo comprendido por los años de 2002 a 2004, o el que corresponda cuando el contribuyente haya iniciado actividades con posterioridad a 2002.

El citado índice se obtendrá de acuerdo a lo establecido en los incisos i), ii), iii) y iv) del cuarto párrafo de la fracción V.

Tercer paso

Determinación del por ciento de acumulación que corresponda

El objetivo de la determinación del por ciento de acumulación del inventario acumulable, es conocer en cuántos ejercicios y los por cientos que por cada ejercicio se va a diferir la acumulación del inventario acumulable determinado al 31 de diciembre de 2004; cabe aclarar que dicho inventario acumulable puede diferirse en un periodo mínimo de 4 y un periodo máximo de 12 años, dependiendo del índice promedio de rotación de inventarios determinado.

Para la determinación del por ciento de acumulación por el ejercicio de 2005, del inventario acumulable, se deben tomar en cuenta los tres conceptos siguientes:

- a) El importe del inventario acumulable (inventario base menos incisos a),b) y c)).
- b) Índice promedio de rotación de inventarios determinado.
- c) La columna correspondiente al ejercicio de 2005, que indicará el por ciento de acumulación de inventarios que por el citado ejercicio debe hacerse del inventario acumulable.

~~Los citados conceptos se ubicarán en la tabla de acumulación que se encuentra en el anexo 1 del tercer párrafo de la fracción V de las Disposiciones Transitorias.~~

Cuarto paso:

Determinación del inventario acumulable del ejercicio de 2005.

Se determina multiplicando el valor del inventario acumulable, por el por ciento de acumulación que corresponda a la columna del ejercicio de 2005, conforme a la tabla de acumulación.

Una vez determinado el inventario acumulable del ejercicio de 2005, se obtendrá la doceava parte del mismo dividiendo éste entre 12. Cada doceava parte del inventario acumulable del ejercicio se irá acumulando a la utilidad fiscal de cada pago provisional del ISR por el ejercicio de 2005.

IV. Procedimientos de Revisión

A continuación se describen procedimientos de revisión que pueden aplicarse en la fiscalización del inventario acumulable del ejercicio de 2005 para efectos de los pagos provisionales del ISR por el citado ejercicio; cabe mencionar que estos procedimientos se enuncian llevando una secuencia lógica respecto de la mecánica a seguir para la determinación del inventario acumulable del ejercicio de 2005, y como consecuencia la aplicación correcta de la proporción que de este inventario acumulable del ejercicio le corresponde a cada pago provisional.

1. **Para verificar el inventario base de mercancías, o materias primas, productos semiterminados y terminados al 31 de diciembre de 2004 y el inventario acumulable, proceda como sigue:**

Inventario base

- 1.1. Solicite los papeles de trabajo donde conste el inventario físico levantado al 31 de diciembre de 2004 de mercancías, o materias primas, productos semiterminados y terminados.
 - 1.1.1. En el supuesto de que el contribuyente hubiera optado por levantar el inventario físico de sus existencias con anterioridad al 31 de diciembre de 2004, compruebe que dicho inventario se haya practicado en un plazo que no exceda de 30 días con ~~anterioridad al 31 de diciembre de 2004. En este caso, verifique que para la~~ determinación del inventario físico de existencias al 31 de diciembre de 2004 se hayan considerado los movimientos efectuados desde la fecha en que se levantó dicho inventario y hasta el 31 de diciembre de 2004. (Existen otras opciones para el momento en que se pueden levantar los inventarios véase regla 3.4.23, 7ª RMF 2004; además consulte la Regla 3.4.22, 7ª. RMF 2004 tratándose de mercancías obsoletas o de lento movimiento que se tengan al cierre del ejercicio de 2004; asimismo, en su caso, tratándose de bienes adquiridos sujetos al régimen de importación temporal consulte la regla 3.4.27 9ª. RMF 2004)
 - 1.1.2. Tomando como base los papeles de trabajo a que se refiere el procedimiento 1.1.1., donde se plasmó el inventario físico, verifique selectivamente si la valuación de éste se realizó a través del método de Primeras Entradas, Primeras Salidas (PEPS), o considerando como costo de adquisición la última compra correspondiente al ejercicio de 2004, por cada tipo de mercancía (En esta última opción consulte la regla 3.4.21, 7ª. RMF 2004) o bien si la valuación se efectuó a través de los métodos de: Últimas Entradas Primeras Salidas (UEPS), Costo Identificado, Costo Promedio o Detallista (Consulte Regla 3.4.21, 9ª. RMF 2004) . Verifique además los cálculos numéricos (Unidades por precio, sumas etc); así como compruebe que el importe de los inventarios físicos según papeles de trabajo coincidan en monto con registros contables y con la declaración del ejercicio.

Inventario acumulable

- 1.1.3. Verifique si el inventario acumulable fue determinado correctamente, para ello tome como punto de partida el inventario base, comprobando que se hubieran disminuido en su caso, los siguientes conceptos:

Inciso a) fracción V

- 1.1.3.1. El saldo actualizado pendiente por deducir al 1º. de enero de 2005 del inventario de materias primas, productos semiterminados, productos terminados o mercancías existentes al 31 de diciembre de 1986.

Para lo anterior, compruebe que dicho saldo coincida con registros contables o fiscales que utilice el contribuyente para control de dicho concepto .

Inciso b), fracción V

- 1.1.3.2. Las pérdidas fiscales actualizadas pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004 de las utilidades fiscales.

Para lo anterior, solicite el papel de trabajo y las declaraciones en las que consten las pérdidas fiscales que están pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004; comprobando numéricamente que es correcto el saldo que determinó el contribuyente de las pérdidas pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004, así mismo verifique que esté correcta la actualización de las mismas. (Regla 3.4.29 9ª. RMF 2004)

Recuerde que las pérdidas fiscales que se disminuyan en los términos de este inciso, ya no se podrán disminuir de la utilidad fiscal en los términos del artículo 61 de la Ley del ISR

Inciso c), fracción V

- 1.1.3.3 La diferencia que resulte de comparar la suma del costo promedio mensual de los inventarios de los bienes importados directamente de los últimos 4 meses del ejercicio fiscal de 2004, contra la suma del costo promedio mensual de los inventarios de esos bienes de los últimos 4 meses del ejercicio fiscal de 2003.

Para lo anterior, verifique la correcta determinación de la diferencia a que se refiere

2. Para verificar la correcta determinación del índice promedio de rotación de inventarios del periodo comprendido de 2002 a 2004, proceda como sigue:

Adquisiciones netas

- 2.1. Determinación de las compras netas del periodo de 2002 a 2004
- 2.1.1. Verifique que las compras, devoluciones, descuentos y bonificaciones de cada ejercicio del citado periodo que consten en papeles de trabajo del contribuyente, coincidan con los registros contables y con la declaración del ejercicio de que se trate.
- 2.1.2. Con base en el registro auxiliar de compras de cada ejercicio, selectivamente solicite la documentación comprobatoria, procediendo a verificar que ésta cumple con los requisitos fiscales.
- 2.1.3. Un procedimiento similar, se seguirá para verificar los conceptos de devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre compras por cada ejercicio.
- 2.1.4. Verifique que para determinar las compras netas de cada ejercicio se les hayan disminuido a las compras totales, las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas.

Inventario promedio anual

~~2.2. Determinación del inventario promedio anual por el periodo de 2002 a 2004~~

- 2.2.1. Solicitar los papeles de trabajo en donde se hubiesen plasmado los inventarios iniciales y finales levantados por los ejercicios de 2002 a 2004.
- 2.2.2. Compruebe en forma selectiva que numéricamente estén correctos los cálculos efectuados en dichos papeles de trabajo.
- 2.2.3. Verifique que los saldos finales de los inventarios que muestran los registros contables coincidan con los inventarios según declaraciones y con el importe de los inventarios levantados en cada uno de los ejercicios, según papeles de trabajo.
- Asimismo, compruebe que los inventarios finales de un ejercicio sean los inventarios iniciales del siguiente ejercicio.
- 2.2.4. Compruebe numéricamente la determinación del inventario promedio anual, sumando el inventario inicial y final de cada ejercicio y dividiendo dicha suma entre dos.

Índice anual de rotación de inventarios

- 2.3. Determinación del índice anual de rotación de inventarios del periodo 2002 a 2004.
- 2.3.1. Tomando en cuenta que ya se hicieron pruebas sobre la documentación en cuanto a las compras netas y a los inventarios (procedimientos 2.1 y 2.2), límitese a verificar los cálculos numéricos, dividiendo las compras netas entre el promedio de

inventarios por cada ejercicio (2002 a 2004), determinando así el índice de rotación de inventarios de cada ejercicio.

Índice promedio de rotación de inventarios

- 2.4. Determinación del índice promedio de rotación de inventarios por el periodo de 2002 a 2004.
 - 2.4.1. Sume los índices de rotación anual de inventarios por los ejercicios de 2002, 2003 y 2004 (procedimiento 2.3.1)
 - 2.4.2. Divida la suma de los índices de rotación de inventarios antes obtenida, entre el número de años del citado periodo o sea 3 (2002, 2003 y 2004) para obtener el índice promedio de rotación de inventarios.
3. **Para verificar la correcta determinación del inventario acumulable para el ejercicio de 2005.**
 - 3.1. Una vez verificada la determinación del inventario acumulable y el índice promedio de rotación de inventarios, se procederá a comprobar la determinación del inventario acumulable del ejercicio (2005), para ello efectúe lo siguiente:
 - 3.1.1. Verifique con base en el índice promedio de rotación de inventarios determinado, el por ciento de acumulación de inventarios que para el ejercicio de 2005 (y ejercicios subsecuentes) le corresponde del inventario acumulable según tabla de acumulación que se ubica en seguida del tercer párrafo de la fracción V del Artículo Tercero de Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR para 2005. Asimismo multiplique el valor del inventario acumulable por el por ciento de acumulación correspondiente a la columna de 2005 de la tabla, para determinar el inventario acumulable del ejercicio de 2005.

Cálculo del pago provisional correspondiente

- 3.1.2 Verifique que el inventario acumulable del ejercicio de 2005 determinado según el procedimiento anterior se haya dividido entre 12, determinando así las doceavas partes de dicho inventario acumulable del ejercicio que se consideraron para el cálculo del pago provisional del ISR correspondiente.

- 3.1.4 Verifique además que por el ejercicio 2005, se haya acumulado mensualmente, en su caso, la doceava parte de la diferencia que resulte en los términos del inciso c) de la fracción V del Artículo Tercero de Disposiciones Transitorias multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago provisional, para ello apóyese en papeles de trabajo del contribuyente.

NOTAS:

- 1.- Para efectos de la aplicación de estos procedimientos, cuando el contribuyente haya iniciado actividades con posterioridad al ejercicio de 2002, el plazo se computará a partir de la fecha de inicio de actividades y hasta 2004.
- 2.- Cualquier duda que surja de la aplicación de estos procedimientos y en sí con cualquier punto del presente manual, consulte a la Administración Central de la Operación Fiscalizadora de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal



Manual para la revisión del inventario acumulable declarado en los pagos provisionales del ISR por el año de 2005, derivado del Régimen de Transición.

V. CASO PRACTICO

FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO TERCERO DE DISPOSICIONES TRANSITORIAS DEL ISR PARA 2005

Determinación del inventario acumulable

Inventario Acumulable

	\$
Inventario base al 31 de diciembre de 2004	
Utilizando PEPS (NOTA A)	1'000,000
(-) a) Saldo por deducir del inventario 1986 al 1o. de enero de 2005	150,000
(-) b) Pérdidas fiscales por aplicar al 31 de diciembre de 2004	280,000
(-) c) Diferencia del promedio mensual de importaciones directas	(A) 155,000
(=) Inventario acumulable	415,000

Costo promedio mensual de los últimos cuatro meses de 2004 350,000

(-) Costo promedio mensual de los últimos cuatro meses de 2003 195,000

(=) Diferencia 155,000
(A)
=====

NOTA A: Tome en cuenta que con fecha 17 de marzo de 2005, se modificó la regla 3.4.21 (la cual originalmente se publicó el 28 de diciembre de 2004), en la que se establece que para la valuación del inventario base existente al 31 de diciembre de 2004, éste se puede valorar por cualquiera de los métodos que establece el artículo 45-

Manual para la revisión del inventario acumulable declarado en los pagos provisionales del ISR por el año de 2005, derivado del Régimen de Transición.

Pasos a seguir para su determinación

- 1.-Determinación de las compras netas de los ejercicios 2002, 2003 y 2004.
- 2.-Determinación del inventario promedio anual de los ejercicios 2002, 2003 y 2004.
- 3.-Determinación del índice de rotación de inventarios de los ejercicios 2002, 2003 y 2004.
- 4.-Determinación del índice promedio de rotación de inventarios de los ejercicios 2002, 2003 y 2004.

Los 4 pasos antes mencionados se ejemplifican en el siguiente cuadro.

PRIMER PASO

Determinación de las compras netas de los ejercicios 2002, 2003 y 2004.

Ejercicio 2002

Compras.	6'400,000
(-) Dev. Reb. y Desc.	768,000
(=) Compras netas	<u>5'632,000</u>

Ejercicio 2003

Compras	7'600,000
(-) Dev. Reb. y Desc.	912,000
(=) Compras netas	<u>6'688,000</u>

Ejercicio 2004

Compras.	9'200,000
(-) Dev. Reb. y Desc.	1'104,000
(=) Compras netas	<u>8'096,000</u>

SEGUNDO PASO

Determinación del inventario promedio anual de los ejercicios de 2002, 2003 y 2004

Ejercicio 2002

Inv. Inicial del ejercicio	1'066,667
(+) Inv. Final del ejercicio	640,000
(=) Total	<u>1'706,667</u>
Entre	2

(=) inventario promedio Anual	853,333
-------------------------------	---------

Ejercicio 2003

Inv. Inicial del ejercicio	640,000
(+) Inv. Final del ejercicio	633,333

(=) Total	1'273,333
Entre	2

(=) Inventario promedio Anual	636,667
-------------------------------	---------

Ejercicio 2004

Inv. Inicial del ejercicio	633,333
(+) Inv. Final del ejercicio	613,333

(=) Total	1'246,667
Entre	2

(=) Inventario promedio Anual	623,333
-------------------------------	---------

TERCER PASO

Determinación del índice de rotación anual de inventarios de los ejercicios de 2002, 2003 y 2004.

Ejercicio 2002

Compras netas 2002	5'632'000
--------------------	-----------

Entre	
Inv. promedio anual 2002	853.333

(=) Índice de rotación de inv. 2002	7
-------------------------------------	---

Manual para la revisión del inventario acumulable declarado en los pagos provisionales del ISR por el año de 2005, derivado del Régimen de Transición.

Ejercicio 2004

Compras netas 2004	8'096,000
Entre	
In. Promedio anual de 2004	623,333
(=) Índice de rotación de inv. 2004	13

CUARTO PASO

Determinación del índice promedio de rotación de inventarios de los ejercicios 2002, 2003 y 2004.

Suma de índices de rotación anual de inventarios período 2002-2004	30
--	----

Entre Número de años (2002,2003 y 2004)	3
---	---

= Índice promedio de rotación de inventarios 10

Una vez determinado el inventario acumulable y el índice promedio de rotación de inventarios, se procederá a determinar el inventario acumulable del ejercicio de 2005 del cual se derivará el inventario acumulable para efectos de los pagos provisionales del ISR por el año de 2005.

~~Para determinar el inventario acumulable del ejercicio por 2005, se multiplicará el valor~~

del inventario acumulable por el por ciento de acumulación de 2005 que corresponda al índice promedio de rotación de inventarios (10), como sigue:

Inventario acumulable	\$ 415,000
Por: Por ciento de acumulación de 2005	20%
Inventario acumulable del ejercicio 2005	\$ 83,000

Una vez determinado el inventario acumulable del ejercicio de 2005, se determinará la doceava parte de este inventario acumulable que se acumulará a la utilidad fiscal de cada pago provisional correspondiente, como sigue:

Inventario acumulable del ejercicio 2005	\$ 83,000
Entre :	12
Doceava parte del inventario acumulable del ejercicio 2005	\$ 6,917

Ejercicios en los que se va a diferir el inventario acumulable del caso práctico:

Manual para la revisión del inventario acumulable declarado en los pagos provisionales del ISR por el año de 2005, derivado del Régimen de Transición.

Inventario acumulable \$415,000

Índice promedio de rotación

De inventarios	10
Por ciento de acumulación del ejercicio 2005	20 %
Inventario acumulable 2005	\$ 83,000
Por ciento de acumulación del ejercicio 2006	20 %
Inventario acumulable 2006	\$ 83,000
Por ciento de acumulación del ejercicio 2007	20 %
Inventario acumulable 2007	\$ 83,000
Por ciento de acumulación del ejercicio 2008	20 %
Inventario acumulable 2008	\$ 83,000
Por ciento de acumulación del ejercicio 2009	10 %
Inventario acumulable 2009	\$ 41,500
Por ciento de acumulación del ejercicio 2010	10 %
Inventario acumulable 2010	\$ 41,500
Por ciento de acumulación del ejercicio 2011	
Inventario acumulable 2011	
Por ciento de acumulación del ejercicio 2012	
Inventario acumulable 2012	

Total Inventario acumulable \$415,000

Los porcentajes de acumulación se obtienen de la tabla de acumulación que se incluye enseguida del tercer párrafo de la fracción V, del artículo Tercero Transitorio de la Ley del ISR 2005, que se presenta a continuación:

Índice promedio de	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Rotación de inventarios												
	Por ciento en el que se acumulan los inventarios											
Más de 15	25.00	25.00	25.00	25.00								
De más de 10 a 15	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00							
De más de 5 a 10	20.00	20.00	20.00	20.00	10.00	10.00						

Manual para la revisión del inventario acumulable declarado en los pagos provisionales del ISR por el año de 2005, derivado del Régimen de Transición.

Se acumulará a la utilidad fiscal determinada en el pago provisional, la doceava parte del inventario acumulable determinado por el ejercicio de 2005, multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago provisional.

Además, en el ejercicio de 2005, se acumulará mensualmente la doceava parte de la diferencia que resulte en los términos del inciso c) de la fracción V del artículo Tercero Transitorio de la Ley del ISR, multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago provisional (o bien, la opción que establece la regla 3.4.28, 9ª. RMF 2004).

A continuación se presenta la determinación del pago provisional de enero de 2005 y las cantidades a acumular derivadas del ejemplo numérico que se ha manejado.

Pago provisional de enero de 2005

Ingresos nominales del periodo	\$ 800,000.00
Por: Coeficiente de utilidad	0.12
Utilidad fiscal	96,000.00
Más: Doceava parte del inventario acumulable del ejercicio por el número de meses del pago provisional	(A) 6,917.00
\$ 83,000.00 entre 12 = \$ 6,917.00	
Más: Doceava parte de la diferencia promedio mensual de compras importadas directamente 2003-2004 por número de veces del pago provisional (\$ 155,000.00 entre 12 = \$ 12,917.00)	(B) \$ 12,917.00
Igual: Utilidad fiscal para pagos provisionales	\$ 115,834.00
Menos: Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir	(C) 0.00
Igual: Base para pagos provisionales	\$ 115,834.00
Por: Tasa de impuesto sobre la renta	30%
Igual: Impuesto sobre la Renta a cargo	\$ 34,750.20

- (A) Esta cantidad representa la doceava parte de los \$83,000.00 que es el importe que se determinó del inventario acumulable para 2005 .
 - (B) Esta cantidad representa la doceava parte de los \$ 155,000.00 que se determinaron como diferencia del promedio mensual de importaciones directas que se mencionan en la determinación del inventario acumulable de este caso práctico)
 - (C) Para la determinación del pago provisional de este ejemplo, se consideró que las pérdidas fiscales actualizadas de ejercicios anteriores pendientes de disminuir son de 0.00; ello en virtud de que las pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004 las cuales no obstante, haber importado la cantidad de \$ 280,000.00, el contribuyente optó por disminuir éstas del inventario base para la determinación del inventario acumulable a que se refiere el segundo párrafo de la fracción V de disposiciones transitorias, consecuentemente las pérdidas fiscales que se disminuyan en los términos del segundo párrafo, inciso b) fracción V de disposiciones transitorias, ya no se podrán disminuir de la utilidad fiscal en los términos del artículo 61 de la Ley del ISR y por lo tanto, de los pagos provisionales del ISR de 2005.
-

NOTAS:

Interpretación de las siguientes disposiciones utilizando datos del caso práctico

INVENTARIO ACUMULABLE PARA EFECTOS DE PAGOS PROVISIONALES

ULTIMO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO TERCERO DE DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL ISR 2005

Para los efectos de los pagos provisionales del ejercicio de que se trate (2005), los contribuyentes deberán acumular a la utilidad fiscal la doceava parte del inventario acumulable (vinculando la frase "del ejercicio de que se trate", con la frase del "inventario acumulable", se entiende que se está refiriendo al inventario acumulable del ejercicio de que se trate, que en el caso planteado por el año de 2005 importó la cantidad de \$ 83,000.00, y la doceava parte de los \$ 83,000.00 importó la cantidad de \$ 6,917.00) multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago. Además en el ejercicio de 2005 se acumulará mensualmente la doceava parte de la diferencia que resulte en los términos del inciso c) de esta fracción multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes en que se realice el pago. (Ver la otra opción que en relación con el inciso c) señala la Regla 3.4.28. 9a. RMF 2004)

TERCER PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO TERCERO DE DISPOSICIONES TRANSITORIAS

~~INVENTARIO ACUMULABLE EN CADA EJERCICIO~~

El inventario acumulable en cada ejercicio (\$83,000.00 en el caso del ejemplo) se determinará multiplicando el valor del inventario acumulable (en el caso del ejemplo, importó la Cantidad de \$415,000.00) por el por ciento de acumulación que corresponda (en el ejemplo el por ciento de acumulación por el ejercicio de 2005 fue del 20% de \$415,000.00, por lo que el inventario acumulable del ejercicio fue de \$83,000.00) al índice promedio de rotación de inventarios (que en el caso del ejemplo fue de 10) calculado por el periodo correspondiente a los años de 2002 a 2004, o de acuerdo al que se determine cuando el contribuyente haya iniciado actividades con posterioridad a 2002, conforme a la siguiente tabla. (Véase dicha tabla en el caso práctico)

VI. Anexo

Reglas contenidas en la Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004 publicada en el DOF del 28 de diciembre de 2004, que tienen efectos fiscales en el inventario acumulable determinado al 31 de diciembre de 2004.

Regla 3.4.20. Que incide en el inciso c) de la fracción V del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley del ISR.

"Para los efectos del inciso c) de la fracción V del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 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.

Regla 3.4.21. Que incide en el inventario acumulable, tratándose de contribuyentes que realicen actividades comerciales, así como de aquellos que realicen actividades distintas a las antes mencionadas.

"Los contribuyentes a que se refiere el artículo 45- B de la Ley del ISR, que opten por acumular sus inventarios conforme a lo dispuesto en 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, para determinar el inventario base a que se refiere la fracción V del Artículo Tercero antes citado, en lugar de considerar el valor de los inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004 utilizando el método de primeras entradas primeras salidas podrán determinarlo considerando el costo de adquisición de la última compra correspondiente al ejercicio de 2004, por cada tipo de mercancías, siempre que el número de unidades adquiridas por dicha compra representen cuando menos el 50% del total de las existencias por cada tipo de mercancías al 31 de diciembre de 2004 y que dichos inventarios se consideren como inventarios iniciales al 1 de enero de 2005.

Los contribuyentes a que se refiere el artículo 45-C de la Ley del ISR estarán a lo dispuesto en el párrafo anterior, por sus inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados. En el caso de sus inventarios de mercancías considerarán el último costo de producción correspondiente al ejercicio de 2004, por cada tipo de producto manufacturado, siempre que dichas unidades producidas representen cuando menos el 50% del total de existencias por cada tipo de unidad producida al 31 de diciembre de 2004 y que dichos inventarios se consideren como inventario inicial al 1 de enero de 2005.

"Para los efectos de determinar el inventario base a que se refiere la fracción V del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004, los contribuyentes podrán disminuir del mismo, el valor de las mercancías obsoletas o de lento movimiento que se tengan al cierre del ejercicio 2004.

Regla 3.4.23. Que permite la opción para el contribuyente de levantar el inventario con cifras al 31 de diciembre de 2004 con fechas anteriores o posteriores a la citada fecha.

"Para los efectos de la fracción IX del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004, en relación con el artículo 91 del Reglamento de dicha Ley, los contribuyentes que deban levantar un inventario físico de sus mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, al 31 de diciembre de 2004, podrán optar por considerar el inventario físico que en su caso hubiesen levantado con posterioridad a dicha fecha, sin que exceda de un plazo de 90 días, siempre que se eliminen los movimientos efectuados durante dicho plazo. Asimismo, los contribuyentes podrán considerar los inventarios a que se refiere esta regla, que en su caso se hubiesen levantado con anterioridad al 1 de enero de 2005, sin que exceda de un plazo de 60 días, siempre que consideren los movimientos efectuados durante dicho periodo."

Reglas contenidas en la Novena Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004 publicada en el DOF del 17 de marzo de 2005, que tienen efectos fiscales en el inventario acumulable determinado al 31 de diciembre de 2004.

3.4.21. -Valuación de inventarios al 31 de diciembre de 2004

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 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.

3.4.27. Bienes que no se incluirán en el inventario base

Los contribuyentes que en el ejercicio fiscal de 2004 hayan adquirido bienes sujetos al régimen de importación temporal, para ser utilizados en la prestación de servicios, en la fabricación de bienes o para ser enajenados, y que conforme al artículo 31, fracción XV de la Ley del ISR en vigor en dicho año, no los hubieran podido deducir en ese ejercicio.

siempre que dichas adquisiciones formen parte de su inventario base a que se refiere el primer párrafo de 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, podrán no incluir dichas adquisiciones en el inventario base citado. En este caso, estas adquisiciones serán deducibles en el ejercicio en el que se retornen al extranjero en los términos de la Ley Aduanera.

También podrá no incluirse en el inventario base a que se refiere el párrafo anterior, las adquisiciones de bienes que en el ejercicio de 2004 se hubieran encontrado sujetas al régimen de depósito fiscal de conformidad con la Legislación Aduanera, así como de aquellas que se hubieran mantenido fuera del país en dicho ejercicio, siempre que dichas adquisiciones formen parte de su inventario base a que se refiere el párrafo anterior y el contribuyente no las hubiera podido deducir en el mismo ejercicio, por no haberlas enajenado, retomado al extranjero o retirado del depósito para ser importadas definitivamente, o por no haberlas enajenado o importado en forma definitiva en el caso de las mercancías que se hubieran mantenido fuera del país. Los bienes sujetos al régimen de depósito fiscal serán deducibles en el ejercicio en el que se enajenen, retornen al extranjero o retiren del depósito fiscal para ser importados definitivamente, y cuando se trate de adquisiciones de bienes que se hubieran mantenido fuera del país, serán deducibles en el ejercicio en el que se enajenen o importen.

Las adquisiciones de bienes a que se refiere esta regla serán deducibles siempre que se cumplan con los demás requisitos establecidos en la Ley del ISR y no formen parte del costo de lo vendido.

Lo dispuesto en la presente regla no es aplicable tratándose de inversiones de activo fijo.

3.4.28.-Opción para la determinación del inventario acumulable

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 del 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 el inciso c) de la citada fracción V, 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

Manual para la revisión del inventario acumulable declarado en los pagos provisionales del ISR por el año de 2005, derivado del Régimen de Transición.

Para los efectos de determinar el inventario acumulable a que se refiere 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, se estará a lo siguiente:

El saldo de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004, se actualizará en los términos del cuarto párrafo del artículo 61 de la Ley del ISR, incluyendo las pérdidas fiscales del ejercicio de 2004, hasta el último mes del ejercicio de 2004.

El saldo pendiente de deducir al 1 de enero de 2005 del inventario a que se refiere el inciso a) de la fracción V del artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR a que se refiere esta regla, se actualizará desde el mes de diciembre de 1986 o 1988, según la fecha a la que corresponda el inventario y hasta el último mes del ejercicio de 2004.

Nota:

El personal revisor deberá tomar en cuenta en su caso, lo dispuesto en las reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal que sean publicadas con fecha posterior a la difusión de este Manual, que tengan efectos en la fracción V del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR para 2005.

4

ANEXO 6

Interpretación de la parte final del numeral 1, del párrafo quinto, fracción V, Artículo Tercero Transitorio, DT 2005 de la L.I.S.R. 2005.

En nuestra investigación encontramos que en algunas revistas especializadas, algunos compañeros profesionales y los autores del libro “Costo de lo vendido Alternativas fiscales y aplicación práctica” para llegar a lo que nosotros llamamos RESULTADO 2, interpretan y aplican el texto de Ley del párrafo final del numeral 1:

“...al monto que resulte se le aplicará el por ciento que le corresponda de acuerdo con el índice promedio de rotación de inventarios multiplicado dicho por ciento por el número de años pendientes de acumular de acuerdo con la tabla de acumulación.”

como si los porcentajes faltantes debieran sumarse, para el caso que mostramos en el Capítulo 4, punto 4.2, si sumamos el porcentaje faltante de 2006 de 25%, el de 2007 de 25% y el de 2008 de 25% tendremos un resultado igual a 75%, que coincide con el dato numérico obtenido por nosotros en el RESULTADO 2 de 75%, pero se debe a que los porcentajes para los años faltantes son idénticos, y, aparentemente es lo mismo sumar 3 porcentajes faltantes (de los años 2006 a 2008) de 25% cada uno con lo que se obtiene 75% comparado con lo que hicimos en nuestra interpretación, la diferencia es “cero”. También la diferencia sería “cero”, si el contribuyente en vez de 4 ejercicios fiscales le hubiera correspondido acumular sus inventarios en 5 ejercicios fiscales (20% en cada uno de los 5 ejercicios), pero esa interpretación ya no arroja los mismos datos, y, por lo tanto, no coincide cuando los porcentajes son diferentes como sucede, por ejemplo, con un contribuyente que le correspondió acumular sus inventarios en 6 o más ejercicios fiscales, en que los porcentajes no son idénticos para todos los ejercicios, sino que en algunos ejercicios son iguales y en otros son diferentes, tal como demostraremos en unas tablas comparativas en este mismo anexo.

Sin embargo, por lo que respecta a los autores del libro “Costo de lo vendido Alternativas fiscales y aplicación práctica”, cuando muestran el “Caso práctico 3”, visible en las páginas de la 111 a la 113, mencionan que *hay un error en el texto legal* relativo a este

numeral 1 (no en la interpretación y aplicación práctica que ellos hacen *al sumar los porcentajes faltantes de los ejercicios posteriores a aquel en que se realiza el cálculo*) porque “ la ley no contempló que podría haber distintos porcentajes en varios años, pues de conformidad con la iniciativa del Ejecutivo, en todos los ejercicios era el mismo porcentaje, debiendo señalar que el monto que resulte debería multiplicarse por el resultado de la suma de los índices promedio de a rotación de inventarios de los años pendientes...”

Nuestra interpretación de esta última parte del numeral 1 que ya se había mostrado en el punto 4.2, por su importancia y trascendencia la repetimos aquí:

Igual a: MONTO RESULTANTE O RESULTADO 1
(fin de la primera parte del numeral 1)

24,159,020

última parte del numeral 1:

por ciento que corresponda de acuerdo al

índice con el promedio de rotación de inventarios

(se supone que debe ser del año 2005

25%

ya que es el año del cual se esta haciendo el cálculo)

POR:

Núm. de años pendientes de acumular (2006 a 2008)

3

RESULTADO 2

75%

La aplicación tal como la interpretamos nosotros de esta parte final del numeral 1, también es relevante porque si el contribuyente optó por aplicar las reglas de resolución miscelánea 3.4.40 de 2006 ó la 3.4.26 de 2007 que le permiten un procedimiento alternativo al de Ley para efectuar los cálculos respectivos cuando reduce sus inventarios, dichas reglas también hacen referencia y utilizan los pasos de cálculo del mencionado numeral 1.

Es obvio (no queremos crear confusión), que la tabla de índice promedio de rotación de inventarios siempre sumara el 100% desde el mínimo de 4 ejercicios fiscales hasta el máximo de 12 ejercicios en que los contribuyentes deben acumular sus inventarios,

porque así fue proyectada. Mostramos enseguida la mencionada tabla a la que añadimos para mayor claridad la última columna de “Totales” y la fila superior de ejercicios 1 al 12.

	Ejerc.1	Ejerc.2	Ejerc.3	Ejerc.4	Ejerc.5	Ejerc.6	Ejerc.7	Ejerc.8	Ejerc.9	Ejerc.10	Ejerc.11	Ejerc.12	Totales
Índice promedio de rotación de inventarios	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	
	Por ciento en el que se acumulan los inventarios												
Más de 15	25.00	25.00	25.00	25.00									100%
De más de 10 a 15	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00								100%
De más de 8 a 10	20.00	20.00	20.00	20.00	10.00	10.00							100%
De más de 6 a 8	20.00	15.00	15.00	15.00	15.00	10.00	10.00						100%
De más de 4 a 6	16.67	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	8.33					100%
De más de 3 a 4	15.00	14.00	13.00	12.00	11.11	10.00	9.00	8.00	7.89				100%
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			100%
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		100%
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	100%

TABLAS COMPARATIVAS DE INTERPRETACION A LA ULTIMA PARTE DEL NUMERAL

1

Las tablas comparativas siguientes desde los 4 hasta los 12 ejercicios fiscales pretendemos sirvan para soportar y demostrar lo que argumentamos en este Anexo. La primera tabla siempre se refiere a nuestra interpretación y la siguiente tabla a la interpretación de “sumar los porcentajes de los ejercicios que falten”, mostrará como punto de partida inicial siempre el año 2005 en que se supone se reduce el inventario por primera vez:

4 EJERCICIOS FISCALES

% del año que se hace el cálculo (2005)	<u>POR</u> Años faltantes (2006 a 2008)	Igual a: <u>RESULTADO</u>
25%	3	75%

% del año que se hace el cálculo (2005)	<u>POR</u> Años faltantes (2006 a 2008)	Igual a: <u>RESULTADO</u>

2006	25%	
2007	25%	
2008	25%	75%

DIFERENCIA: 0%

5 EJERCICIOS FISCALES

% del año que se hace el cálculo (2005)	<u>POR</u> Años faltantes (2006 a 2009)	Igual a: <u>RESULTADO</u>
20%	4	80%

Años faltantes	Por cientos faltantes (2006 a 2009)	Igual a: Suma de por cientos
2006	20%	
2007	20%	
2008	20%	
2009	20%	80%

DIFERENCIA: 0%

6 EJERCICIOS FISCALES

% del año que se hace el cálculo (2005)	<u>POR</u> Años faltantes (2006 a 2010)	Igual a: <u>RESULTADO</u>
20%	5	100%

Años faltantes	Por cientos faltantes (2006 a 2010)	Igual a: Suma de por cientos
2006	20%	

2007	20%	
2008	20%	
2009	10%	
2010	10%	80%

DIFERENCIA:

20%

A partir de que al contribuyente le corresponda acumular sus inventarios en 6 ejercicios fiscales o más, se obtienen diferencias entre ambas interpretaciones: la que creemos nosotros que es aplicable y la que algunos otros interpretan.

En el caso de las tablas comparativas mostradas para 6 ejercicios fiscales observamos que el dato obtenido en nuestra interpretación es de 100% y del 80% en la otra interpretación, por lo que este dato adquiere su real dimensión numérica la interpretación y comparación del párrafo del numeral 1 que nos ocupa, ya que **no** es lo mismo multiplicar un dato por el 100% que multiplicarlo por el 80%. Se seguirán obteniendo diferencias en todas las demás tablas que mostramos enseguida.

7 EJERCICIOS FISCALES

% del año que se hace el cálculo (2005)	<u>POR</u> Años faltantes (2006 a 2011)	Igual a: <u>RESULTADO</u>
20%	6	120%

Años faltantes	Por cientos faltantes (2006 a 2011)	Igual a: Suma de por cientos
2006	15%	
2007	15%	

2008	15%	
2009	15%	
2010	10%	
2011	10%	80%

DIFERENCIA:

40%

8 EJERCICIOS FISCALES

% del año que se hace el cálculo (2005)	<u>POR</u> Años faltantes (2006 a 2012)	Igual a: <u>RESULTADO</u>
16.67%	7	116.69%

Años faltantes	Por cientos faltantes (2006 a 2012)	Igual a: Suma de por cientos
2006	12.50%	
2007	12.50%	
2008	12.50%	
2009	12.50%	
2010	12.50%	
2011	12.50%	
2012	8.33%	83.33%

DIFERENCIA:

33.36%

9 EJERCICIOS FISCALES

% del año que se hace el cálculo (2005)	<u>POR</u> Años faltantes (2006 a	Igual a: <u>RESULTADO</u>
--	--------------------------------------	------------------------------

	2013)	
15%	8	120%

Años faltantes	Por cientos faltantes (2006 a 2013)	Igual a: Suma de por cientos
2006	14%	
2007	13%	
2008	12%	
2009	11.11%	
2010	10%	
2011	9%	
2012	8%	
2013	7.89%	85%

DIFERENCIA:

35%

10 EJERCICIOS FISCALES

% del año que se hace el cálculo (2005)	<u>POR</u> Años faltantes (2006 a 2014)	Igual a: <u>RESULTADO</u>
14%	9	126%

Años faltantes	Por cientos faltantes (2006 a 2014)	Igual a: Suma de por cientos
2006	13%	
2007	12%	
2008	11%	
2009	10%	
2010	10%	
2011	9%	

2012	8%	
2013	7%	
2014	6%	86%

DIFERENCIA: **40%**

11 EJERCICIOS FISCALES

% del año que se hace el cálculo (2005)	<u>POR</u> Años faltantes (2006 a 2015)	Igual a: <u>RESULTADO</u>
13%	10	130%

Años faltantes	Por cientos faltantes (2006 a 2015)	Igual a: Suma de por cientos
2006	12.50%	
2007	12%	
2008	11%	
2009	10%	
2010	9.09%	
2011	8%	
2012	7%	
2013	6.50%	
2014	6%	
2015	4.91%	87%

DIFERENCIA: **43%**

12 EJERCICIOS FISCALES

% del año que se hace	<u>POR</u>	Igual a:
-----------------------	------------	----------

el cálculo (2005)	Años faltantes (2006 a 2016)	<u>RESULTADO</u>
12%	11	132%

Años faltantes	Por cientos faltantes (2006 a 2016)	Igual a: Suma de por cientos
2006	11.50%	
2007	11%	
2008	10%	
2009	9%	
2010	8.33%	
2011	8.33%	
2012	8%	
2013	7%	
2014	6%	
2015	5%	
2016	3.84%	88%

DIFERENCIA:

44%

CONCLUSION REFERENTE A ESTE ANEXO 5:

Enfatizamos de nueva cuenta esta última parte del numeral 1:

“...al monto que resulte **se le aplicará el por ciento que le corresponda** de acuerdo con el índice promedio de rotación de inventarios **multiplicado dicho por ciento por el número de años pendientes de acumular** de acuerdo con la tabla de acumulación.”

no es correcto interpretarla como: sumar los porcentajes faltantes de los ejercicios posteriores a aquel en que se realiza el cálculo.

En una primera argumentación porque el texto legal no dice “sumar”, y, a veces, no es lo mismo lo sumar ciertos datos que “multiplicarlos”.

Una segunda argumentación es que el texto legal dice: “**aplicará el por ciento que le corresponda** de acuerdo con el índice promedio de rotación de inventarios **multiplicado** dicho por ciento por el número de años pendientes de acumular

Y, una tercera argumentación es que al realizar una operación de multiplicación y ser mayor el porcentaje por el que deba multiplicarse un dato, se puede obtener un beneficio o un perjuicio dependiendo de lo que se haga con el dato obtenido.

*Para este caso concreto, será un beneficio para el contribuyente que reduce sus inventarios, la interpretación textual que hacemos de la última parte del numeral 1, sobre todo si le correspondió al contribuyente acumular sus inventarios en 6 o más ejercicios, ya que el dato final obtenido en el procedimiento de cálculo indicado por el numeral 1, aún debe restarse (según las indicaciones del numeral 2) del inventario acumulable con el que el contribuyente se quedó al 31 de diciembre de 2004, y, **aquí es donde estriba el beneficio ya que el dato obtenido en la resta indicada por el numeral 2, dará por resultado que el importe de inventario a acumular en el ejercicio fiscal por el que se hace el cálculo sea menor.***

ANEXO 7

Desarrollo del procedimiento de cálculo alternativo permitido por reglas de R.M.F. para determinar los ingresos acumulables anuales por reducción de inventarios con los datos del contribuyente del punto 4.1.1

El 28 de abril de 2006 fue publicada en el D.O.F. la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006 que incluye la regla 3.4.40 permitiendo a los contribuyentes que optaron por la acumulación de inventarios y tuvieran reducción de inventarios en algún ejercicio fiscal, realizar un procedimiento alternativo para los dichos cálculos en vez de lo establecido en el Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo, numerales 1, 2 y 3 DT 2005 de la L.I.S.R. 2005. Dicho procedimiento de la regla 3.4.40 es aplicable al evento de reducción de inventarios en el ejercicio 2005.

Posteriormente, en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007 publicada en el D.O.F. el 25 de abril de 2007, dicha regla fue refrendada, ahora con el número 3.4.26 y aplicable para los ejercicios 2005 y 2006.

Ha sido publicada recientemente ***la R.M.F. 2008, en el DOF del 27 de mayo de 2008, contiene una nueva estructura y refrenda esta disposición pero ya no dentro de las reglas(¿será que esta disposición podría desaparecer en un futuro?), sino en el Artículo Transitorio Décimo Séptimo***

Por otro lado, se espera por parte de los contribuyentes que esta regla de R.M.F. siga siendo refrendada por parte de la autoridad fiscal en los ejercicios por venir del 2009 y hasta el 2014 que será el ejercicio final de acumulación de inventarios.

El texto de las reglas en comento cuyo desarrollo numérico llevaremos a cabo tomando los datos del punto 4.2, es el siguiente:

“3.4.40 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:”

Primera Interpretación al texto de la R.M.F. que permite procedimiento para calcular los ingresos acumulables cuando el contribuyente tiene reducción de inventarios:

1.- CALCULOS NUMERICOS POR REDUCCION DE INVENTARIOS DEL AÑO 2005

INICIO DE LA FRACCION I

“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.”

Inventario base al 31 dic-2004	35,121,031
entre:	
Inventario reducido al 31-dic-2005 (Saldo final almacén)	<u>24,954,822</u>
Igual a: proporción de inventario reducido en %	71.05%
Por:	
Inventario acumulable al 31 dic-2004	<u>34,001,032</u>
RESULTADO 1	24,159,020

“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.”

Inventario acumulable al 31 dic-2004	34,001,032
menos:	
Cantidad obtenida en el inciso a) (o RESULTADO 1)	24,159,020
menos:	
acumulaciones efectuadas en ejercicios anteriores (no hay)	<u>0</u>
RESULTADO 2	9,842,011

Comparar el RESULTADO 2 contra el importe determinado según el tercer párrafo de la Fracción V del Artículo Tercero Transitorio de la L.I.S.R. 2005 para el año cálculo, *en otras palabras, lo determinado de acumulación de inventario anual según la aplicación de la tabla de índice promedio de rotación de inventarios.*

RESULTADO 2	9,842,011
CONTRA:	
Ingresos acumulables “obligatorios” según la tabla de acumulación de inventarios para 2005	8,500,258
CANTIDAD ACUMULAR SEGÚN RMF 2006, REGLA 3.4.40	9,842,011

EN EL EJERCICIO FISCAL DE 2005

Debido a que el importe determinado con el procedimiento de la fracción I de esta regla, **no es menor**, comparado con el tercer párrafo de la Fracción V del Artículo Tercero Transitorio de la L.I.S.R. 2005, aquél importe será el que se acumulara (9,842,011).

TOTAL DE INVENTARIO ACUMULABLE A REPORTAR <u>2005</u>	9,842,011
--	------------------

FINAL DE LA FRACCION I

2.- CALCULOS NUMERICOS POR REDUCCION DE INVENTARIOS DEL AÑO 2006

Como mencionábamos al inicio de este punto 4.3 en la R.M.F. para 2007 se encuentra la regla 3.4.26 aplicable para los ejercicios 2005 y 2006 cuando se dé el evento de que hay reducción de inventarios.

Esta regla en su fracción II indica lo que debe hacer el contribuyente cuando tiene reducción de inventarios y ya no es la “primera vez”, y, que en este caso aplicaría para el ejemplo y procedimiento que estamos desarrollando, el texto es el siguiente:

INICIO DE LA FRACCION II

“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.”

Inventario acumulable al 31 dic-2004	34,001,032
--------------------------------------	------------

menos:

acumulaciones efectuadas en ejercicios anteriores:

- Ingresos acumulables de <u>2005</u> con procedimiento de la regla 3.4.40 de R.M.F. 2006	<u>9,842,011</u>
--	------------------

igual a:

Monto de acumulación de ejercicios fiscales posteriores o RESULTADO 1	24,159,021
--	------------

“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.”

Recálculo de por cientos

<u>Años</u>	<u>por ciento determinado según fracción V</u>
Año 2006	25%
Año 2007	25%
Año 2008	<u>25%</u>
Suma de por cientos de los ejercicios pendientes de acumular	75%

Recálculo de porcentaje del ejercicio fiscal 2006

- por ciento determinado según fracción V 25%

entre:

Suma de por cientos de los ejercicios pendientes de acumular 75%
igual a:

Resultado del recálculo de por ciento aplicable para 2006 = 33.33%

Recálculo de porcentaje del ejercicio fiscal 2007

- por ciento determinado según fracción V 25%

entre:

Suma de por cientos de los ejercicios pendientes 75%

de acumular
igual a:

Resultado del recálculo de por ciento aplicable para 2007 = 33.33%

Recálculo de porcentaje del ejercicio fiscal 2008

- por ciento determinado según fracción V 25%

entre:

Suma de por cientos de los ejercicios pendientes de acumular igual a: 75%

Resultado del recálculo de por ciento aplicable para 2008 = 33.33%

“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 esta regla.”

Resultado de recálculo de por ciento aplicable para 2006 33.33%

Por :

Cantidad obtenida en el inciso a)
o RESULTADO 1 24,059,121

igual a:

**CANTIDAD ACUMULAR SEGÚN R.M.F. 2007, REGLA 3.4.26
FRACCION II, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2006 8,053,007**

FINAL DE LA FRACCION II

TOTAL DE INVENTARIO ACUMULABLE A REPORTAR 2006 8,053,007

Nota: según nuestra interpretación de la fracción II de esta regla, los por cientos recalculados aplicaran para 2006, 2007 y 2008, es decir, de aquí se tomaran los estos por cientos recalculados cuando (y para este ejemplo) en alguno de los ejercicios posteriores a 2006 (2007 o 2008) se disminuyan inventarios y corresponda aplicar la mencionada fracción II.

3.- CALCULOS NUMERICOS POR REDUCCION DE INVENTARIOS DEL AÑO 2007

Debido a que en el ejercicio 2007 también hay reducción de inventarios pero no se trata de la “primera vez”, ni esa reducción es *mayor* comparada con la reducción del ejercicio anterior (2006), para este año 2007 aplica lo indicado en la fracción II de la regla 3.4.26, de la cual ya no mostramos el texto, sólo los resultados numéricos calculados:

Inventario acumulable al 31 dic-2004	34,001,032
--------------------------------------	------------

menos:

acumulaciones efectuadas en ejercicios anteriores:

- Ingresos acumulables de <u>2005</u> con procedimiento de la regla 3.4.40 de R.M.F. 2006	9,842,011
--	-----------

- Ingresos acumulables de <u>2006</u> con procedimiento de la regla 3.4.26 de R.M.F. 2007	<u>5,219,587</u>
--	------------------

igual a:

Monto de acumulación de ejercicios fiscales posteriores o RESULTADO 1	16,106,013
--	------------

Resultado de recálculo de por ciento aplicable para <u>2007</u>	33.33%
---	--------

Por :

Cantidad obtenida en el inciso a) o RESULTADO 1	<u>16,106,013</u>
--	-------------------

igual a:

CANTIDAD ACUMULAR SEGÚN R.M.F. 2007, REGLA 3.4.26 FRACCION II, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE <u>2007</u>	5,368,671
---	------------------

TOTAL DE INVENTARIO ACUMULABLE A REPORTAR <u>2007</u>	5,368,671
--	------------------

4.- CALCULOS NUMERICOS POR REDUCCION DE INVENTARIOS DEL AÑO 2008

En 2008 la reducción de inventarios tampoco es la “primera vez”, pero esa reducción *si es mayor* comparada con la reducción del ejercicio anterior (2007), por lo que *para 2008 aplica además de la fracción I y de la fracción II, lo indicado en la fracción III* de la regla 3.4.26:

Reducción de inventarios la ultima vez (año 2007)	19,496,497
Reducción inventarios de actual (año 2008)	19,790,000

“III. Se considerará el monto de acumulación de ejercicios fiscales posteriores y los por cientos de acumulación recalculados, que se hubieran determinado por última vez de conformidad con la fracción II de esta regla, 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 esta regla.

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

Nota: según nuestra interpretación de la fracción III de esta regla, simplemente esta confirmando que aunque la reducción de inventarios llegue a ser *mayor* comparada con la reducción del ejercicio anterior, hay que aplicar el procedimiento de cálculo indicado en la fracción I y II, de la regla 3.4.26.

Datos numéricos que se obtienen de Fracciones I y II de la regla:

Inventario acumulable al 31 dic-2004	34,001,032
--------------------------------------	------------

menos:

acumulaciones efectuadas en ejercicios anteriores:

- Ingresos acumulables de <u>2005</u> con procedimiento de la regla 3.4.40 de R.M.F. 2006	9,842,011
--	-----------

- Ingresos acumulables de <u>2006</u> con	8,053,007
---	-----------

procedimiento de la regla 3.4.26 de R.M.F. 2007

- Ingresos acumulables de 2007 con 5,368,671
procedimiento de la regla 3.4.26 de R.M.F. 2007

igual a:

Monto de acumulación de ejercicios fiscales posteriores 10,737,342
o RESULTADO 1

Resultado de recálculo de por ciento aplicable para 2008 33.33%

Por :

Cantidad obtenida en el inciso a) 10,737,342
o RESULTADO 1

igual a:

CANTIDAD ACUMULAR SEGÚN R.M.F. 2007, REGLA 3.4.26 3,579,114
FRACCION II, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2008

TOTAL DE INVENTARIO ACUMULABLE A REPORTAR 2008 3,579,114

**Resumen de los ingresos acumulables por efectos del inventario acumulable y la
reducción de inventarios con la aplicación de las Reglas 3.4.40 de R.M.F. 2006 y
3.4.26 de R.M.F. 2007**

Año	<u>Más:</u> Ingresos por reducción de inventarios a acumular en el ejercicio	<u>Por:</u> Tasa de I.S.R. del ejercicio	<u>Igual a:</u> Importe anual de I.S.R.
2005	\$9,842,011	30%	\$2,952,603
2006	\$8,053,007	29%	\$2,335,372
2007	\$5,368,371	28%	\$1,503,228
2008	\$3,579,114	28%	\$1,002,252
Sumas	\$26,842,803		\$7,793,355

Comparemos el resumen anterior con el resumen del procedimiento del Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo, numerales 1, 2 y 3 DT 2005 de la L.I.S.R. 2005:

**Resumen de los ingresos acumulables por efectos del inventario acumulable y la
reducción de inventarios según el Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto
párrafo, numerales 1, 2 y 3 DT 2005 de la L.I.S.R. 2005.**

Año	Ingresos acumulables por reducción de inventarios a acumular en el ejercicio	<u>Por:</u> Tasa de I.S.R. del ejercicio	<u>Igual a:</u> Importe anual de I.S.R.
2005	\$15,881,766	30%	\$4,764,530
2006	\$7,736,011	29%	\$2,243,443
2007	\$5,664,565	28%	\$1,586,078
2008	\$4,789,726	28%	\$1,341,723
Sumas	\$34,072,067		<u>\$ 9,935,174</u>

**La conclusión sería que la regla es benéfica si se compara con el procedimiento del
Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo, numerales 1, 2 y 3 DT 2005**

de la L.I.S.R. 2005, aún más, ¡el contribuyente paga un impuesto menor, al finalizar los 4 ejercicios fiscales, con la regla de R.M.F. que con los cálculos del texto de Ley respectivo!, hasta por un importe de \$2,141,819 (que es la diferencia entre \$9,935,174 menos \$7,793,355).

Segunda Interpretación al texto de la R.M.F. que permite procedimiento para calcular los ingresos acumulables cuando el contribuyente tiene reduccion de inventarios:

Aunque los datos en esta segunda interpretación de la regla de R.M.F. que nos ocupa son los mismos que los que corresponden a la primera interpretación, haremos completo el desarrollo del texto de la regla con la idea de evitar clarificar importes obtenidos (aunque repitamos algunos conceptos ya mencionados)

También esta segunda interpretación de la regla de R.M.F. (similar al texto de Ley respectivo desarrollado en el punto 4.3) muy es agresiva en contra del contribuyente, ya que se incluyen los ingresos acumulables anuales que el contribuyente determinó con la ayuda de la tabla de índice promedio de rotación de inventarios, siendo esta la diferencia básica si comparamos la segunda interpretación con la primera.

1.- CALCULOS NUMERICOS POR REDUCCION DE INVENTARIOS DEL AÑO 2005

INICIO DE LA FRACCION I

“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.”

Inventario base al 31 dic-2004	35,121,031
entre:	
Inventario reducido al 31-dic-2005 (Saldo final almacén)	<u>26,954,822</u>
Igual a: proporción de inventario reducido en %	71.05%
Por:	
Inventario acumulable al 31 dic-2004	<u>34,001,032</u>
 RESULTADO 1	 24,159,020

“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.”

Inventario acumulable al 31 dic-2004	34,001,032
menos:	
Cantidad obtenida en el inciso a) (o RESULTADO 1)	24,159,020
menos:	
acumulaciones efectuadas en ejercicios anteriores (no hay)	<u>0</u>
 RESULTADO 2	 9,842,011

Comparar el RESULTADO 2 contra el importe determinado según el tercer párrafo de la Fracción V del Artículo Tercero Transitorio de la L.I.S.R. 2005 para el año cálculo, *en otras palabras, lo determinado de acumulación de inventario anual según la aplicación de la tabla de índice promedio de rotación de inventarios.*

RESULTADO 2	9,842,011
-------------	-----------

CONTRA:

Ingresos acumulables “obligatorios” según la tabla de acumulación de inventarios para 2005	8,500,258
---	-----------

CANTIDAD ACUMULAR SEGÚN RMF 2006, REGLA 3.4.40	9,842,011
---	------------------

EN EL EJERCICIO FISCAL DE 2005

Debido a que el importe determinado con el procedimiento de la fracción I de esta regla, **no es menor**, comparado con el tercer párrafo de la Fracción V del Artículo Tercero Transitorio de la L.I.S.R. 2005, aquél importe será el que se acumulara (9,842,011).

COMENTARIO:

El total a reportar de ingresos acumulables del ejercicio 2005, por el que se realiza el cálculo sería:

1.- Ingresos acumulables “obligatorios” según la tabla de acumulación de inventarios para 2005	8,500,258
---	-----------

más:

2 .- Ingresos acumulables “adicionales” con procedimiento de la regla 3.4.40 de R.M.F. 2006 por reducción de inventarios	<u>9,842,011</u>
--	------------------

TOTAL DE INVENTARIO ACUMULABLE A REPORTAR <u>2005</u>	18,342,269
--	-------------------

FINAL DE LA FRACCION I

2.- CALCULOS NUMERICOS POR REDUCCION DE INVENTARIOS DEL AÑO 2006

Como mencionábamos al inicio de este punto 4.3 en la R.M.F. para 2007 se encuentra la regla 3.4.26 aplicable para los ejercicios 2005 y 2006 cuando se dé el evento de que hay reducción de inventarios.

Esta regla en su fracción II indica lo que debe hacer el contribuyente cuando tiene reducción de inventarios y ya no es la “primera vez”, y, que en este caso aplicaría para el ejemplo y procedimiento que estamos desarrollando, el texto es el siguiente:

INICIO DE LA FRACCION II

“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.”

Inventario acumulable al 31 dic-2004	34,001,032
--------------------------------------	------------

menos:

acumulaciones efectuadas en ejercicios anteriores:

- año 2005 importe acumulado según la tabla de Índice promedio de rotación de inventarios	8,500,258
--	-----------

- Ingresos acumulables "adicionales" de <u>2005</u> con procedimiento de la regla 3.4.40 de R.M.F. 2006	<u>9,842,011</u>
--	------------------

igual a:

Monto de acumulación de ejercicios fiscales posteriores o RESULTADO 1	15,658,762
--	------------

“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.”

Recálculo de por cientos

<u>Años</u>	<u>por ciento determinado según fracción V</u>
Año 2006	25%
Año 2007	25%
Año 2008	<u>25%</u>
Suma de por cientos de los ejercicios pendientes de acumular	75%

Recálculo de porcentaje del ejercicio fiscal 2006

- por ciento determinado según fracción V 25%

entre:

Suma de por cientos de los ejercicios pendientes de acumular 75%
igual a:

Resultado del recálculo de por ciento aplicable para 2006 = 33.33%

Recálculo de porcentaje del ejercicio fiscal 2007

- por ciento determinado según fracción V 25%

entre:

Suma de por cientos de los ejercicios pendientes de acumular 75%
igual a:

Resultado del recálculo de por ciento aplicable para 2007 = 33.33%

Recálculo de porcentaje del ejercicio fiscal 2008

- por ciento determinado según fracción V 25%

entre:

Suma de por cientos de los ejercicios pendientes de acumular 75%
igual a:

Resultado del recálculo de por ciento aplicable para 2008 = 33.33%

“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 esta regla.”

Resultado de recálculo de por ciento aplicable para 2006 33.33%

Por :

Cantidad obtenida en el inciso a) 15,658,762
o RESULTADO 1

igual a:

**CANTIDAD ACUMULAR SEGÚN R.M.F. 2007, REGLA 3.4.26 5,219,587
FRACCION II, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2006**

FINAL DE LA FRACCION II

COMENTARIO:

El total a reportar de ingresos acumulables del ejercicio 2006, por el que se realiza el cálculo sería:

1.- Ingresos acumulables "obligatorios" según la tabla de 8,500,258
acumulación de inventarios para 2006

más:

2.- Ingresos acumulables "adicionales" con procedimiento de la regla 3.4.40 de R.M.F. 2006 por reducción de inventarios	<u>5,219,587</u>
---	------------------

TOTAL DE INVENTARIO ACUMULABLE A REPORTAR <u>2006</u>	13,719,845
--	-------------------

Nota: según nuestra interpretación de la fracción II de esta regla, los por cientos recalculados aplicaran para 2006, 2007 y 2008, es decir, de aquí se tomaran los estos por cientos recalculados cuando (y para este ejemplo) en alguno de los ejercicios posteriores a 2006 (2007 o 2008) se disminuyan inventarios y corresponda aplicar la mencionada fracción II.

3.- CALCULOS NUMERICOS POR REDUCCION DE INVENTARIOS DEL AÑO 2007

Debido a que en el ejercicio 2007 también hay reducción de inventarios pero no se trata de la "primera vez", ni esa reducción es *mayor* comparada con la reducción del ejercicio anterior (2006), para este año 2007 aplica lo indicado en la fracción II de la regla 3.4.26, de la cual ya no mostramos el texto, sólo los resultados numéricos calculados:

Inventario acumulable al 31 dic-2004	34,001,032
--------------------------------------	------------

menos:

acumulaciones efectuadas en ejercicios anteriores:

- año 2005 importe acumulado según la tabla de Índice promedio de rotación de inventarios	8,500,258
--	-----------

- Ingresos acumulables "adicionales" de <u>2005</u> con procedimiento de la regla 3.4.40 de R.M.F. 2006	9,842,011
--	-----------

- año 2006 importe acumulado según la tabla de Índice promedio de rotación de inventarios	8,500,258
--	-----------

- Ingresos acumulables "adicionales" de <u>2006</u> con	<u>5,219,587</u>
---	------------------

procedimiento de la regla 3.4.26 de R.M.F. 2007

igual a:

Monto de acumulación de ejercicios fiscales posteriores o RESULTADO 1	1,938,917
--	-----------

Resultado de recálculo de por ciento aplicable para <u>2007</u>	33.33%
---	--------

Por :

Cantidad obtenida en el inciso a) o RESULTADO 1	<u>1,938,917</u>
--	------------------

igual a:

CANTIDAD ACUMULAR SEGÚN R.M.F. 2007, REGLA 3.4.26 FRACCION II, PARA EL EJERCICIO FISCAL DE <u>2007</u>	646,306
---	----------------

COMENTARIO:

El total a reportar de ingresos acumulables del ejercicio 2007, por el que se realiza el cálculo sería:

1.- Ingresos acumulables "obligatorios" según la tabla de acumulación de inventarios para 2007	8,500,258
---	-----------

más:

2 .- Ingresos acumulables "adicionales" con procedimiento de la regla 3.4.26 de R.M.F. 2007 por reducción de inventarios	<u>646,306</u>
--	----------------

TOTAL DE INVENTARIO ACUMULABLE A REPORTAR <u>2007</u>	9,146,564
--	------------------

4.- CALCULOS NUMERICOS POR REDUCCION DE INVENTARIOS DEL AÑO 2008

En 2008 la reducción de inventarios tampoco es la “primera vez”, pero esa reducción *si es mayor* comparada con la reducción del ejercicio anterior (2007), por lo que *para 2008*

aplica además de la fracción I y de la fracción II, lo indicado en la fracción III de la regla 3.4.26:

Reducción de inventarios la ultima vez (año 2007)	19,496,497
Reducción inventarios de actual (año 2008)	19,790,000

“III. Se considerará el monto de acumulación de ejercicios fiscales posteriores y los por cientos de acumulación recalculados, que se hubieran determinado por última vez de conformidad con la fracción II de esta regla, 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 esta regla.

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

Nota: según nuestra interpretación de la fracción III de esta regla, simplemente esta confirmando que aunque la reducción de inventarios llegue a ser *mayor* comparada con la reducción del ejercicio anterior, hay que aplicar el procedimiento de cálculo indicado en la fracción I y II, de la regla 3.4.26.

Datos numéricos que se obtienen de Fracciones I y II de la regla:

Inventario acumulable al 31 dic-2004	34,001,032
--------------------------------------	------------

menos:

acumulaciones efectuadas en ejercicios anteriores:

- año 2005 importe acumulado según la tabla de Índice promedio de rotación de inventarios	8,500,258
- Ingresos acumulables "adicionales" de <u>2005</u> con procedimiento de la regla 3.4.40 de R.M.F. 2006	9,842,011
- año 2006 importe acumulado según la tabla de Índice promedio de rotación de inventarios	8,500,258
- Ingresos acumulables "adicionales" de <u>2006</u> con	5,219,587

procedimiento de la regla 3.4.26 de R.M.F. 2007

- año 2007 importe acumulado según la tabla de 8,500,258

Índice promedio de rotación de inventarios

- Ingresos acumulables "adicionales" de 2007 con 646,306
procedimiento de la regla 3.4.26 de R.M.F. 2007

igual a:

Monto de acumulación de ejercicios fiscales posteriores - 7,207,647
o RESULTADO 1

Resultado de recálculo de por ciento aplicable para 2008 33.33%

Por :

Cantidad obtenida en el inciso **a)** -2,402,549
o RESULTADO 1

En esta caso al ser negativo el resultado según las indicaciones del las fracciones I y II no se acumularía nada adicional por reducción de inventarios en 2008.

También aquí surge la duda: si la cantidad obtenida fue negativa, ¿podría el contribuyente restar este importe para que la acumulación anual total del ejercicio en cuestión sea menor (en vez de considerar que el importe al ser negativo equivale a cero)?. Nuevamente no hay ninguna aclaración al respecto ni en la Ley de I.SR. o en R.M.F.

Resumen de los ingresos acumulables por efectos del inventario acumulable y la reducción de inventarios con la aplicación de las Reglas 3.4.40 de R.M.F. 2006 y 3.4.26 de R.M.F. 2007 (segunda interpretación)

Año	Ingresos a acumular en el ejercicio según tabla del índice promedio de rotación de inventarios	<u>Más:</u> Ingresos adicionales por reducción de inventarios a acumular en el ejercicio	<u>Igual a:</u> Total de ingresos acumulables en el ejercicio por inventario acumulable y reducciones	<u>Por:</u> Tasa de I.S.R. del ejercicio	<u>Igual a:</u> Importe anual de I.S.R.
2005	\$8,500,258	\$9,842,011	\$18,342,269	30%	\$5,502,681
2006	\$8,500,258	\$5,219,587	\$13,719,845	29%	\$3,978,755
2007	\$8,500,258	\$ 646,306	\$ 9,146,564	28%	\$2,561,038
2008	\$8,500,258	\$ 0	\$ 8,500,258	28%	\$2,380,072
Sumas	\$34,001,032	\$15,707,904	<u>\$47,708,936</u>		<u>\$14,422,546</u>

Comparemos el resumen anterior con el resumen del procedimiento del Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo, numerales 1, 2 y 3 DT 2005 de la L.I.S.R. 2005 y (segunda interpretación) y veamos el cuadro siguiente:

Resumen de los ingresos acumulables por efectos del inventario acumulable y la reducción de inventarios según el Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo, numerales 1, 2 y 3 DT 2005 de la L.I.S.R. 2005 (segunda interpretación):

Año	Ingresos a acumular en el ejercicio según tabla del índice promedio de rotación de inventarios	<u>Más:</u> Ingresos adicionales por reducción de inventarios a acumular en el ejercicio	<u>Igual a:</u> Total de ingresos acumulables en el ejercicio por inventario acumulable y reducciones	<u>Por:</u> Tasa de I.S.R. del ejercicio	<u>Igual a:</u> Importe anual de I.S.R.
2005	\$8,500,258	\$15,881,766	\$24,382,024	30%	\$7,314,607
2006	\$8,500,258	\$ 0	\$ 8,500,258	29%	\$2,465,075

2007	\$8,500,258	\$ 0	\$ 8,500,258	28%	\$2,380,072
2008	\$8,500,258	\$4,789,726	\$13,289,984	28%	\$3,721,195
Sumas	\$34,001,032	\$20,671,492	<u>\$54,672,524</u>		<u>\$15,880,949</u>

De la comparación de la tablas anteriores, concluiríamos que esta regla de R.M.F. es benéfica para el contribuyente ¡el contribuyente pagaría un impuesto menor, al finalizar los 4 ejercicios fiscales, con la regla de R.M.F. que con los cálculos del texto de Ley respectivo (segunda interpretación)!, hasta por un importe de \$1,458,403 (que es la diferencia entre \$15,880,949 menos \$14,422,546), ¡pero esos pagos son desproporcionados si los comparamos con una tercera tabla que es la que determinó el contribuyente con la paliación de la tabla de índice promedio de rotación de inventarios, dicha tabla ya la conocemos y de nueva cuenta la mostramos enseguida:

Resumen de los ingresos acumulables por efectos del inventario acumulable y la reducción de inventarios según el Artículo Tercero Transitorio, Fracción V, quinto párrafo, numerales 1, 2 y 3 DT 2005 de la L.I.S.R. 2005.

Año	Ingresos acumulables por reducción de inventarios a acumular en el ejercicio	<u>Por:</u> Tasa de I.S.R. del ejercicio	<u>Igual a:</u> Importe anual de I.S.R.
2005	\$15,881,766	30%	\$4,764,530
2006	\$7,736,011	29%	\$2,243,443
2007	\$5,664,565	28%	\$1,586,078
2008	\$4,789,726	28%	\$1,341,723
Sumas	\$34,072,067		<u>\$ 9,935,174</u>