

**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA**  
*FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS*



**COSTO DE VENTAS CONTABLE Y FISCAL EN LAS  
EMPRESAS COMERCIALES**

**Tesis para obtener el grado de  
MAESTRO EN CONTADURÍA**

**Presenta:  
ALMA PATRICIA ZEPEDA URRUTIA**

**APROBADO POR**

**Director de tesis:  
LAURA ISELA CASTRO VASQUEZ**

## DEDICACIÓN

### ***A Dios.***

*Por colmarme de bendiciones al haberme concedido salud para lograr mis aspiraciones.*

### ***A mi esposo e hijos.***

*Por su amor y apoyo constante en mi realización profesional, al colmarse de paciencia para permitirme cumplir este proyecto.*

### ***A mi familia.***

*A mis abuelos <sup>(†)</sup> al acompañarme en todo momento; a mi tía María, que le agradezco el cariño y el apoyo incondicional que siempre me a brindado, pero hoy en especial, para lograr culminar este postgrado; así como a mis demás familiares, que me resulta difícil nombrarlos a todos en tampoco espacio, pero ustedes saben quienes son, por que siempre he contado con ustedes. ¡Gracias!*

### ***A mis maestros.***

*Gracias por compartirme su tiempo y paciencia, al hacerme participarme con su sabiduría en mi desarrollo profesional.*

## ÍNDICE

<b>RESUMEN</b> .....	5
<b>CAPITULO I INTRODUCCIÓN</b> .....	9
1.1 Planteamiento del problema .....	10
1.2 Objetivos de la Investigación .....	11
1.3 Justificación .....	12
1.4 Propuesta metodología .....	13
1.5 Definición de términos .....	13
<b>CAPITULO II MARCO TEÓRICO</b> .....	16
2.1 Introducción .....	17
2.2 Costo de lo vendido .....	19
2.3 Generalidades del Costo .....	22
2.4 Sistema de valuación de los costos .....	25
2.4.1 Sistema de costeo absorbente .....	25
2.4.2 Características del sistema .....	26
2.4.3 Su determinación .....	27
2.4.4 Sistema de costeo directo .....	28
2.4.5 Características del sistema .....	28
2.4.6 Su determinación .....	30
2.4.7 Diferencias entre los sistemas de costos .....	30
2.4.8 Aplicación fiscal .....	31
2.4.9 Aplicación práctica .....	33
2.5 Inventarios .....	36
2.5.1 Aplicación contable de los inventarios .....	36
2.5.2 Sistema de inventarios perpetuos .....	37
2.5.3 Aplicación fiscal de los inventarios .....	40
2.6 Métodos de valuación de inventarios .....	42
2.6.1 Aplicación contable .....	42
2.6.2 Método de costos específicos o identificados .....	43
2.6.3 Método de costos promedio .....	43
2.6.4 Método de primeras entradas, primeras salidas .....	44
2.6.5 Método últimas entradas, primeras salidas .....	45
2.6.6 Método detallista .....	45
2.6.7 Aplicación fiscal de los métodos .....	46
2.6.8 Consideraciones en la aplicación de los métodos de valuación .....	47
2.7 Régimen de transición, su efecto fiscal en el 2007 .....	48
2.7.1 Determinación del inventario acumulable .....	50
2.7.2 Aplicación práctica .....	54

2.7.3	Valor del inventario acumulable en el ejercicio 2005 .....	57
2.7.4	Aplicación práctica .....	59
2.7.5	Reducción de inventario en los ejercicios posteriores al 2004 .....	61
2.7.6	Aplicación práctica .....	62
2.7.7	Reducción o aumentos posteriores a la primera reducción .....	64
2.7.8	Aplicación práctica .....	65
2.7.9	Consideraciones .....	69
<b>CONCLUSIONES</b> .....		<b>70</b>
<b>RECOMENDACIONES</b> .....		<b>72</b>
<b>FUENTES CONSULTADAS</b> .....		<b>73</b>

## Resumen

La reforma más importante realizada en el año de 2005 a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en las personas morales, fue sin duda la sustitución de la deducción de la adquisición de mercancía por la deducción del costo de lo vendido, contemplada en el artículo 29 fracción II, representando esta la principal deducción para las empresas comerciales.

El cambio entró en vigor acompañado de una serie de impresiones y omisiones de regulación, lo que origino un conflicto legal bastante relevante entre los contribuyentes afectados y el fisco.

A más de dos años de su incorporación en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, existe todavía mucha duda respecto a su aplicación. La medida en realidad implica complicaciones, cargas administrativas y costos, que están absorbiendo las empresas al buscar realizar la deducción para efectos fiscales.

La autoridad por otra parte, ha pretendido subsanar algunas deficiencias en los preceptos que regulan al costo de lo vendido, a través del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y reglas de resolución miscelánea, que en algunos casos ha complicado aun más la aplicación de la deducción por la complejidad de su cálculo.

Ello debido a que en la legislación vigente, se establecen los elementos que integran el costo de lo vendido y para su determinación involucra partidas contables, que no se encuentran definidas ni reguladas en la propia ley, ni su reglamento, como son los sistemas y las reglas aplicables a los métodos de valuación de los inventarios, procedimientos que se deben aplicar para obtener el monto deducible por este concepto.

Y para cumplir con él y conseguir su deducción, tomando en cuenta lo complicado y preocupante ante la falta de certidumbre jurídica en ciertos casos, los contribuyentes tienen que allegarse de toda información, a fin de

cumplir correcta y oportunamente con su determinación, armonizando la práctica administrativa y contable de las empresas con lo fiscal.

Con el propósito de ofrecer la comprensión de los lineamientos fiscales relativos al sistema de deducción del costo de lo vendido en las empresas comerciales, que sé norma en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente y su reglamento, se efectuó un documento que a su vez maneje el aspecto contable, de una manera sencilla y práctica, explicando los diferentes sistemas y métodos de valuación de inventarios, de conformidad con las normas de información financiera relativas a los inventarios. Concluyéndose:

**PRIMERA.-** El pasado 2 de marzo de 2007, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, empezó resolviendo en sesión extraordinaria, los amparos promovidos por contribuyentes, que desde un principio impugnaron las disposiciones relativas al costo de lo vendido, por cuestiones de violaciones a las garantías de legalidad, equidad y proporcionalidad, declarándose constitucionalidad general de dicho régimen. Por lo anterior, el régimen del costo de lo vendido sigue vigente.

**SEGUNDA.-** La inconstitucionalidad declarada por la Sala de la Suprema Corte de Justicia, con relación al costo de lo vendido, fue en lo particular, únicamente por lo que dispone un artículo 45-F de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que admitía el efecto fiscal a la reevaluación de los inventarios; permitiendo ahora el reconocer los efecto de la inflación en los inventarios y el costo.

**TERCERA .-** Las disposiciones fiscales que regulan el esquema de deducción del costo de lo vendido, desde su origen hasta el día de hoy, resultan ciertamente violatorias de los principios de seguridad jurídica, legalidad tributaria, equidad y proporcionalidad, ello debido a que son poco claras e insuficientes, lo que da lugar a que existan muchas dudas y diversas interpretaciones al respecto, generando un estado de confusión e incertidumbre jurídica en su aplicación, tanto en los contribuyentes, como en la propia autoridad revisora en su proceso de fiscalización, todo ello suscitado por su propia complejidad.

**CUARTA.-** El costo de lo vendido es una deducción compleja de aplicar en el régimen fiscal, que al establecer limitantes en el sistema de costeo directo, así como en la aplicación de ciertos métodos de valuación de inventarios, y al tratarse de una deducción que atiende a requisitos específicos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no es posible que el monto del costo de lo vendido fiscal sea el mismo que el costo de lo vendido contable, que a su vez, este se regula por la normatividad prevista en las normas de información financiera.

**QUINTA.-** Es evidente que la justificación del legislador al establecer el sistema de deducir el costo de lo vendido en lugar de las compras, aludiendo a la simplificación de la carga administrativa, es infundada, al no medir los verdaderos costos que esta medida trae consigo, toda vez que este régimen ha sido indiscutiblemente recaudatorio repercutiendo financieramente en los contribuyentes.

# **CAPITULO I INTRODUCCIÓN**

## 1.1 PLANTEAMIENTO

Una de las reformas más importantes realizadas en el año de 2005 a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y que tuvo mayor relevancia en las personas morales, fue sin duda la sustitución de la deducción de la adquisición de mercancía por la deducción del costo de lo vendido, contemplada en el artículo 29 fracción II, siendo esta la principal deducción para las empresas comerciales.

La reforma entró en vigor acompañada de una serie de impresiones y omisiones de regulación y se esperaba que el legislativo lo subsanara para el 2006, pero aún hoy en día, a dos años de su vigencia, prevalece la confusión e incertidumbre jurídica, por considerarla violatoria de las garantías de:

- I. Equidad, ya que únicamente es aplicable a las personas morales y no así a las personas físicas con actividades empresariales,
- II. Legalidad, ello debido a que las disposiciones referentes al costo de lo vendido no definen los elementos necesarios e indispensables, así como el procedimiento para su cálculo, que generen certeza y seguridad jurídica en su determinación.

El cambio a la deducción del costo de lo vendido ha originado un conflicto legal bastante relevante entre los contribuyentes afectados y el fisco, lo cual ha ocasionado que se interpongan una serie de amparos contra esta medida.

Pero, independientemente de lo anterior, la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, establece que las personas morales tienen que calcularlo para poder deducirlo.

La autoridad por otra parte, ha pretendido subsanar algunas deficiencias en los preceptos que regulan al costo de lo vendido, a través del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y reglas de resolución miscelánea, que en

algunos casos ha complicado aun más la aplicación de la deducción, misma que se ha traducido en una mayor carga administrativa de trabajo para las empresas, debido al grado de especialización técnica, que se requiere para su aplicación, ya que el costo de lo vendido, tiene su origen en una práctica contable que a su vez tiene diversos criterios.

Debido a lo anterior, se considera que las personas morales más afectadas en mi comunidad, con esta medida, fueron sin duda las que realizan actividades comerciales, que consisten en la adquisición y enajenación de mercancías, ya que estas empresas son las que en mayor número se encuentran establecidas; este esquema les esta originando una serie de complicaciones financieras y cargas administrativas.

Por lo anterior, la finalidad del presente estudio va enfocado a actualizar y facilitar la comprensión de los lineamientos fiscales, tomando en cuenta las aplicaciones contables en base a las normas de información financiera, ya que la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente y su reglamento, establecen elementos que integran al costo de lo vendido, y para su determinación involucra partidas contables que no están definidas en la propia Legislación, como son los sistemas y los métodos que se deben aplicar para el control y valuación de los inventarios. Elementos básicos que deben observarse para obtener el costo de lo vendido.

## **1.2 OBJETIVOS**

Con el propósito de ofrecer básicamente al lector, la comprensión de los lineamientos fiscales relativos al sistema de deducción del costo de lo vendido en las empresas comerciales, que se norma en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el 2007, en su capítulo II, del título II, así como en su reglamento. Documento que a su vez maneje el aspecto contable del costo de lo vendido, de una manera sencilla y práctica, explicando los diferentes sistemas y métodos de valuación de inventarios, de conformidad con las normas de información financiera relativas a los inventarios.

Lo anterior, con la finalidad de contribuir en resumen, con un documento que sea una herramienta de consulta que exponga y ejemplifique en una forma breve, sencilla y clara, la comprensión de la determinación del costo de lo vendido deducible en las empresas comerciales, de la base gravable del impuesto sobre la renta, sin dejar de tomar en cuenta las aplicaciones contables que lo rigen, para así cumplir con los requerimientos fiscales y a su vez de información financiera.

### **1.3 JUSTIFICACIÓN**

El tema a tratar es la aplicación fiscal y contable de la determinación del costo de las ventas para el ejercicio 2007 en las empresas comerciales, con la finalidad de que este estudio y análisis facilite al lector, la comprensión clara e ilustrativa de los lineamientos fiscales que regulan la determinación del costo de lo vendido, tomando en cuenta los aspectos contables, apoyado en las normas de información financiera que rigen a los inventarios de las empresas. Ello debido a que la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, establece los elementos que integran el costo de lo vendido y para su determinación involucra partidas contables, que no están definidas en la propia ley, como son los sistemas y las reglas aplicables a los métodos de valuación de los inventarios, procedimientos que se deben aplicar para obtener el monto deducible por este concepto.

A dos años de su incorporación en la ley, existe todavía mucha duda respecto a la aplicación del costo de lo vendido, si bien es cierto, que el costo de lo vendido no es una nueva medida en nuestra legislación tributaria, ya que estuvo vigente hace más de 18 años, hasta que en 1986 se derogó, para adoptar el sistema que estuvo vigente hasta diciembre del 2004, este régimen está repercutiendo en las empresas, tanto en carga administrativa como en el pago del impuesto sobre la renta.

Los argumentos que sustentó la iniciativa del ejecutivo para reformar el artículo 29 fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en donde se sustituyó la posibilidad de deducir las compras netas al momento en que se realicen, por el

costo de lo vendido, es decir, que la deducción de los inventarios se realiza hasta enajenar la mercancía y no en el momento de adquirirla, fueron los siguientes:

- a. Simplificar la carga administrativa a las sociedades mercantiles, y
- b. Empatar para efectos fiscales, la deducción del costo con la obtención del ingreso.

Argumentos que hoy en día se ha demostrado que carecieron de todo sustento, ya que la medida en realidad implica complicaciones y cargas administrativas importantes, que están absorbiendo las empresas al buscar realizar la deducción para efectos fiscales.

Además, si se añade que el legislador olvido establecer elementos determinantes que integran al costo de lo vendido, así como las reglas aplicables a los métodos de valoración de los inventarios, originando con ello imprecisiones y omisiones de regulación, situación que a la fecha no se ha subsanado, ocasionando dudas que dificulta el cálculo del mismo, lo que origina inseguridad jurídica entre los contribuyentes.

Sin embargo, se ha discutido por los especialistas en la materia fiscal, en diferentes foros informativos, que el sistema de costo de lo vendido desde su publicación 1 de enero de 2004 a la fecha, transgrede varios principios constitucionales, como el de equidad, el de seguridad jurídica, el de capacidad contributiva y el de legalidad tributaria, pudiendo por los contribuyentes afectados, ser impugnado ante los tribunales federales competentes.

No obstante lo anterior, el esquema de deducción del costo de lo ventas tiene como finalidad sin duda, incrementar la recaudación fiscal, por lo que dicho cambio se dio para permanecer en nuestra legislación. La Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, establece que las personas morales tienen que calcularlo para poder deducirlo.

Debido a la importancia del cálculo, las empresas o los interesados, tendrán que allegarse de información, a fin de cumplir correcta y oportunamente con la determinación del costo de lo vendido.

#### **1.4 METODOLOGÍA**

La afectación en las personas morales empresas comerciales por la sustitución de la deducción en materia fiscal, de la adquisición de mercancías que venían realizando, por la deducción del costo de lo vendido, derivada por la reforma en el 2005, en la Ley del impuesto sobre la renta, del artículo 29 fracción II, implicó incertidumbre, cargas administrativas y costos, a este sector, debido a que esta deducción en materia fiscal es la principal con la que cuentan para determinar su impuesto del ejercicio.

El tema del costo de lo vendido estuvo vigente en el ámbito fiscal hace más de 18 años, hasta que en el año de 1986 se derogó, reincorporándose a la legislación a partir del año 2005, acompañada de una gran polémica jurídica en su interpretación y aplicación.

El presente trabajo de estudio y análisis, de enfoque cualitativo, de tipo bibliográfico, se encuentra sustentado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 2005 y la vigente en el 2007, su reglamento, la resolución miscelánea fiscal aplicable en el periodo 2006-2007, las normas de información financiera, así como en libros y revistas de autores reconocidos en la materia fiscal y contable.

También apoyado en algunas publicaciones en Internet, recordando que los estudios que se venían presentando y publicando relacionados con el tema, se encontraban enfocados al aspecto de inconstitucionalidad, más no así, a su análisis para su aplicación, por lo que apenas empieza a fluir más información relativa a su estudio, al ver que esta medida prevalece en nuestra legislación.

#### **1.5 DEFINICIÓN DE TÉRMINOS**

**ACTIVIDADES COMERCIALES.-** Son aquellas actividades que consisten únicamente en la adquisición y enajenación de mercancías.

**COSTO.-** Suma de las erogaciones aplicables a la compra y los cargos que directa o indirectamente se incurren para dar a un artículo su condición de uso o venta.

**EQUIDAD.-** La equidad del latín aequitas, de aequus, igual, es un principio general del derecho, aunque el Código Civil Español lo mencione en un apartado distinto en su articulado.

**EMPRESA COMERCIAL.-** Es aquella que se dedica a ser intermediaria entre el productor y el consumidor de bienes, y no contribuyen en la elaboración o transformación de ellos.

**INVENTARIO.-** Son bienes tangibles que se tienen para la venta en el curso ordinario del negocio o para ser consumidos en la producción de bienes o servicios para su posterior comercialización.

**LEGALIDAD.-** La legalidad etimología: del latín, lex, legis, es un principio general del derecho.

**MÉTODOS DE VALUACIÓN DE INVENTARIOS.-** Conjunto de reglas que se utilizan para valorar correctamente el costo de los artículos vendidos, o bien, para evaluar adecuadamente las existencias de un inventario de productos.

**SISTEMA DE COSTEO ABSORBENTE.-** Son los parámetros o reglas donde el producto absorbe todos los costos y gastos que se requirieron para producirlo. Es decir, costo completo de fabricación, donde hay variables y fijos.

**SISTEMA DE COSTEO DIRECTO.-** Son los parámetros o reglas donde el producto absorbe sólo los costos variables.

**SISTEMA DE VALUACIÓN O COSTEO.-** Son los parámetros que se utilizan para llegar a un costo y tiene como objetivo informar.

## **CAPITULO II**

### **MARCO TEÓRICO**

## 2.1 Introducción

Con motivo de la publicación del 1 de diciembre de 2004, en el Diario Oficial de la Federación, 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 subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, se estableció dentro de los cambios más significativo, que a partir del ejercicio fiscal 2005, los contribuyentes personas morales, deducirá el costo de lo vendido en lugar de las compras, habiendo con esto retornando un sistema de deducción muy similar al que se empleo hasta el año 1986, al cual se le denominaba costo.

En la exposición de motivos de la iniciativa de reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2005, el ejecutivo señaló que las sociedades mercantiles llevan un sistema de costeo con el fin de evaluar sus inventarios para efectos contables; sin embargo, en lo fiscal se debía deducir las compras; así, para simplificar la carga administrativa de estos contribuyentes y empatar para efectos fiscales la deducción del costo con la obtención del ingreso, sugirió retornar al esquema de deducción del costo de lo vendido, propuesta que fue aceptada por el Congreso de la Unión y que derivó en la adición, a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el título II de las personas morales, al capítulo II, de las deducciones, de una sección III, denominada del costo de lo vendido, que se compone de los artículos 45-A al 45-I.

Las disposiciones que contienen el sistema de deducción del costo de lo vendido, entraron desde un principio, con una serie de impresiones y omisiones de regulación y se esperaba que el legislativo lo subsanara para el 2006, situación que a la fecha no se ha realizado.

Aún con la incorporación que se hizo, con la reforma al reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en el diario oficial del día 04 de diciembre del 2006, de una sección III, denominada del costo de lo vendido, que se compone de los artículos 69-A al 69-J, sigue prevaleciendo la confusión

e incertidumbre jurídica. Por otra parte, la autoridad ha pretendido subsanar algunas de las deficiencias en los preceptos que lo regulan a través de reglas de resolución miscelánea, que en algunos casos, han venido complicado más la aplicación de la deducción, misma que se ha traducido en una mayor carga administrativa para las empresas, debido al grado de especialización técnica que se requiere para su aplicación.

Consecuencia de lo anterior, se ha ocasionado un conflicto legal bastante relevante entre los contribuyentes afectados y el fisco, el cual ha ocasionado que se interponga una serie de amparos en contra del esquema de deducción del costo de lo vendido por aquellos contribuyentes que tienen los recursos económicos para sostenerlos, enfatizando que las disposiciones que lo regulan, resultan violatorias a los principios entre otros, de legalidad tributaria, de proporcionalidad y de equidad, cuya situación provoca falta de seguridad jurídica, al no definir los elementos necesarios y el procedimiento para su determinación, lo que da lugar a que existan diversas interpretaciones al respecto, generando un estado de incertidumbre jurídica.

Antes de la reforma, con la deducción de las compras que contemplaba la Ley el Impuesto Sobre la Renta, no tenían obligación de llevar un sistema de costeo, por lo que esa parte de la contabilidad fue perdiendo interés, ya que sólo algunas grandes empresas tienen implementado un sistema de costeo, por la necesidad de hacer más eficiente las operaciones realizadas en sus distintas áreas, tales como producción, mercadotecnia y ventas. A pesar de los beneficios desde un punto de vista operativo, financiero y de planeación, que se tienen al contar con un sistema de costeo, está es una herramienta que había sido olvidada porque no se le daba un efecto fiscal.

Ahora, con el nuevo esquema de la deducción, vuelve a ser imprescindible adentrarse a la contabilidad de costos y a los sistemas de control de inventarios, pero ahora íntimamente ligado al aspecto fiscal, específicamente a la deducción de costo de lo vendido, siendo esta la más importante deducción fiscal en las empresas comerciales.

Determinar correctamente esta deducción puede ser muy complicado en virtud de su origen financiero y porque las disposiciones que lo regulan, se encuentran dispersas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su reglamento y en reglas de la resolución miscelánea fiscal.

Al mismo tiempo, considerando que el sistema de deducción de costo de lo vendido, tiene sin duda, como finalidad incrementar por parte de las autoridades la recaudación fiscal, con base principalmente en:

- a) Evitar que las sociedades mercantiles efectuaran compras excesivas al cierre de cada ejercicio, con el objetivo de disminuir o absorber la utilidad fiscal.
- b) Recuperar el impuesto sobre la renta diferido de los ejercicios anteriores, ocasionado por el sistema de deducción de las compras, cuando se optó por acumular el inventario que se tenía al cierre del 2004.

Y para conseguir su deducción fiscal, tomando en cuenta lo complicado y preocupante ante la falta de certidumbre jurídica en ciertos casos, los contribuyentes tienen que allegarse de toda información, a fin de efectuar correcta y oportunamente con su determinación, armonizando la práctica administrativa y contable de las empresas con lo fiscal.

## **2.2 Costo de lo vendido**

De acuerdo con lo que establece en el artículo 45-B de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, en el caso en el que el contribuyente realiza actividades comerciales, que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, consideraran únicamente dentro del costo lo siguiente:

	Importe de las adquisiciones de mercancías
( - )	Importe de las devoluciones, descuentos y bonificaciones del ejercicio

( + )	Gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.
( = )	<b>Costo de lo Vendido</b>

Ahora bien, el legislativo mediante la incorporación en el 2007 de los artículos 69-E y 60-D al reglamento de la ley citada, formaliza únicamente los señalamientos que ya se encontraban establecido en las reglas 3.4.17 y 3.4.18 de la resolución miscelánea, que consistía en:

- I. Los contribuyentes a que se refiere el artículo 45-B y 45-C de la ley, para determinar el costo de lo vendido deducible, consideraran únicamente las partidas que correspondan a cada actividad que desarrollen.
  
- II. Los contribuyentes que adquieran mercancías o reciban servicios de personas físicas o personas morales de regímenes simplificados, podrán deducirlas en el ejercicio como costo de lo vendido, aún que no estas no hayan sido efectivamente pagadas.

Para tomar esta opción de deducir las compras aun no efectivamente pagadas, se deberá llevar un registro inicial de compras por pagar, en el cual se refleje el siguiente procedimiento:

	Monto de compras por pagar
( + )	Monto de las compras efectuadas en el ejercicio a personas físicas o personas morales del régimen simplificado, pendientes de pagar
( - )	Compras efectivamente pagadas
( = )	<b>Saldo que se disminuirá del Costo de lo Vendido</b>

El saldo inicial de la cuenta se considerara dentro del costo de lo vendido en el ejercicio y el saldo que se tenga al cierre del mismo ejercicio, se disminuirá del costo de lo vendido del citado ejercicio.

El primer párrafo del artículo 45-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala que el costo de lo vendido se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que deriven de la enajenación de los bienes y servicios de que se trate.

Como se puede apreciar, dentro de los artículos establecidos en la ley referida, no se define el costo de lo vendido, sino que se indica lo que se considera como tal y cuando se deduce, por lo que desde el punto de vista jurídico le hace falta la precisión adecuada, originando así confusión e incertidumbre al contribuyente al no existir una definición del costo de lo vendido en la propia ley.

La determinación del costo de lo vendido proviene de una práctica contable y financiera de las empresas, para su determinación se debe atender en lo esencial a lo dispuesto en las normas de información financiera. En el boletín B-3, denominado estado de resultado, de la normatividad contable, se establece que el costo de lo vendido es el que muestra el costo de producción o adquisición (según se trate de una empresa de transformación o de una comercializadora), de los artículos vendidos que generaron los ingresos reportados en el renglón de ventas del estado de resultado, tal como se aprecia en el siguiente ejemplo:

EL COMERCIANTE, S.A.  
**Estado de Resultados**  
**Del 01 de enero al 31 de diciembre de 200\_.**

	Ventas	\$ 80,000
( - )	<b>Costo de lo vendido</b>	<b>39,000</b>
( = )	Utilidad bruta	41,000
( - )	Gastos de operación:	26,700
( = )	Utilidad de Operación	14,300

En el que el costo de lo vendido se determina como se indica a continuación:

	Inventario inicial de mercancías	21,000
( + )	Adquisiciones netas de mercancías	28,500
( - )	Inventario final de mercancías	11,300
( = )	<i>Costo de las mercancías vendidas</i>	38,200
( + )	Gastos sobre compras	800
( = )	<b>Costo de lo vendido</b>	<b>39,000</b>

Y donde el importe de las adquisiciones de mercancías, se obtuvo:

	Importe de las adquisiciones de mercancías	29,700
( - )	Importe de las devoluciones, descuentos y bonificaciones	1,200
( = )	Adquisiciones netas de mercancías	28,500

El estado de resultado, es un estado de información financiera básico junto con el balance general, el estado de cambios de la situación financiera y el estado de variaciones en el capital contable, de los cuales se apoya el empresario para la toma de decisiones.

Los elementos básicos en que se componen el estado de resultado entre otros están: los costos y gastos, por lo cual es necesario conocer o reafirmar algunos conocimientos de los mismos.

### 2.3 Generalidades del costo

En el ámbito contable de las empresas un área muy importante, es la contabilidad de costos, que tiene como objetivos principales:

1. Suministrar información amplia y oportuna para apoyar la planeación y la toma de decisiones mediante el estudio y análisis, que originen el mejor aprovechamiento de los recursos.

2. Control de las operaciones para medir el comportamiento de los productos, la utilidad y evaluar los inventarios, logrando así la eficiencia que se traduzca en reducción de gastos.
3. Establecer estrategias de ventajas competitivas de producción, comercialización y distribución.

Los costos, aun cuando estos pueden clasificarse dependiendo de varios enfoques, las principales clasificaciones son las que se realizan dependiendo de:

I. Su identificación con los productos:

a) Costos Directos

Son aquellos costos que se pueden identificar o cuantificar plenamente con los productos terminados o áreas específicas.

b) Costos Indirectos

Son aquellos costos que no se pueden identificar o cuantificar plenamente con los productos terminados o áreas específicas.

II. Su comportamiento respecto al volumen de producción:

a) Costos Fijos

Son aquellos que permanecen constantes en un periodo determinado, independientemente de los cambios registrados en el volumen de operaciones realizadas.

b) Costos Variables

Su importe varía en razón directa del volumen de las operaciones realizadas.

c) Costos Semifijos, Semivariables o Mixtos

Son aquellos que tienen elementos tanto fijos como variables.

III. Por el momento en que se determinan:

a) Costos Históricos o Reales

Determinan e informan del total de esfuerzos y recursos realmente invertidos por la empresa en la fabricación de un producto hasta el final de un periodo contable, no consideran ni reconocen los efectos de la inflación.

b) Costos Predeterminados

Predetermina e informa del total de recursos que deberán ser invertidos por la empresa, en la fabricación de un producto, antes de que comiencen a llevarse a cabo la actividad productiva.

A su vez, de acuerdo con la forma en que se determinan, los costos predeterminados pueden clasificarse en:

- 1) Costos estimados.- se basan principalmente en la determinación de los costos con base en las expectativas de años anteriores o en estimaciones hechas por expertos en el ramo.
- 2) Costos estándar.- se basan principalmente en investigaciones, específicas técnicas de cada producto en particular, representando por lo tanto una medida de eficiencia.

Los objetivos de la contabilidad de costos han hecho posible su aplicación a diferentes tipos de empresas, pudiendo establecer que no existe ningún ramo de la actividad económica que no pueda hacer uso de las técnicas para la determinación de los costos.

Es importante mencionar las diferencias que existen entre los tipos de empresas de acuerdo a sus actividades:

a. Empresa comercial

Tiene como principal función económica actuar como intermediario entre productores y consumidores de bienes, comprando artículos elaborados para posteriormente revenderlos.

b. Empresa extractiva

Su finalidad es obtener el producto de la naturaleza.

c. Empresa de transformación

Se dedica a la adquisición de materias primas para modificar sus características, por medio de la adición o cambio y ofrecer un producto terminado.

d. Empresa de servicios

Su finalidad es apoyar a las industrias y comercios en la realización de sus operaciones, proporcionándoles publicidad, asesoría, transporte, etcétera.

## **2.4 Sistemas de Valuación de los Costos**

El determinar el costo unitario de un producto significa la implantación de un sistema de costos apropiado que se apoya en la técnica contable, lo cual quiere decir, que debe ajustarse a ciertas reglas de la contabilidad.

De acuerdo con el boletín C-4 denominado Inventarios de las normas de información financiera, los sistemas que se aceptan son:

- 1) Sistema de costeo absorbente
- 2) Sistema directo

### **2.4.1 Sistema de costeo absorbente**

Es un sistema de información de costos que se caracteriza porque tanto el costo unitario de producción, como los inventarios de producción en proceso y

de artículos terminados, se integran con costos y gastos fijos y costos y gastos variables.

Las normas de información financiera, señalan en el Boletín C-4 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 hará combinando los gastos incurridos en forma directa, con los gastos de otros procesos o actividades relacionados con la producción.

Entendiéndose que los elementos que forman el costo de un artículo bajo este sistema serán: materia prima, mano de obra y gastos directos e indirectos de fabricación, que pueden ser variables o fijos.

#### **2.4.2 Características del Sistema**

El costeo bajo este sistema, es que su determinación involucra tanto los costos fijos generados por la empresa en un periodo, como los costos variables invertidos en la producción de los artículos. De esta manera, tanto los costos y gastos fijos como los variables, se recuperan por medio del precio de venta de los artículos fabricados y vendidos.

Por lo tanto, los elementos que forman el costo de un artículo, utilizando este sistema son:

a) **Materia prima**

El valor registrado en la cuenta de inventario materias primas debe incluir a los costos de adquisición de los diferentes artículos, más todos los gastos sobre compra incurridos para colocarlos en el sitio para ser colocados en el sitio para ser usados dentro del proceso de fabricación, tales como: fletes, gastos aduanales, impuestos de importación, seguros, acarreos, etc.

b) **Mano de obra**

El costo debe incluir los sueldos y salarios directos pues constituyen el segundo elemento del costo de producción, y se refiere al esfuerzo humano necesario para transformar la materia prima en un producto.

c) Gastos directos e indirectos de fabricación que pueden ser variables o fijos

Los gastos indirectos de producción, también conocidos como costos indirectos, representan el tercer elemento del costo de producción, no identificándose su monto en forma precisa en un artículo producido, es decir, que aun formando parte del costo de producción, no puede conocerse con exactitud que cantidad de esas erogaciones están en la producción de un artículo.

### **2.4.3 Su determinación**

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

#### **A. Costeo absorbente sobre la base de costos históricos**

Se caracteriza por tener en cuenta los costos reales de los artículos, de acuerdo con el Boletín C-4 de las normas de información financiera, que señala: consiste en acumular los elementos del costo incurridos para la adquisición o producción de artículos.

Por lo que su registro en las cuentas de inventarios consiste en acumular todos los elementos del costo que se han incurrido en la adquisición o producción de artículos.

#### **B. Costeo absorbente sobre la base de costos predeterminado**

Se calculan antes de iniciar la producción de los artículos, pueden clasificarse en:

- a) Costos estimados.- Su determinación se basa en la experiencia que las empresas han obtenido en años anteriores, o en las estimaciones de especialistas en la materia.
  
- b) Costos estándar.- Se basa, principalmente, en el costo que se obtendría en condiciones óptimas de fabricación, fundamentadas en investigaciones que se hacen al respecto y en las especificaciones técnicas de la maquinaria que se utiliza, representando una medida de eficiencia.

#### **2.4.4 Sistema de costeo directo**

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

En las normas de información financiera en el Boletín C-4, aclara que en la integración del costo de producción por medio de costeo directo, deben tomarse en cuenta los siguientes elementos: materia prima consumida, mano de obra y gastos de fabricación que varían en relación con los volúmenes producidos.

Como puede apreciarse en este sistema, para determinar el costo de producción no se incluyen los mismos elementos que los indicados en la parte correspondiente al costeo absorbente, ya que se considera que los costos no deben verse afectados por los volúmenes de producción.

#### **2.4.5 Características del Sistema**

El costo directo se basa en la aceptación de la existencia de los costos variables, excluyendo los costos fijos, aunque se relacionen directamente con la producción.

Las ventajas que a corto plazo puede proporcionar el costeo directo, al auxiliar a la gerencia en la determinación de precios de venta y en la toma de decisiones financieras, pueden llegar a convertirse en desventajas cuando en la fijación de precios de venta no se les da la consideración debida a los costos fijos, lo que constituiría indudablemente un peligro potencial para decisiones a largo plazo.

Por lo tanto, los elementos que forman el costo de producción, utilizando este sistema son:

a) Materia prima

El valor registrado en la cuenta de inventario materias primas debe incluir a los costos de adquisición de los diferentes artículos, más todos los gastos sobre compra incurridos para colocarlos en el sitio para ser colocados en el sitio para ser usados dentro del proceso de fabricación, tales como: fletes, gastos aduanales, impuestos de importación, seguros, acarreos, etc.

b) Mano de obra

El costo debe incluir los sueldos y salarios directos pues constituyen el segundo elemento del costo de producción, y se refiere al esfuerzo humano necesario para transformar la materia prima en un producto.

c) Gastos directos e indirectos variables de fabricación

Los gastos indirectos de producción, también conocidos como costos indirectos, representan el tercer elemento del costo de producción, no identificándose su monto en forma precisa en un artículo producido, es decir, que aun formando parte del costo de producción, no puede

conocerse con exactitud que cantidad de esas erogaciones está en la producción de un artículo.

#### **2.4.6 Su determinación**

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

##### **A. Costeo directo sobre la base de costos históricos**

Este sistema se caracteriza por tener en cuenta los costos variables reales de los artículos. De acuerdo con el Boletín C-4 de las normas de información financiera, el sistema de costeo directo sobre la base de costos históricos consiste en acumular los elementos de costos incurridos para la adquisición o producción de artículos.

##### **B. Costeo directo sobre la base de costos predeterminado**

Se calculan antes de iniciarse la producción de los artículos y son clasificados en:

- a) Costos estimados.- Su determinación se basa en la experiencia que las empresas han obtenido en años anteriores, o en las estimaciones de expertos en el ramo.
- b) Costos estándar.- Se basa, principalmente, en el costo que se obtendría en condiciones óptimas de fabricación, fundamentadas en investigaciones que se hacen al respecto y en las especificaciones técnicas de la maquinaria que se utiliza, representando una medida de eficiencia.

#### **2.4.7 Diferencias entre los sistemas de costos**

- 1) El sistema de costeo directo considera los costos fijos de producción como costos de operación en el periodo en el que se generan, mientras

que el costeo absorbente los integra y distribuye entre las unidades producidas.

- 2) Para valorar los inventarios el costeo directo únicamente contempla los costos variables. El costeo absorbente incluye los costos fijos y variables, esto repercute en el estado de posición financiera al tener inventario valuados a un precio superior.
- 3) En la forma de presentación de la información en el estado de resultados, mediante el costeo directo, se obtiene la contribución marginal, mientras que en el costeo absorbente se obtiene la utilidad bruta, cuando los costos se restan de las ventas.

#### **2.4.8 Aplicación Fiscal**

De acuerdo con las disposiciones contenidas en la sección III del capítulo II, del título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta 2007, en su artículo 45-A y en correlación con el artículo 69-A y 69-B de su reglamento, se señala que el costo de la mercancía que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinaran conforme a los sistemas de costeo:

- a) Sistema de costeo absorbente, ya sea sobre la base de costos históricos o predeterminados.
- b) Sistema de costeo directo, a través de costos históricos, cumpliendo lo que señale el reglamento.

Confirmando lo anterior, los sistemas que se aceptan son:

Ley del Impuesto Sobre la Renta Artículo 45-A	Sistema de costeo Absorbentes	Costos históricos
		Costos predeterminados
	Sistema de costeo Directos	Costos históricos

Como se puede apreciar al realizar la comparación con la materia contable, en está, los sistemas de costos que se mencionan dentro de las normas de información financiera en el boletín C-4, son más amplios en cuanto a que permite la utilización de la base de costos predeterminados, en la utilización del sistema de costeo directo, que en la materia fiscal no se prevé dentro la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Al comparar la aplicación del costo para efectos contables con la aplicación fiscal, no implica que el monto del costo sea el mismo en ambos casos, dada la diferencia entre los objetivos que se pretenden con el costo de lo vendido contable y el costo de lo vendido fiscal; de esta forma, para efectos contables, se incluye todos aquellos elementos que se consideren adecuado para determinar la utilidad bruta, mientras que para efectos fiscales las disposiciones evitan que no se incremente injustificadamente el costo, y permiten, como se ha mencionado anteriormente, sólo la aplicación de ciertos sistemas de costeo, lo cual también atiende al propósito de facilitar la revisión y fiscalización por parte de la autoridad, de esta deducción.

Financieramente, las empresas pueden elegir cualquiera de los sistemas mencionados y consentidos por las autoridades para valuar sus inventarios, considerando las características que sean más acordes con sus necesidades de información y su repercusión fiscal.

En el segundo párrafo del artículo 45-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el 2007, se señala que en 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 varían en relación con el volumen producidos, siempre que se cumplan con lo dispuesto en el artículo 69-C del reglamento de esta ley, aplicando del sistema tanto para efectos fiscales, como para efectos contables.

En términos fiscales, la elección del sistema tiene como principal efecto, el que corresponde al momento en que se pueden deducir los gastos fijos:

## Gastos fijos

### Sistema de Costeo Absorbente

- a. Se incluyen dentro del costo del producto.
- b. Por lo que se deducen en el ejercicio en que se enajena el producto. (costo de venta)

### Sistema de Costeo Directo

- a. No se incluyen dentro del costo del producto, sino que se consideran dentro del resultado de operación.
- b. Por tanto, se deducen en el ejercicio en que se efectúan dichos gastos, aun cuando el producto no haya sido enajenado.

Para entender lo anterior, se muestra el siguiente caso práctico:

### 2.4.9 Aplicación práctica

1. La Negociadora, S. A., desea calcular el costo de sus inventarios, considerando tanto el sistema de costeo absorbente como el sistema de costeo directo, ambos con base en costo histórico. Así mismo, desea saber la repercusión fiscal que le originaría por la utilización de dichos sistemas.

2. Datos:

#### **Ejercicio fiscal 2007**

Importe de las Adquisiciones de mercancías	\$120,000
Importe de la Mano de Obra directa	40,000
Importe de los Gastos Fijos	37,500
Importe de los Gastos Variables	40,000
Unidades en existencia en el ejercicio	30
Unidades vendidas en el ejercicio	10

#### **Ejercicio fiscal 2008**

Unidades vendidas en el ejercicio	20
-----------------------------------	----

3. Desarrollo del caso práctico:

## 1. Determinación del costo unitario de la mercancía.

a) Utilizando el costeo absorbente.

	Adquisiciones de mercancías	120,000
( + )	Gastos directos (fijos y variables)	77,500
( = )	Costo de la mercancía	197,500
( ÷ )	Unidades en existencia	30
( = )	Costo unitario, utilizando el costeo absorbente	<b>6,583</b>

b) Utilizando el costeo directo.

	Adquisiciones de mercancías	120,000
( + )	Gastos directos (sólo variables)	40,000
( + )	Costo de la mercancía	160,000
( ÷ )	Unidades en existencia	30
( = )	Costo unitario, utilizando el costeo directo	<b>5,333</b>

## 2. Determinación de deducciones del ejercicio fiscal 2007.

a) Utilizando el costeo absorbente.

	Costo unitario de la mercancía	6,583
( x )	Unidades vendidas en el ejercicio	10
( = )	Costo de lo vendido deducible en el ejercicio 2007, utilizando el costeo absorbente	<b>65,830</b>

b) Utilizando el costeo directo.

	Costo unitario de la mercancía	5,333
( x )	Unidades vendidas en el ejercicio	10
( = )	Costo de lo vendido deducible en el ejercicio 2007,	53,330
( + )	Gastos fijos	37,500
( = )	Importe de deducciones fiscales el ejercicio 2007, utilizando el costeo directo	<b>90,830</b>

c) Comparación de las deducciones en el ejercicio 2007, considerando ambos sistemas de costeo.

Deducción del ejercicio 2007 Utilizando el costeo absorbente	Menor que	Deducción del ejercicio 2008 Utilizando el costeo directo
<b>\$65,830</b>	<	<b>\$90,830</b>

### 3. Determinación de las deducciones en el ejercicio fiscal 2008.

a) Utilizando el costeo absorbente.

Costo unitario de la mercancía	6,583
( x ) Unidades vendidas en el ejercicio	<u>20</u>
( = ) Costo de lo vendido deducible en el ejercicio 2008, utilizando el costeo absorbente	<u><b>131,660</b></u>

b) Utilizando el costeo directo.

Costo unitario de la mercancía	5,333
( x ) Unidades vendidas en el ejercicio	<u>20</u>
( = ) Costo de lo vendido deducible en el ejercicio 2008, utilizando el costeo directo.	<u><b>106,660</b></u>

c) Comparación de las deducciones en el ejercicio 2008, considerando ambos sistemas de costeo.

Deducción del ejercicio 2008 Utilizando el costeo absorbente	Mayor que	Deducción del ejercicio 2008 Utilizando el costeo directo
<b>\$131,660</b>	<b>&gt;</b>	<b>\$106,660</b>

### 4. Determinación total de las deducciones en los ejercicios 2007 y 2008 Considerando ambos sistemas.

Importe del Costo de lo Vendido deducible	Costeo	
	Absorbente	Directo
Ejercicio 2007	65,830	90,830
( + ) Ejercicio 2008	131,660	106,660
<b>( = ) Total de Deducciones</b>	<b>197,490</b>	<b>197,490</b>

Como puede apreciar en el caso práctico desarrollado, en términos fiscales la elección del sistema de costeo tiene como resultado un diferimiento del impuesto sobre la renta, ocasionado por el momento en que se deducen los gastos fijos.

## **2.5 Inventarios**

Tomando en cuenta que dentro del procedimiento para la determinación costo de lo vendido, se incluye la existencia de mercancías al principio del periodo; las compras durante el mismo; y la existencia que quede al fin de dicho periodo, a dichas existencias se le denomina inventarios.

Las normas de información financiera, en su boletín C-4, define a los inventarios como los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su posterior venta.

### **2.5.1 Aplicación contable de los inventarios**

Los inventarios son uno de los renglones más importantes del activo circulante de las empresas, dada la inversión que se hace en ellos y porque este apartado del balance es el recurso que a través de las ventas genera los principales ingresos de las empresas. Por tal razón y con objeto de mantener el control adecuado de los mismos, se han diseñado procedimientos de registro contable con características especiales, que se implantan en las empresas atendiendo a sus necesidades particulares. Así, la técnica contable reconoce diversos sistemas para tal efecto, entre los que se encuentran los siguientes:

1. Sistema de mercancías generales.
2. Sistema analítico o pormenorizado.
3. Sistema de inventarios constantes o perpetuos.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta indica que las personas morales que tributen en el régimen general de esta ley, deberán formular un estado de posición financiera y levantar un inventario de existencia, a la fecha en que termine el ejercicio. De esta manera, para el cumplimiento de las obligaciones antes referidas, dichos contribuyentes deben tener un adecuado control de las mercancías que vendan y, en su caso, de las materias primas que

transformen, a fin de que la información relativa a sus inventarios sea confiable.

Así mismo, la Ley del Impuesto Sobre la Renta estipula que el control de los inventarios se realice mediante el método de inventarios perpetuos.

### 2.5.2 Sistema de inventarios perpetuos.

El método de inventarios perpetuos, también conocido en la materia contable como el método de inventarios constantes, permite conocer el valor, en cualquier momento de las existencias de mercancías en el almacén sin la necesidad de practicar un inventario físico, igualmente el importe del inventario final, y el costo de la mercancía vendida.

Para operar este procedimiento, se requiere la utilización y registro de tres cuentas, que permiten controlar todas las operaciones en las que intervienen los inventarios, y estas son:

Cuenta	Su registro	Movimientos contables	
		Se carga por:	Se abona por:
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <u>Almacén</u> (De Balance)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Precio de costo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ El Inventario inicial.</li> <li>▪ Las Compras.</li> <li>▪ Los Gastos sobre compras o producción.</li> <li>▪ Las devoluciones sobre ventas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Las Ventas.</li> <li>▪ Las Rebajas y descuentos sobre compras.</li> <li>▪ Las devoluciones sobre compras.</li> </ul>
El saldo es deudor y representa el importe del inventario final.			

Cuenta	Su registro	Movimientos contables	
		Se carga por:	Se abona por:
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <u>Costo de venta.</u> (De Resultados)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Precio de costo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ El costo de ventas de las mercancías vendidas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ El costo de ventas de las mercancías devueltas por el cliente.</li> </ul>
El saldo es deudor y representa el costo de las mercancías vendidas durante el ejercicio.			

Cuenta	Su registro	Movimientos contables	
		Se carga por:	Se abona por:
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>Ventas</b> (De Resultados)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Precio de venta</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Las devoluciones sobre ventas.</li> <li>▪ Las rebajas sobre ventas.</li> <li>▪ Los descuentos sobre ventas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Las Ventas.</li> </ul>
El saldo es acreedor y representa el valor de las mercancías vendidas durante el ejercicio.			

La principal característica de este procedimiento es que tanto las ventas como las devoluciones sobre ventas, se contabilizan siempre a precio de venta y de costo, tal como se aprecia en el registro contable de las siguientes operaciones:

Operaciones:	Cargo	Abono
<b>1. <u>Existencia inicial en el almacén:</u></b>		
Almacén	X	
Capital social, o Caja, o Bancos, o Proveedores, o Documentos por pagar.		X

**2. Compras realizadas:**

Almacén	X	
IVA Acreditable o IVA por Acreditar	X	
Caja, o Bancos, o Proveedores, o Documentos por pagar.		X

**3. Gastos sobre Compras:**

Almacén	X	
IVA Acreditable o IVA por Acreditar	X	
Caja, o Bancos, o Proveedores, o Documentos por pagar.		X

**4. Ventas:**

<b>a) A precio de venta:</b>		
Caja, o Clientes, o Documentos por cobrar.	X	
Ventas		X
IVA trasladado o IVA trasladado pendientes de cobrar		X

Operaciones:	Cargo	Abono
--------------	-------	-------

<b>b) A precio de costo:</b>		
Costo de Ventas.	X	
Almacén		X
<b>c) Incluyendo tanto el precio de venta como el de costos:</b>		
Caja, o Clientes, o Documentos por cobrar.	X	
Costo de Ventas	X	
Ventas		X
Almacén		X
IVA trasladado o IVA trasladado pendientes de cobrar		X

#### **5. Devoluciones, rebajas o descuentos sobre compras:**

Proveedores, o Caja, o Bancos, o Documentos por pagar.	X	
Almacén		X
IVA Acreditable o IVA por Acreditar		X

#### **6. Rebajas o descuentos sobre ventas:**

Ventas	X	
IVA trasladado	X	
Caja, o Clientes, o Documentos por cobrar.		X

#### **7. Devoluciones sobre ventas:**

<b>a) A precio de venta:</b>		
Ventas	X	
IVA trasladado o IVA trasladado pendientes de cobrar	X	
Caja, o Clientes, o Documentos por cobrar.		X
<b>b) A precio de costo:</b>		
Almacén	X	
Costo de Ventas		X
<b>c) Incluyendo tanto el precio de venta como el de costos:</b>		
Ventas	X	
Almacén	X	
IVA trasladado	X	
Caja, o Clientes, o Documentos por cobrar.		X
Costo de Ventas		X

Al manejar este método o sistema, permite también conocer en cualquier momento la utilidad o pérdida contable del ejercicio, ya que con los saldos de las cuentas antes descritas, se tiene información de: Las ventas netas, costo de las mercancías vendidas, inventario final que a su vez representara el inicial del siguiente ejercicio; sin embargo, es importante recordar que se deberá hacer el inventario físico a fin de conocer las existencias, valuarlas y precisar el inventario final; de esta forma, se tiene una medida de control para verificar que el registro contable que se tiene es el correcto.

### **2.5.3 Aplicación fiscal de los inventarios**

La obligación de llevar un control de inventarios en la materia fiscal se establece en las siguientes disposiciones:

El artículo 86, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, señala que las personas morales del régimen general, tienen obligación de llevar un control de inventarios de mercancías, materia prima, producto en proceso y productos terminados, según se trate, conforme al sistema de inventarios perpetuos.

También los contribuyentes podrán incorporar variaciones en dicho sistema, siempre que cumplan con los requisitos que se establezcan mediante reglas de carácter general.

En la regla 3.4.21 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006-2007, establece que los contribuyentes que hubieran optado por emplear el método de valuación de inventarios detallista y enajenen mercancías en tiendas de autoservicio o departamentales, podrán no llevar el sistema de inventarios perpetuos, solo por aquellas mercancías que se encuentren en el área de ventas al público, y siempre que el costo de lo vendido deducible así como el valor de los inventarios de tales mercancías se determine identificando los artículos homogéneos por grupos o departamentos de acuerdo con el procedimiento descrito en la propia regla.

El artículo 91 del reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala las siguientes indicaciones aplicables a los inventarios:

1. Efectuar un inventario físico total de mercancías a la fecha en que se formule el estado de posición financiera, previsto en la fracción V del artículo 86 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es decir, a la fecha en que termine el ejercicio.
2. La práctica del inventario puede anticiparse hasta un mes antes de la fecha de terminación del ejercicio; igualmente, puede realizarse mediante conteos físicos parciales durante el ejercicio.
3. En los casos previstos en el punto anterior, deberá hacerse la corrección respectiva para determinar el saldo a la fecha de terminación del ejercicio.

En correlación con las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta ya comentadas, la fracción IV del artículo 28 del Código Fiscal de la Federación indica que las personas que conforme a los ordenamientos fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar, entre otras, las siguientes reglas:

1. Llevar un control respecto de los siguientes inventarios:
  - a) Mercancías
  - b) Materias primas
  - c) Productos en proceso
  - d) Productos terminados
2. El control consiste en un registro que permita identificar por unidades, por producto, por concepto y por fecha, los aumentos y las disminuciones en los inventarios mencionados, así como existencias al inicio y final de cada ejercicio.

3. En el concepto que se ponga en el registro se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones o destrucciones, entre otros.

Cabe mencionar, que la fracción IX del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 2005, señala que los contribuyentes deberán levantar un inventario físico de sus mercancías, materia prima, productos semiterminados o terminados, al 31 de diciembre de 2004, pudiendo optar por utilizar el inventario físico que hubieran levantado con anterioridad a dicha fecha, sin que exceda de un plazo de 30 días, siempre que se consideren los movimientos efectuados durante dicho plazo. El inventario físico se deberá valorar, utilizando el método primeras entradas primeras salidas y la información de dicho inventario se deberá conservar a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo establecido en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.

El inventario físico que se levante en los términos de esta fracción, servirá como base para los subsecuentes inventarios de existencia que se deben levantar en los términos de las disposiciones fiscales aplicables.

## **2.6 Métodos de valuación de los inventarios**

Los métodos de valuación de inventarios se utilizan para asignar un costo tanto a las mercancías que se enajenan como a las que quedan en el inventario; gracias a la combinación del método de valuación de inventarios elegido con el sistema de costos, el contribuyente puede saber cuantas unidades tiene en el inventario, su valor y cual es su costo de lo vendido.

### **2.6.1 Aplicación contable**

Dentro de las normas de información financiera, el boletín C-4 denominado inventarios, se establece que los inventarios valuados tanto por sistema de costeo absorbente como por el sistema de costeo directo, ya sea que se

manejen sobre la base de costos históricos o costos predeterminados, pueden valuarse conforme a los siguientes métodos:

1. Costos identificados
2. Costos promedio
3. Primeras entradas, primeras salidas
4. Ultimas entradas, primeras salidas
5. Detallista

### 2.6.2 Método de costos específicos o identificados

De acuerdo a las características de ciertos artículos, en algunas empresas es factible que se identifiquen específicamente con su costo de adquisición o producción. Los ejemplos más claros de los tipos de empresas que utilizan este método, son: Industria Automotriz y Agencias de ventas de vehículos.

Por medio de este método, se sabe con certeza cuales son los bienes enajenados y su valor, debido a que identifica las mercancías ya sea con registro individual o por número de lote.

MOVIMIENTOS		REGISTRO		PRECIO		COSTO	
COMPRA	VENTA	CANTIDAD	No. LOTE	UNITARIO	TOTAL	UNITARIO	TOTAL
Enero 10		120	2007/1	100	12,000		
	Enero 16	80	2007/1			100	8,000
Enero 18		150	2007/2	170	25,500		
	Enero 25	30	2007/1			100	3,000
		130	2007/2			170	22,100
<b>Total</b>		<b>270</b>	<b>240</b>		<b>37,500</b>		<b>33,100</b>

- a. Se vendieron 260 unidades al terminar el mes, se cuenta con 30 unidades en el almacén, que el almacenista desglosa: 10 unidades del lote 2007/1 y 20 unidades del lote 2007/2.

### 2.6.3 Método de costos promedio

De acuerdo con este método, las unidades del inventario final deben estar valoradas al costo promedio por unidades, de las existencias disponibles a la enajenación o bien durante todo el año. La forma de determinarlo es sobre la base de dividir el importe acumulado de las erogaciones aplicables, entre el número de artículos adquiridos:

MOVIMIENTO Fecha		UNIDADES			PRECIO		COSTOS		VALOR DEL INVENTARIO		
Compra	Venta	Entrada	Salida	Existencia	Unitario	Total	Unitario	Total	Debe	Haber	Saldo
Enero 10		120		120	100	12,000			12,000		12,000
	Enero 16		80	40			120	9,600		9,600	2,400
Enero 18		150		190	170	25,500			25,500		27,900
	Enero 25		160	30			146.84	23,494		23,494	4,406
<b>Total</b>		<b>270</b>	<b>240</b>			<b>37,500</b>				<b>33,094</b>	

- A Enero 16, el costo promedio unitario de la venta es de 120.00, obtenido de dividir el saldo de \$12,000.00, entre 120 unidades en existencia.
- El costo promedio unitario de la venta al 25 de Enero, es de \$146.84, resultado de dividir el saldo de \$27,900 entre las 190 unidades

#### 2.6.4 Método de primeras entradas, primeras salidas

Método de valuación que supone que las primeras mercancías compradas son las primeras vendidas, por lo que la existencia en almacén al finalizar cada ejercicio, queda prácticamente registradas a los últimos precios de adquisición, mientras que en resultados los costos de ventas son los que corresponden al inventario inicial y las primeras compras del ejercicio.

MOVIMIENTO		CANTIDAD		PRECIO		COSTO		
Compra	Venta	Unidades		Unitario	Total	Unidades	Valor	TOTAL
Enero 10		120		100	12,000			
	Enero 16		80			80	100	8,000
Enero 18		150		170	25,500			
	Enero 25		160			40	100	4,000
						120	170	20,400
<b>Total</b>		<b>370</b>	<b>260</b>		<b>37,500</b>			<b>32,400</b>

Debido al su procedimiento, este método arroja un mayor valor de inventarios y un costo de venta menor.

### 2.6.5 Método últimas entradas, primeras salidas

Este método de valuación, implica que las últimas mercancías compradas son las primeras que se venden, por lo que siguiendo este procedimiento, las existencias al finalizar el ejercicio quedan prácticamente registradas a los precios de adquisición o producción más antiguos.

MOVIMIENTO		CANTIDAD		PRECIO		COSTO		
Compra	Venta	Unidades		Unitario	Total	Unidades	Valor	TOTAL
Enero 10		120		100	12,000			
	Enero 16		80			80	100	8,000
Enero 18		150		170	25,500			
	Enero 25		160			150	170	25,500
						10	100	1,000
<b>Total</b>		<b>370</b>	<b>260</b>		<b>37,500</b>			<b>34,500</b>

Procedimiento que refleja un menor valor de inventarios y un costo de lo vendido mayor.

### 2.6.6 Método detallista

El costo se determina aplicando al precio de venta un factor de utilidad.

En este método, el importe de los inventarios es obtenido valuando las existencias a precio de venta y deduciéndoles los factores de margen de utilidad bruta, para obtener el costo por grupo de artículo.

Para tener un adecuado control del método de detallista, deben establecerse grupos homogéneos de artículos, a los cuales se les asigna su precio de venta tomando en consideración el costo de compra y el margen de utilidad aprobado.

### **2.6.7 Aplicación fiscal de los métodos**

El artículo 45-G de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el 2007, en correlación con los artículos 69-H y 60-I de su reglamento, hacen referencia a los métodos de valuación que pueden ser utilizados por los contribuyentes, para la determinación del costo de lo vendido, los cuales coinciden con los que se manejan en la materia contable, y estos son:

1. Costos identificados
2. Costos promedio
3. Primeras entradas, primeras salidas
4. Últimas entradas, primeras salidas
5. Detallista

Es evidente que el legislador asumió al señalar únicamente los nombres de los métodos de valuación de los inventarios dentro de las disposiciones fiscales, sin definirlos ni incluir sus reglas de aplicación, que al provenir estos de una práctica contable, los contribuyentes los maneja o los conocen al aplicarlos para preparar sus estados financieros, bajo las normas de información financiera que los regula. Definiéndose estos métodos en el boletín C-4 denominado inventarios, de la normatividad contable.

En términos fiscales, el legislador previno dentro de las disposiciones fiscales relativas a algunos métodos de valuación, lo siguiente:

#### A. Método de costos específicos o identificados

El Tercer párrafo del artículo 45-G de la Ley del Impuesto Sobre la Renta 2007, indica que los contribuyentes que enajenen mercancías que se puedan identificar por número de serie, y su costo exceda de \$50,000.00, únicamente deberán emplear el método de costo identificado.

#### B. Método detallista

De acuerdo con el cuarto párrafo del artículo 45-G de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, quien opte por este método deberá valorar sus inventarios al precio de venta disminuido con el margen de utilidad bruta que tenga en cada ejercicio conforme al procedimiento que establezca el reglamento de la citada Ley.

En el reglamento de la citada ley, en su artículo 69, fracción I, se señala que los contribuyentes determinaran el margen de utilidad bruta con el que operan en el ejercicio de que se trate, por cada grupo de artículos homogéneos o por departamentos, considerando únicamente las mercancías que se encuentren en el área de ventas al público. La diferencia entre el precio de venta y el último precio de adquisición de las mercancías del ejercicio de que se trate, será el margen de utilidad bruta.

Ahora bien, el artículo 86, fracción XVIII de la Ley del Impuesto Sobre la Renta 2007, indica que los que empleen el método de valuación detallista, llevarán un registro de factores utilizados para fijar los márgenes de utilidad bruta aplicados, para determinar el costo de lo vendido.

### **2.6.8 Consideraciones en la aplicación de los métodos de valuación**

En el boletín C-4 de las normas de información financiera, se señala que cada empresa debe seleccionar el método de valuación que más se adecuen a sus características y aplicarlo en forma consistente, a no ser que se presenten

cambios en las condiciones originales, en cuyo caso debe hacerse la revelación necesaria.

Cabe mencionar que cuando los contribuyentes para efectos contables utilicen un método distinto a los señalados en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, podrán seguir utilizándolo para valuar sus inventarios, 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 contable y el método de valuación que utilice para efectos fiscales. La cantidad que se determine no será acumulable o deducible.

Lo anterior tiene su soporte jurídico en el antepenúltimo párrafo de l artículo 45-G de la Ley del Impuesto Sobre la Renta 2007.

Por último, es importante resaltar que dentro del artículo 45-G, de la ley en comento, establece que una vez elegido el método, se deberá utilizar el mismo durante un periodo mínimo de cinco ejercicios, y cuando por motivo de un cambio en el método, se genere una deducción, esta se deberá disminuir de manera proporcional en los cinco ejercicios siguientes. Ejemplo:

I. Cambio de método de valuación en el año 2010:

Por el cambio de método de valuación de productos adquiridos antes del 2010, pero vendidos con posterioridad, se origina una diferencia de \$100,000.00:

	Importe de la Disminución	\$ 100,000.00
( ÷ )	Años autorizados a deducir	5
( = )	<b>Proporción deducible por año, a partir de 2010 hasta el 2015</b>	<b>20,000.00</b>

## 2.7 Régimen de transición, su efecto fiscal en el 2006-2007

Como consecuencia del cambio en el sistema de deducción de las compras al costo de lo vendido, uno de los problemas a resolver al inicio de la aplicación de esta reforma, fue el tratamiento que habría de darse a los inventarios al 31

de diciembre de 2004, lo que obligó al legislador a establecer un régimen de transición, el cual se encuentra previsto en artículo tercero, fracción IV, de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2005, señalando lo siguiente:

1. La no deducción del inventario que se tengan al 31 de diciembre de 2004 en la determinación del costo de lo vendido, debido a que la deducción de los mismos ya se había realizado vía compras en el ejercicio 2004 o ejercicios anteriores;
2. La deducción del inventario al 31 de diciembre de 2004, vía costo de lo vendido cuando se enajene, siempre que se acumule dicho inventario.
3. Si no se opta por acumular los inventarios, consideraran que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005, hasta agotar su existencia (inventario al 31 de diciembre de 2004). Esto significa que se tendrían ingresos sin deducción por todo el inventario final de 2004.

Se dispuso lo anterior, previendo la posibilidad de deducir los inventarios, con el fin de que los contribuyentes, dependiendo del comportamiento (rotación) de sus mercancías, que conformaban su inventario al 31 de diciembre de 2004, pudieran pagar en forma diferida, durante un periodo de 4 y hasta 12 ejercicios, el Impuesto Sobre la Renta que se dejó de pagar por haber hecho la deducido vía compras. Esta opción se pudo ejercer hasta el 30 de junio de 2005, según lo establece el artículo vigésimo transitorio de la resolución miscelánea fiscal, aplicable al 2005.

Debido a las repercusiones y alcances de la aplicación del procedimiento establecido en la fracción IV del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2005, en los ejercicios posteriores al 2005, es necesario tenerlo presente desde la vigencia de su aplicación, para reconocer oportunamente sus efectos fiscales.

Si bien es cierto que la fracción IV del artículo tercero antes citado, establece que los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido, no podrán deducir las existencias en inventarios que se tenga al 31 de diciembre de 2004, pero también señala que podrán deducirlo, siempre y cuando acumulen los inventarios respectivos, conforme al siguiente procedimiento:

### 2.7.1 Determinación del inventario acumulable.

La fracción V del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta correspondiente al ejercicio 2005, señala el siguiente procedimiento para determinar el valor del inventario acumulable:

1. Primeramente calcular el inventario acumulable de la siguiente manera:

	Inventario base al 31 de diciembre de 2004.
( - )	Saldo pendiente por deducir al 1 enero de 2005 de los inventarios de 1986 o 1988. (regla 106)
( - )	Pérdidas fiscales pendientes de amortizar al 31 de diciembre de 2004.
( - )	Diferencia que resulta de comparar, la suma del costo promedio mensual de inventarios importados de 2004, contra la suma del costo promedio mensual de inventarios de bienes de importación de 2003, siempre, siempre que el primero sea mayor.
( - )	Valor de las mercancías obsoletas o de lento movimiento al 31 de diciembre de 2004. (regla 3.4.31)
( = )	<b>Inventario acumulable 2005</b>

a) En donde el inventario base al 31 de diciembre de 2004, se obtiene:

De acuerdo con lo establecido en la fracción V del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2005, el inventario base se determinará considerando el valor del inventario que se tenga al 31 de diciembre de 2004, utilizando el método de valuación de inventario, de primeras entradas, primeras salida, sin embargo, la regla 3.4.28 de la resolución miscelánea fiscal 2005-2006, señala que se podrá considerar el método de valuación de inventarios que se haya utilizado para efectos contables en la determinación del valor de dicho inventario, siempre que tal método sea uno de

los señalados en el artículo 45-G de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se utilice este mismo método, por un periodo mínimo de 5 ejercicios. Cabe recordar que los métodos a que se hace referencia en el artículo 45-G de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, son:

1. Costos identificados
2. Costos promedio
3. Primeras entradas, primeras salidas
4. Últimas entradas, primeras salidas
5. Detallista

El inventario base es el elemento principal para la determinación del inventario acumulable, por lo que se debe cuidar que su importe sea calculado correctamente, amparándose con papales de trabajo de su determinación, cálculo y valuación, así como los registros en contabilidad de los mismos.

La importancia de dejar evidencias de los términos en los que se levantaron, valuación y registrados los inventarios, es para tener el soporte documental en futuras aclaraciones ante las autoridades fiscalizadoras.

b) Saldo pendiente de deducir al 1o. de enero de 2005 de los inventario de 1986 o 1988.

En el año de 1986, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta se contemplaba la deducción del costo de lo vendido, hasta que a partir del año 1987, se incorporó el sistema de deducción de compras. Como consecuencia, al cierre del ejercicio de 1986, en empresas todavía existían inventarios que no se hubiesen enajenado y por lo tanto, no se podrían deducir bajo el sistema de deducción de compras.

Debido a lo anterior, en el año 1988, el legislador por conducto de una disposición transitoria, permitía a los contribuyentes que hubiera seguido realizando actividades empresariales con anterioridad al 31 de diciembre de 1986, deducir la cantidad que fuera menor entre los inventarios que se tuvieran

al 31 de diciembre de 1986 o de 1988. Deducción que únicamente se podía realizar en el ejercicio en que el contribuyente cambiase su actividad empresarial preponderante o entre en liquidación. Asimismo permitía ajustar dicha cantidad con el factor de actualización.

En el año de 1993, se incorporó la regla 106 en la resolución miscelánea fiscal, que permitía deducir el saldo del inventario en 30 ejercicios, en una cantidad equivalente, en cada ejercicio, al 3.33%.

Por lo que ahora que retornó al sistema de deducción del costo de lo vendido, los contribuyentes que optan por acumular el inventario que tenían al 31 de diciembre de 2004, se estará a lo siguiente:

1. Si habían optado por aplicar la regla 106, disminuirán del inventario base el remanente pendiente de deducir conforme a dicha regla.
2. Si no habían optado por aplicar la regla 106, tendrán derecho a disminuir del inventario base el importe total que tenían en 1986 o 1988, el que resulte menor, actualizado.

Aquellos contribuyentes que no optaron por acumular los inventarios que tenían al 31 de diciembre de 2004, tomaran en cuenta lo siguiente:

- a. Si habían optado por aplicar la regla 106, continuaran aplicándola.
  - b. Si no optaron por aplicar la regla 106, tendrán derecho a disminuir del inventario base el importe del inventario que se tenía en 1986 o 1988, el que resulte menor, actualizado.
- c) Perdidas fiscales pendientes de amortizar al 31 de diciembre de 2004.

En el caso de las perdidas fiscales que se resten al inventario base, la regla 3.4.33, de la resolución miscelánea fiscal aplicable en 2005-2006, señala que el saldo pendiente de amortizar al 31 de diciembre de 2004, se deberá

actualizarse de acuerdo con el artículo 61 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, incluyendo las pérdidas fiscales del ejercicio 2004, hasta el último mes del ejercicio 2004.

Es importante recordar, que las pérdidas fiscales que se disminuyan, ya no podrán disminuirse de las utilidades fiscales del ejercicio 2005 y posteriores, por lo que sería conveniente medir el efecto fiscal, si es oportuno restarlas en este procedimiento o amortizarlas en el cálculo de la determinación de los pagos provisionales o ejercicio.

- d) Diferencia que resulta de comparar, la suma del costo promedio mensual de inventarios importados de 2004, contra la suma del costo promedio mensual de inventarios de bienes de importación de 2003.

En el caso de los contribuyentes que tengan en sus inventarios mercancía que hayan importado directamente, deberán restar al inventario base, la diferencia positiva que resulte de la siguiente operación:

	Suma del costo promedio mensual de los inventarios de bienes de importación de los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2004.
( - )	Suma del costo promedio mensual de los inventarios de bienes de importación de los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2003.
( = )	<b>Diferencia de inventario de importación por restar y que se deberá acumular en 2005</b> (siempre que el promedio de 2004 sea mayor al promedio de 2003)

En donde el promedio mensual de inventarios, por cada uno de los meses, se determina de la siguiente manera:

	Inventario inicial del mes
( + )	Inventario final del mes
( = )	Suma
( ÷ )	Dos
( = )	<b>Costo Promedio mensual</b>

Cabe aclarar, que no se debe considerar dentro del costo promedio mensual de los inventarios de bienes importados directamente por el contribuyente, los bienes que se hayan importado bajo el régimen de importación temporal o que

se encuentren sujetos al régimen de depósito fiscal, en los términos de la Ley Aduanera. Regla 3.4.30 de la resolución miscelánea.

La diferencia resultante, independientemente de que se disminuya del inventario base de 2004, se tendrá que acumular en el ejercicio fiscal de 2005, desde los pagos provisionales; debiendo acumular a la utilidad fiscal de cada pago provisional, la doceava parte de la diferencia, multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago provisional.

e) Valor de las mercancías obsoletas o de lento movimiento al 31 de diciembre de 2004.

Los contribuyentes para determinar el inventario base, podrán disminuir de este, el valor de las mercancías obsoletas o de lento movimiento que se tenga al 31 de diciembre de 2004, de conformidad con la regla 3.4.31 de la resolución miscelánea fiscal de 2005-2006.

## 2.7.2 Aplicación práctica:

a) Determinación del inventario acumulable:

	Inventario base al 31 de diciembre de 2004	\$ 750,000
( - )	Saldo pendiente de deducir del inventario de 1988 o 1986 actualizado (el menor)	105,000
( - )	Perdidas Fiscales de ejercicios anteriores	70,000
( - )	Diferencia que resulta de comparar, la suma del costo promedio mensual de los inventarios de bienes que hayan importado en los últimos cuatro meses de 2004, contra la suma del costo promedio mensual de los inventarios de bienes que hayan importado en los últimos cuatro meses de 2003.	177,500
( - )	Valor de las mercancías obsoletas o de lento movimiento al 31 de diciembre de 2004. (regla 3.4.31, RMF2005)	0
( = )	<b>Inventario acumulable</b>	<b>\$ 397,500</b>

En donde la diferencia que resulta de comparar, la suma del costo promedio mensual de inventarios importados en los últimos cuatro meses de 2004, contra la suma del costo promedio mensual de inventarios de bienes de importación en

los últimos cuatro meses de 2003, en cantidad de \$177,500 se determinó de la siguiente manera:

I. Cálculo de los promedios mensuales de los inventarios que se haya importado directamente:

<b>Ejercicio 2004</b>		<b>Septiembre</b>	<b>Octubre</b>	<b>Noviembre</b>	<b>Diciembre</b>	<b>Total</b>
	Inventario inicial del mes	180,000	160,500	190,000	250,000	
( + )	Inventario final del mes	190,000	115,000	270,000	350,000	
( = )	Suma	370,000	275,500	460,000	600,000	
( ÷ )	Dos	2	2	2	2	
( = )	Costo promedio mensual	185,000	137,750	230,000	300,000	<b>852,750</b>

<b>Ejercicio 2003</b>		<b>Septiembre</b>	<b>Octubre</b>	<b>Noviembre</b>	<b>Diciembre</b>	<b>Total</b>
	Inventario inicial del mes	165,000	160,500	190,000	220,000	
( + )	Inventario final del mes	110,000	155,000	100,000	250,000	
( = )	Suma	275,000	315,500	290,000	470,000	
( ÷ )	Dos	2	2	2	2	
( = )	Costo promedio mensual	137,500	157,750	145,000	235,000	<b>675,250</b>

II. Determinación de la diferencia que resulta de comparar:

	Suma del costo promedio mensual de los inventarios de bienes que hayan importado en los últimos cuatro meses de 2004	852,750
( - )	Suma del costo promedio mensual de los inventarios de bienes que hayan importado en los últimos cuatro meses de 2003	675,250
( = )	<b>Diferencia que resulta de comparar los costos promedios de inventarios 2004, contra 2003:</b>	<b>177,500</b>

Es fundamental hacer la aclaración, que si se tuviera un importe por este concepto, que al hacer la operación de restar al inventario base, para determinar el inventario acumulable, en su conjunto con los otros elementos resultan superiores al inventario base, se originaría un inventario acumulable negativo. En este caso, la diferencia que resulta de comparar los costos promedios de inventarios 2004, contra 2003, no podrá disminuirse, y tendrán que acumularse directamente en su importe determinado el 2005:

	Inventario base al 31 de diciembre de 2004.	750,000
( - )	Saldo pendiente de deducir del inventario de 1988 o 1986 actualizado (el menor)	105,000
( - )	Perdidas Fiscales de ejercicios anteriores	70,000
( - )	Diferencia que resulta de comparar, la suma del costo promedio mensual de los inventarios de bienes que hayan importado en los últimos cuatro meses de 2004, contra la suma del costo promedio mensual de los inventarios de bienes que hayan importado en los últimos cuatro meses de 2003.	580,000
( - )	Valor de las mercancías obsoletas o de lento movimiento al 31 de diciembre de 2004.	0
( = )	<b>Inventario acumulable negativo</b>	<b>-5,000</b>

Al reflejarse un importe negativo, la cantidad de \$580,000 no se podrá disminuir en el procesamiento para determinar el inventario acumulable, debiendo acumularse íntegramente dicho importe en el 2005.

No obstante, mediante la regla 3.4.28 de la resolución miscelánea fiscal aplicable en 2005-2006, se da a conocer una opción, en lugar de la establecida en el inciso c) de la fracción V del artículo tercero transitorio mencionado, para determinar el importe que se deberá acumular en 2005 derivado de las mercancías de importación, el cual consiste en desarrollar el siguiente procedimiento:

	Inventario de unidades de importación al 31 de diciembre de 2003
( x )	Valor de la última compra en 2004
( = )	<b>Inventario final 2003, valuado a la ultima compra de 2004</b>

	Inventario de unidades de importación al 31 de diciembre de 2004
( x )	Valor de la última compra en 2004
( = )	<b>Inventario final 2004, valuado a la ultima compra de 2004</b>

En donde:

	Inventario de importación al 31 de diciembre de 2004, valuado a la última compra de 2004
( - )	Inventario de importación al 31 de diciembre de 2003, valuado a la última compra de 2004
( = )	<b>Diferencia a disminuir del inventario base e importe acumulable en 2005</b>

Como se puede observar, la diferencia a disminuir del inventario base y acumular en el ejercicio 2005, derivado de la mercancía de importación, se calcula valuando los inventarios finales de los ejercicios 2003 y 2004, al último precio de la última compra de cada ejercicio.

### 2.7.3 Valor del Inventario acumulable en el ejercicio 2005.

Una vez que se ha determinado el inventario acumulable al que referimos en el punto 1, y de conformidad con la fracción V del artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta de 2005, para conocer su valor, bastará con realizar la siguiente operación:

	Inventario acumulable
( x )	% de acumulación, que corresponda al índice de rotación de inventarios
( = )	<b>Valor del inventario acumulable en cada ejercicio</b>

Asimismo, en la misma fracción del artículo transitorio antes citado, señala que los contribuyentes, para efectos de los pagos provisionales del ejercicio de que se trate, deberá acumular a la utilidad fiscal, la doceava parte del inventario acumulable multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago. Además, también se acumulara mensualmente la doceava parte de la diferencia positiva de los inventarios de bienes de importación directa, multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago; al respecto, se deberá efectuar lo siguiente:

	Ingresos nominales del periodo
( x )	Coeficiente de utilidad
( = )	Utilidad fiscal para el pago provisional
( + )	Doceava parte del inventario acumulable del ejercicio (importe multiplicado por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio, hasta el mes que corresponda el pago)
( + )	Doceava parte de la diferencia positiva de inventarios de bienes de importación directa (importe multiplicado por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio, hasta el mes que corresponda el pago)
( = )	<b>Base del pago provisional con acumulación de inventarios</b>

- a) % de acumulación, que corresponde al Índice promedio de rotación de inventarios

El valor inventario acumulable en cada ejercicio se determinará, en función de la rotación del inventario que se tenga en los tres últimos años, de 2002 a 2004, o de acuerdo con el número de años transcurridos, desde que inicie actividades la empresa con posterioridad a 2002, conforme a la tabla siguiente:

**Tabla de acumulación**

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											
Mas de 15	25.00	25.00	25.00	25.00								
De mas de 10 a 15	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00							
De mas de 8 a 10	20.00	20.00	20.00	20.00	10.00	10.00						
De mas de 6 a 8	20.00	15.00	15.00	15.00	15.00	10.00	10.00					
De mas de 4 a 6	16.67	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	8.33				
De mas de 3 a 4	15.00	14.00	13.00	12.00	11.11	10.00	9.00	8.00	7.89			
De mas 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 mas 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 mas 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 determinar el índice promedio de rotación de inventarios, se estará a lo siguiente:

- 1) Por cada uno de los años de que se trate, se obtiene el monto neto de las compras de mercancías, materia prima, productos semiterminados o terminados, que se utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, como sigue:

	Monto de las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados.
(+)	Devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las adquisiciones (efectuados conforme al artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta 2004.
(=)	<b>Monto neto de las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados o términos</b> , de cada uno de los años de que se trate.

- 2) También, se determina el inventario promedio anual de cada uno de los años de que se trate, conforme a lo siguiente:

	Inventario inicial de mercancías, materia prima, productos semiterminados o terminados, valuado conforme al método que se tenga implantado.
( + )	Inventario final de mercancías, materia prima, productos semiterminados o terminados, valuado conforme al método que se tenga implantado.
( = )	Suma
( ÷ )	Dos
( = )	<b>Inventario promedio anual</b> , de cada uno de los años de que se trate.

3) El índice de rotación de inventarios por cada año se determinará:

	Monto neto de las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados o términos de cada uno de los años de que se trate.
( ÷ )	Inventario promedio anual de cada uno de los años de que se trate.
( = )	<b>Índice promedio de rotación de inventario</b> , para cada año de que se trate.

4) Por último, se obtiene el índice promedio de rotación de inventarios del periodo comprendido por los años de 2002 a 2004, o el que corresponda cuando se hayan iniciado actividades con posterioridad a 2002:

	Suma de índices promedio de rotación de inventarios
( ÷ )	Número de años que corresponda
( = )	<b>Índice promedio de rotación de inventarios</b>

#### 2.7.4 Aplicación practica

Determinación del índice promedio de inventarios de los ejercicios 2002, 2003 y 2004, en donde se obtuvieron los siguientes importes:

Índice promedio de inventario, por cada año:

	<b>CONCEPTOS</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
	<b>Compras netas</b> (compras disminuidas con rebajas, bonificaciones y descuentos)	21,650	21,715	21,720
( ÷ )	<b>Inventario promedio anual</b> (inventario inicial mas final entre dos)	1,415	1,450	1,430
( = )	<b>Índice promedio de rotación de inventario</b>	<b>15.30</b>	<b>14.97</b>	<b>15.19</b>

Índice promedio de inventarios:

	<b>CONCEPTOS</b>	
	Suma de índices de rotación de inventario 2002, 2003 y 2004	45.46
( ÷ )	Número de años que corresponda	3
( = )	<b>Índice promedio de rotación de inventarios</b>	<b>15.15</b>

Del resultado anterior, al ubicar el Índice promedio de rotación de inventarios de 15.15, dentro la tabla de porcentajes de acumulación, establecida en el artículo tercero transitorio para el 2005 de la ley antes citada, el Índice de 15.15, encuadra en el renglón: de Más de 15, correspondiéndole entonces el 25%, porcentaje en que se acumulan los inventarios por cada año, a partir del 2005 hasta el 2008.

Tomando como base los datos del resultado de la aplicación práctica antes desarrollada, en el cual se determinó como valor del inventario acumulable para 2005, la cantidad de \$397,500, se tendría que acumular un importe equivalente su 25%, resultando la cantidad de \$99,375 en cada uno de los ejercicios, a partir del 2005.

<b>Año</b>	<b>Inventario acumulable</b>	<b>Porcentaje de acumulación</b>	<b>Inventario acumulable en el ejercicio</b>
2005	\$ 397,500	25%	\$ 99,375
2006	397,500	25%	99,375
2007	397,500	25%	99,375
2008	397,500	25%	99,375
		<b>Total</b>	<b>397,500</b>

Y para efectos del pago provisional, en este caso enero 2005, se calcularía de la siguiente manera:

<b>Conceptos:</b>		<b>Enero 2005</b>
	Ingresos nominales del periodo	1'000,000
( x )	Coeficiente de utilidad	.1569
( = )	Utilidad fiscal previa	156,900
( + )	Doceava parte del inventario acumulable del ejercicio 2005: $(99,375 \div 12 \times 1)$	8,281
( + )	Doceava parte de la diferencia positiva de inventarios de bienes de importación 2005: $(177,500 \div 12 \times 1)$	14,792
<b>( = )</b>	<b>Base del pago provisional</b>	<b>179,973</b>

### 2.7.5 Reducción del Inventario en los ejercicios posteriores a 2004.

Otro aspecto básico a considerar, y que se prevé en los numerales uno a tres del quinto párrafo, de la fracción V, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2005, es que los contribuyentes que optaron por acumular el inventario al 31 de diciembre de 2004, deberán comparar este, con el saldo del inventario al cierre de los ejercicios siguientes, y si de la comparación resulta que hay una reducción con respecto al inventario al 31 de diciembre de 2004, habrá que volver a calcularse el inventario acumulable, conforme a lo siguiente procedimiento establecido en el citado artículo, numerales 1 y 2, que señala:

Los contribuyentes que posteriormente disminuyan el valor de sus inventarios al 31 de diciembre de 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 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.

Precisando en estos dos numerales, el procedimiento a seguir de cálculo para el primer ejercicio en que se observe la reducción:

<b>a) Calculo de la proporción en que disminuyo el inventario:</b>	
	Inventario al 31 de diciembre del año en que se reduzca.
( ÷ )	Inventario base al 31 de diciembre de 2004
<b>( = )</b>	<b>Proporción del inventario reducido</b>

<b>b) Calculo del inventario pendiente de acumular por reducción:</b>	
	Total inventario acumulable
( x )	Proporción del inventario reducido
( = )	Inventario reducido acumulable proporcional
( x )	Porcentaje pendiente de acumular, de acuerdo a la tabla
<b>( = )</b>	<b>Inventario acumulable de ejercicios posteriores, pendientes de acumular</b>

<b>c) Inventario acumulable para el año que se redujo:</b>	
	Inventario acumulable
( - )	Inventario pendiente de acumular
( - )	Inventario acumulado en 2005
<b>( = )</b>	<b>Inventario acumulable por reducción</b>

La regla 3.4.29 de la resolución miscelánea fiscal aplicable al 2005-2006, señala que el monto acumulable en el ejercicio fiscal en que se reduzca el inventario se considerara sólo para determinación de la utilidad o pérdida del ejercicio que se trate. Esto quiere decir, que no hay que rectificar los pagos provisionales que se hubieran realizado en dicho ejercicio, cuando resulte un inventario acumulable mayor por reducción de inventario, al determinarlo para la declaración anual del ejercicio de que se trate.

## 2.7.6 Aplicación práctica

En el supuesto en que un contribuyente, optó por acumular el inventario al 31 de diciembre de 2004, opción y procedimiento establecido en la fracción IV y V del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta aplicable en el 2005, y como consecuencia de la aplicación en el ejercicio 2005, determinó los siguientes importes:

**Datos:**

Inventario base al 31 de diciembre de 2004	750,000
Índice de rotación determinado	15.15
Porcentaje de acumulación de acuerdo a la tabla	25%
Años de acumulación de acuerdo a la tabla de acumulación	4
Total del cálculo del inventario acumulable	397,500
Inventario acumulable en el ejercicio 2005: (25%)	99,375

Ahora bien, al 31 de diciembre de 2005, el contribuyente mantuvo el mismo valor de inventario base (2004), sin embargo en el ejercicio 2006, al comparar su inventario base de \$750,000 (2004), con respecto al determinado al 31 de diciembre de 2006, en cantidad de \$680,000, se aprecia una reducción. Determinar el efecto fiscal en el ejercicio 2006, como consecuencia de la reducción del inventario:

Procedimiento:

<b>1. Calculo de la proporción en que disminuyo el inventario:</b>		
	Inventario final al 31 de diciembre 2006	680,000
( ÷ )	Inventario base al 31 de diciembre de 2004	750,000
( = )	<b>Proporción del inventario reducido</b>	90.67%

<b>2. Calculo del inventario pendiente de acumular por reducción:</b>		
	Total del cálculo del inventario acumulable	397,500
( x )	Proporción del inventario reducido	90.67%
( = )	Inventario acumulable disminuido	360,400
( x )	Porcentaje pendiente de acumular en el año 2007 y 2008	50%
( = )	<b>Inventario pendiente de acumular en 2007, hasta 2008</b>	180,200

<b>3. Determinación del porcentaje pendiente de acumular:</b>		
	Porcentaje de acumulación para el año 2006, según tabla	25%
( X )	Años que faltan de acumular según tabla (2007 a 2008)	2
( = )	<b>Porcentaje pendiente de acumular en 2007</b>	50%

<b>4. Inventario acumulable para el ejercicio 2006</b>		
	Total inventario acumulable	397,500
( - )	Inventario pendiente de acumular en 2007, hasta 2008	180,200
( - )	Inventario acumulado en 2005	99,375
<b>( = )</b>	<b>Inventario acumulable por reducción en 2006</b>	<b>117,925</b>

<b>5. Comprobación:</b>		
( + )	Inventario acumulado en 2005	99,375
( + )	Inventario acumulable por reducción en 2006	117,925
( + )	Inventario pendiente de acumular en 2007, hasta 2008	180,200
<b>( = )</b>	<b>Acumulación Total</b>	<b>397,500</b>

Un aspecto a considerar sobre este ajuste que previó el legislador de los inventario al cierre del ejercicio, es que, es del todo difícil creer que se puede mantener el mismo valor de los inventarios de un ejercicio a otro, ya que existen situaciones como variación en los precios, tipo de cambio, efectos de índole inflacionarios, cambio de método de valuación, entre otros, que pueden discreparlos, y no necesariamente corresponda a una disminución real. De lo cual, en las disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no se contempló algún trato que se le dará a los inventarios, en el caso en que la disminución de un ejercicio a otro, se deba alguna de las variaciones antes descritas u otras razones justificadas que probablemente expliquen la reducción en los mismos.

#### **2.7.7 Reducciones o aumentos posteriores a la primera reducción.**

La fracción V, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2005, en el numeral 3, establece, que 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 aplicara 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 considerara 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 efectuó el cálculo. Para determinar la cantidad que debe acumularse en el año en que se reduzca el inventario y en los posteriores, se dividirá la cantidad obtenida en el numeral 1 entre el número de años pendientes de acumular, incluido el año por el que se efectuó el cálculo.

### 2.7.8 Aplicación práctica:

Siguiendo con el caso antes planteado, el contribuyente en el ejercicio 2007, redujo su inventario a la cantidad de \$550,000 (segunda reducción). Determinar el efecto fiscal en el ejercicio 2007, como consecuencia de la reducción anterior.

Procedimiento:

<b>1. Calculo de la proporción en que disminuyo el inventario:</b>		
	Inventario final al 31 de diciembre 2007	550,000
( ÷ )	Inventario base al 31 de diciembre de 2004	750,000
( = )	<b>Proporción del inventario reducido</b>	<b>73.33%</b>

<b>2. Calculo del inventario pendiente de acumular por reducción:</b>		
	Total del cálculo del inventario acumulable	397,500
( x )	Proporción del inventario reducido	73.33%
( = )	Inventario acumulable disminuido	291,500
( x )	Porcentaje pendiente de acumular en el año 2008	25%
( = )	<b>Inventario pendiente de acumular en 2008</b>	<b>72,875</b>

<b>3. Determinación del porcentaje pendiente de acumular:</b>		
	Porcentaje de acumulación para el año 2007, según tabla	25%
( x )	Años que faltan de acumular según tabla (2008)	1
( = )	<b>Porcentaje pendiente de acumular en 2008</b>	<b>25%</b>

<b>4. Inventario acumulable para el ejercicio 2007:</b>		
	Total inventario acumulable	397,500
( - )	Inventario pendiente de acumular para 2008	72,875
( - )	Inventario acumulado en 2005	99,374
( - )	Inventario acumulado por reducción en 2006	180,200
( = )	<b>Inventario acumulable por reducción en 2007</b>	<b>45,051</b>

<b>5. Comprobación:</b>		
	Inventario acumulado en 2005	99,374
( + )	Inventario acumulable por reducción en 2005 (no hubo reducción)	0
( + )	Inventario acumulable por reducción en 2006	180,200
( + )	Inventario acumulable por reducción en 2007	45,051
( + )	Inventario pendiente de acumular para 2008	72,875
( = )	<b>Acumulación Total</b>	<b>397,500</b>

Por otra parte, es importante comentar que la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2005, en el párrafo quinto de la fracción V, del artículo tercero de las disposiciones transitorias, contiene una disposición incierta, específicamente, al no prever el supuesto de la determinación de los porcentajes de acumulación, según la tabla, en los ejercicios posteriores a aquel en el que se redujo el inventario, y cuando estos son desiguales, para cada uno de los años de acumulación. Ejemplo:

**Tabla de acumulación**

Índice promedio de rotación de inventarios	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
	<b>Por ciento en el que se acumulan los inventarios</b>											
De mas 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 mas 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

La disposición referida, establece en el numeral 1, que para determinar el porcentaje pendiente de acumular, hay que multiplicar el porcentaje que le corresponda de acuerdo al índice promedio de rotación de inventarios, por el número de años pendientes de acumular de acuerdo con la tabla:

<b>Determinación del porcentaje pendiente de acumular:</b>	
	Porcentaje de acumulación para el año según el año de que se trate, de acuerdo a la tabla
( x )	Número de años que faltan de acumular según tabla
( = )	Porcentaje pendiente de acumular

Ahora bien, manejemos los siguientes supuestos:

- 1) Determinar el porcentaje pendiente de acumular, cuando el contribuyente cuenta con un índice promedio de rotación de inventario de 15.15, el cual encuadra en la tabla de acumulación en el renglón de Más de 15:

**Tabla de acumulación**

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								

Por lo que en este supuesto, le corresponde un 25% de acumulación, en cada uno de los ejercicios de 2005 al 2008, luego entonces, al desarrollar el cálculo para la determinación del porcentaje pendiente de acumular (años 2007 y 2008), suponiendo que corresponde el cálculo al ejercicio 2006, reflejaría el siguiente resultado:

<b>Determinación del porcentaje pendiente de acumular:</b>		
	Porcentaje de acumulación para el año según el año de que se trate, de acuerdo a la tabla	25%
( x )	Número de años que faltan de acumular según tabla	2
( = )	<b>Porcentaje pendiente de acumular</b>	<b>50%</b>

- 2) Determinar el porcentaje pendiente de acumular, cuando el contribuyente cuenta con un índice promedio de rotación de inventario de 6.51, el cual encuadra en la tabla de acumulación en el renglón de De más de 6 a 8:

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

Como se puede apreciar en la tabla de acumulación, corresponde un porcentaje desigual para cada uno de los años de acumulación, que va del 20% al 10%, que sumarían en los 7 años de acumulación el 100%. Al

desarrollar la formula del procedimiento para la determinación del porcentaje pendiente de acumular (años del 2007 al 2011), suponiendo que corresponde al ejercicio 2006, reflejaría el siguiente resultado:

<b>Determinación del porcentaje pendiente de acumular:</b>		
	Porcentaje de acumulación para el año según el año de que se trate (2006), de acuerdo a la tabla	15%
( x )	Número de años que faltan de acumular según tabla (2007 y 2011)	5
<b>( = )</b>	<b>Porcentaje pendiente de acumular</b>	<b>75%</b>

En donde al sumar los porcentajes ya acumulados, con el porcentaje de año del cálculo (2006) y los porcentajes pendientes de acumular, se excedería del 100%:

	Porcentaje de acumulación en 2005 de acuerdo a la tabla	20%
( + )	Porcentaje acumulado en 2006, de acuerdo a la tabla	15%
( + )	Porcentaje pendiente de acumular determinado	75%
<b>( = )</b>	<b>Porcentaje tota de acumulación</b>	<b>105%</b>

Como se puede apreciar en este último ejemplo, al aplicar el procedimiento, resulta un porcentaje total de acumulación en cantidad de 105%; por ciento superior al porcentaje total del 100%, que el legislador previo al crear la tabla de acumulación.

Es evidente el desacierto en la disposición, ya que en el ejemplo anterior, al aplicar el procedimiento y la tabla de acumulación contenida en la ley, se obtendrían resultados erróneos en los niveles de la tabla que incluyen porcentajes desiguales, para cada uno de los años, como se aprecia en el siguiente nivel:

Índice promedio de rotación de inventarios	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
	<b>Por ciento en el que se acumulan los inventarios</b>											
De mas de 6 a 8	20.00	15.00	15.00	15.00	15.00	10.00	10.00					

Por lo cual, aunque no se prevé en la Ley, pero hasta el día de hoy, es la postura que apoya el Sistema de Administración Tributaria, para quienes se

encuentren en este supuesto, que en lugar de hacer una operación de multiplicación, como refiere el procedimiento establecido en el párrafo quinto, del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su numeral 1, se sume los porcentajes.

Postura que aunque no se encuentra establecida en la ley citada, sino más bien, orientada por la intención del legislador, al establecer la elección de diferir el acumulamiento del inventario al 31 de diciembre de 2004, en un periodo que va de 4 a 12 años, y designando porcentajes para cada uno de los años de acumulamiento, que en su totalidad sumen estos un 100%.

### **2.7.9 Consideraciones**

Si el contribuyente no optó por acumular los inventarios que se tenían al 31 de diciembre del 2004, se debió considerar lo siguiente:

- a. Lo primero que se enajenó a partir del 01 de enero del 2005, es lo primero que se había adquirido con anterioridad a dicho periodo, hasta agotar su existencia a esa fecha, y
- b. Como consecuencia dicha mercancía enajenada, no tenía o tiene deducción alguna, ya que esta se efectuó vía compras en el 2004 o ejercicios anteriores.

Es claro que la finalidad de esta disposición transitoria, es que si el contribuyente persona moral no optó por acumular el inventario conforme a la fracción V, del artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2005, el inventario existente al 31 de diciembre de 2004, es ingreso gravado en su totalidad en el ejercicio 2005 o posteriores, hasta agotarse, ya que no se tiene la deducción del costo de lo vendido correspondiente.

## Conclusiones

**PRIMERA.-** El pasado 2 de marzo de 2007, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió en sesión extraordinaria, los amparos promovidos por contribuyentes, que desde un principio impugnaron las disposiciones relativas al costo de lo vendido, por cuestiones de violaciones a las garantías de legalidad, equidad y proporcionalidad, declarándose por una parte constitucionalidad general de dicho régimen. En lo general se negó el amparo y en especial en el régimen de transición, por lo anterior, el esquema de deducción del costo de lo vendido seguirá vigente en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

**SEGUNDA.-** La inconstitucionalidad declarada por la Sala de la Suprema Corte de Justicia, con relación al costo de lo vendido, fue en lo particular, únicamente por lo que dispone un artículo 45-F de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al no admitir el efecto fiscal a la reevaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, considerando por la Sala, fundando el argumento planteado en los amparos promovidos, 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. Por lo anterior, el régimen del costo de lo vendido seguirá vigente, pero los inventarios podrán deducirse actualizados, es decir, se reconocerá el efecto de la inflación en los mismos.

**TERCERA .-** Las disposiciones fiscales que regulan el esquema de deducción del costo de lo vendido, desde su origen hasta el día de hoy, resultan ciertamente violatorias de los principios de seguridad jurídica, legalidad tributaria, equidad y proporcionalidad, ello debido a que son poco claras e insuficientes, lo que da lugar a que existan muchas dudas y diversas interpretaciones al respecto, generando un estado de confusión e incertidumbre jurídica en su aplicación, tanto en los contribuyentes, como en la propia autoridad revisora en su proceso de fiscalización, todo ello suscitado por su propia complejidad.

**CUARTA.-** El costo de lo vendido es una deducción compleja de aplicar en el régimen fiscal, que al establecer limitantes en el sistema de costeo directo, así como en la aplicación de ciertos métodos de valuación de inventarios, y al tratarse de una deducción que atiende a requisitos específicos establecidos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no es posible que el monto del costo de lo vendido fiscal sea el mismo que el costo de lo vendido contable, que a su vez, este se regula por la normatividad prevista en las normas de información financiera.

**QUINTA.-** Es evidente que la justificación del legislador al establecer el sistema de deducir el costo de lo vendido en lugar de las compras, aludiendo a la simplificación de la carga administrativa, es infundada, al no medir los verdaderos costos que esta medida trae consigo, toda vez que este régimen ha sido indiscutiblemente recaudatorio repercutiendo financieramente en los contribuyentes.

## Recomendaciones

**PRIMERA.-** La imprevisión que prevalece en las disposiciones que regulan el costo de lo vendido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su reglamento, al no definir conceptos, ni incluir los términos y reglas de la aplicación de los sistemas y métodos de valuación de los inventarios, hace necesario la utilización de conceptos y métodos propios de la técnica contable y financiera de las empresas.

**SEGUNDA.-** Al establecerse en la materia fiscal limitaciones en la aplicación de ciertos métodos de valuación de inventarios, en la determinación del costo de lo vendido, así como establecer requisitos específicos para su deducibilidad, que no se prevén en la contable, implica, que al final del ejercicio se tenga que conciliar entre estos dos costos, para identificar las discrepancias entre los resultados.

**TERCERA.-** La incorporación en el 2005, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, del artículo Tercero de las disposiciones transitorias, fue una alternativa para los contribuyentes, de poder deducir las compras que conformaban su inventario al 31 de diciembre del 2004, y que estas ya habían sido deducidas en el 2004 o años anteriores, condicionado a acumular dicho inventario, como un ingreso, estableciendo para ello dentro de esta disposición procedimientos complejos, de los cuales hay que llevar un registro ordenado para controlar en forma administrativa sus efectos fiscales en los ejercicios posteriores al 2005.

**CUARTA.-** Acorde a la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, las empresas comerciales deberán determinar el costo de lo vendido para poder deducirlo, tomando en cuenta que este, es una de las deducción más importante que pueden aplicar, y representa un trabajo administrativo complejo, deberán apoyarse en la elaboración de papeles de trabajo que minimicen cualquier error así como analizar sus sistemas y métodos de costo, buscando la homologación con la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a fin de lograr su correcta y oportuna determinación.

## FUENTES CONSULTADAS

### BÁSICA:

- Título:** Contabilidad de Costos (2da. Edición)  
**Autor:** Torres Salinas, Aldo  
**Editorial:** Mc Graw Hill, México, Año 2002
- Título:** Contabilidad General (2da. Edición)  
**Autor:** Anzures, Maximino  
**Editorial:** Larios e Hijos Impresores SA, México, Año 1985
- Título:** Costo de Ventas Fiscal (1ra. Edición)  
**Autor:** Hernández Rodríguez, Jesús F.  
Ángeles Hernández, Xavier  
**Editorial:** ISEF, México D.F., Año 2005
- Título:** Inventarios y Costos de Ventas (2da. Edición)  
**Autor:** Pérez Chávez, José  
Fol Olguín, Raymundo  
Campero Guerrero, Eladio  
**Editorial:** TAX Editores Unidos, México D.F., Año 2006
- Título:** Multi Agenda Fiscal 2005  
**Editorial:** ISEF, México D.F., Año 2005
- Título:** Multi Agenda Fiscal 2006  
**Editorial:** ISEF, México D.F., Año 2006
- Título:** Normas Internacionales de Información Financiera  
**Autor:** Instituto Mexicano de Contadores Públicos  
**Editorial:** IMCP, Vigente
- Título:** Resolución Miscelánea Fiscal 2005  
**Editorial:** ISEF, México D.F., Año 2005
- Título:** Resolución Miscelánea Fiscal 2006  
**Editorial:** ISEF, México D.F., Año 2006

### COMPLEMENTARIA:

IDC Seguridad Jurídico Fiscal, "COSTOS una deducción compleja".  
Artículo Ediciones Especiales, 2006, DF México

IDC Seguridad Jurídico Fiscal, Contabilidad Fiscal, "Reducción del  
Inventario al 31 de diciembre de 2005, ¿constituye una alternativa de cierre?  
Artículo 125, Enero 2006, Año XIX 3ª. Época Núm. 125. DF México

CONTROL DE INVENTARIOS. <http://www.monografias.com>