

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS - MEXICALI



COSTO DE LO VENDIDO:
ASPECTOS FISCALES Y CONTABLES

Trabajo Terminal

Que para obtener el diploma de
ESPECIALIDAD EN FISCAL

Presenta:

GABRIELA REYES OCAMPO

Asesor:

C.P. JOSÉ JUAN BELTRÁN SANTIAGO

AGRADECIMIENTOS

A Dios,
por tantas cosas valiosas
que ha puesto en mi camino.

A mi familia,
por su apoyo incondicional
en cada etapa de mi vida.

A mi asesor,
por compartir conmigo su experiencia,
sus conocimientos y su amistad.

RESUMEN

El presente trabajo de investigación tiene como finalidad primordial el contribuir a un mejor entendimiento de los lineamientos que regulan la determinación del costo de lo vendido para efectos fiscales.

Es importante señalar que el esquema de costo de lo vendido como una deducción autorizada para efectos del Impuesto sobre la Renta, aplica exclusivamente a las personas morales y se basa en que las adquisiciones de bienes destinados a la enajenación o a la prestación de servicios así como la mano de obra y los gastos indirectos de fabricación, podrán ser deducibles hasta el ejercicio en que dichos bienes sean enajenados y no en el ejercicio en el cual se efectuaban la compras como sucedía hasta el ejercicio del 2004.

Sin duda, esta fue una de las modificaciones más importantes y controvertidas a la Ley del Impuesto sobre la Renta en el ejercicio 2005, la cual dio origen a diversos amparos promovidos por contribuyentes que se vieron afectados por esta nueva disposición.

ÍNDICE

CAPÍTULO I

1. Introducción.....	7
1.1. Antecedentes.....	7
1.2. Definición del problema.....	8
1.3. Justificación.....	9
1.4. Objetivos.....	9
1.5. Supuestos.....	10

CAPÍTULO II

2. Fundamentos.....	12
2.1. Marco conceptual.....	12
2.1.1. Costo.....	12
2.1.2. Inventarios.	13
2.1.3. Costo de ventas.....	14
2.1.4. Costo de lo vendido.....	14
2.1.5. Sistemas de valuación de inventarios.....	14
2.1.6. Métodos de valuación de inventarios.....	17
2.2. Marco legal del costo de lo vendido.....	20
2.2.1. La Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos y principios constitucionales esenciales en materia fiscal.....	20
2.2.2. Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la renta aplicables en el costo de lo vendido.....	20
2.2.3. Disposiciones de Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la renta aplicables en el costo de lo vendido.....	27
2.2.4. Disposiciones relacionadas con inventarios en Código Fiscal de la Federación.....	31
2.2.5. Reglas de Resolución Miscelánea Fiscal 2006-2007 relacionadas con el costo de lo vendido.....	32
2.2.6. Aspectos controversiales en la aplicación del costo de lo vendido.....	41
2.3. Procedimientos de control de inventarios.....	43
2.3.1 Global.....	43
2.3.2 Pormenorizado.....	43
2.3.3 Perpetuo.....	43
2.4. Inventario acumulable.....	44
2.4.1 Inventario base e inventario acumulable.....	44
2.4.2 Inventario acumulable para pagos provisionales.....	48

CAPÍTULO III

3 Método.....	50
3.1 Enfoque.....	50

CAPÍTULO IV

Conclusiones.....	52
Fuentes consultadas.....	53

CAPÍTULO I INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

1.1 ANTECEDENTES

El 1° de Diciembre de 2004 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto mediante el cual se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo.

En materia de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H, 45-I y Tercero Transitorio fracciones II, segundo párrafo IV, V, VI, VII, VIII, IX y XXI, establecen básicamente que la compras serán deducibles hasta el momento en que la mercancía sea vendida.

La deducción a través del costo de ventas no es nada nuevo, ya que hasta 1986 fue el método permitido; de 1987 a 2004 se utilizó la deducción de las compras; y ahora, a partir de 2005, los contribuyentes tendrán que regresar al método de costo de ventas para realizar sus deducciones.

El costo de ventas, también conocido como costo de lo vendido, se define dentro de las Normas de Información Financiera en el Boletín B-3 de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados del Instituto Mexicano de Contadores Públicos de la siguiente manera: “Costo de lo vendido. 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. En las empresas de servicios, el costo de los servicios prestados está integrado por aquellos costos que se identifican razonablemente en forma directa, con la prestación de servicios”

Por otra parte, los argumentos pronunciados por el Poder Ejecutivo para regresar al esquema de deducción del costo de ventas fueron el simplificar la carga administrativa de las sociedades mercantiles y el empatar para efectos fiscales, la deducción del costo con la obtención del ingreso.

Sin embargo, la deducción del costo de lo vendido no simplifica de ninguna manera la carga administrativa de los contribuyentes, ya que el control de las compras se efectuaba al mismo tiempo en que se llevaba el sistema de costeo elegido para valuar los inventarios. Por lo que se puede apreciar que a través de este esquema de deducción del costo de ventas, existe una finalidad plenamente recaudatoria.

1.2 DEFINICIÓN DEL PROBLEMA

A partir del 1° de Enero de 2005, el esquema de la deducción de las adquisiciones de mercancías de materias primas, productos terminados o semiterminados, ya no se efectúa en el momento de la compra, sino que la deducción se lleva a cabo en el momento en que los bienes citados son enajenados mediante el costo de lo vendido.

Estos cambios en la legislación tributaria generan en los contribuyentes muchas incertidumbres, una de las más importantes es si este cambio de método de deducción afectará el resultado financiero y la toma de decisiones.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta aplicable para el ejercicio 2007, no se describen los términos de aplicación de los sistemas de valuación de las mercancías mencionadas en la propia Ley, por lo que las personas morales, para obtener el monto de su costo deducible, deberán seguir los lineamientos señalados en el Boletín C-4 denominado “Inventarios” de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Por lo antes señalado, esta situación fue considerada por numerosos contribuyentes obligados a cumplir con esta disposición, como una causa de violación al principio de legalidad tributaria establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Adicionalmente, una de las principales implicaciones al cumplir con esta disposición fiscal es la complejidad para optar por un mecanismo determinado

para optimizar el pago de impuestos toda vez que existe la opción de elegir un método de valuación contable distinto al establecido en Ley, aunque con ello la información generada no sea la adecuada para una correcta toma de decisiones de índole financiero.

1.3 JUSTIFICACIÓN

Siendo la legislación en materia tributaria una de las más complejas para su estudio y aplicación, donde converge una diversidad de criterios, se ha generado controversia en relación a la aplicación de la deducción del costo de ventas establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por lo anterior, surge la necesidad de elaborar un estudio que permita tanto a los contribuyentes, contadores, asesores fiscales, estudiantes y, en general a todos los interesados en el tema, el facilitar la comprensión de los lineamientos relativos a la deducción del costo de ventas, teniendo en cuenta los aspectos contables que no son previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como brindar un análisis de los aspectos legales por los cuales esta deducción ha sido materia de controversia y que dio inicio a diversos amparos ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

1.4 OBJETIVOS

El presente trabajo de investigación tiene como finalidad primordial el brindar un estudio que permita a los interesados en el tema, una mayor comprensión de las disposiciones fiscales y lineamientos contables que intervienen en la determinación del costo de ventas establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como analizar los aspectos legales por los cuales esta deducción ha sido materia de controversia y que dio lugar a interponer diversos amparos ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

1.5 SUPUESTOS

Una de las implicaciones de utilizar un sistema de valuación de costos, en lugar del método de deducción en base a las compras, es que los costos erogados no se reconocen de manera inmediata, lo cual puede traer como consecuencia que la empresa o persona moral tenga un flujo de efectivo negativo, pero una base de costo y rentabilidad contable positiva para determinar la base impositiva.

Por otra parte, derivado de los amparos promovidos por la violación de principios de legalidad, equidad y proporcionalidad, se puede concluir que éstos se resolverán, salvo en casos específicos, en sentido negativo, esto debido a que la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que los preceptos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que establecen el costo de lo vendido constituyen un sistema jurídico integral de carácter auto aplicativo. Además, en las sesiones públicas del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondientes al 28 y 30 de mayo del 2006, se sentó la jurisprudencia 1007/2005; en la que resolvió que no se viola el principio de equidad tributaria.

CAPÍTULO II

FUNDAMENTOS

CAPÍTULO II: ANÁLISIS DE FUNDAMENTOS

2.1 MARCO CONCEPTUAL

2.1.1 Costo

Se denomina costo al monto económico que representa la fabricación de cualquier componente o producto, o la prestación de cualquier servicio. Conociendo el costo de un producto o servicio se puede determinar el precio de venta al público de dicho producto o servicio, ya que éste representa la suma del costo más el beneficio o utilidad.

Los principales aspectos que tiene el costo de un producto son los siguientes:

- Precio de la materia prima
- Precio de la mano de obra directa empleada en su producción
- Precio de la mano de obra indirecta empleada en la organización y funcionamiento de la empresa
- Costo de amortización de maquinaria y edificios.

El concepto de costo es uno de los elementos más importantes para realizar la planeación, el control y la toma de decisiones; adicionalmente, es un concepto que puede dar lugar a diferentes interpretaciones. De ahí la necesidad de manejar una definición correcta que exprese su verdadero contenido.

En los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) en el Boletín C-4 en el párrafo 10 nos enuncia:

“Basados en los conceptos anteriores, las reglas de valuación para inventarios es el costo de adquisición o producción en que se incurre al comprar o fabricar un artículo, lo que significa en principio, la suma de las erogaciones aplicables a la compra y los cargos que directamente o indirectamente se incurren para dar a un artículo su condición de uso o de venta. “

2.1.2 Inventarios

Por otra parte, el inventario consta de todos los bienes propios y disponibles para la venta a los clientes. Se convierte en efectivo dentro del ciclo operacional de la empresa, por lo que se considera como un activo circulante.

Los inventarios están constituidos por los bienes de una entidad que se destinan a la venta o a la producción para su posterior venta, tales como son la materia prima, la producción en proceso, los artículos terminados y otros materiales que se utilicen en el empaque, envase de mercancía o las refacciones para el mantenimiento que se consuman en el ciclo de operaciones. Si se vende hay un ingreso. Son los bienes en espera de ser utilizados los cuales se registran en el nivel de inventario.

En este caso si no se venden en el ciclo de operaciones los inventarios, esto ocasiona que se hagan obsoletos y por lo tanto se vende a un muy bajo costo o tal vez se llegue a donar a alguna institución.

No sólo el inventario obsoleto, sino también el inmovilizado, supone un importante coste de gestión, financiera y operativa, para una empresa o institución que realice gestión de logística.

Adicionalmente, podemos encontrar un concepto de inventarios en el Boletín C-4 de los PCGA, el cual en su párrafo 7 explica:

“El rubro de inventarios lo constituyen los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su posterior venta, tales como la materia prima, producción en proceso, artículos terminados y otros materiales que se utilicen en el empaque, envase de mercancía o las refacciones para mantenimiento que se consuman en el ciclo normal de operaciones. “

2.1.3 Costo de ventas

Se entiende por costo de ventas como el costo que tiene el producto que está listo para la venta, ya sea de la empresa comercial o industrial, y que todavía no se ha vendido, esto es, que está almacenado.

2.1.4 Costo de lo vendido

Podemos encontrar una definición de costo de lo vendido en el Boletín B-3 de los PCGA, el cual en su párrafo 19, enuncia de la siguiente manera:

Costo de lo vendido: Muestra el costo de producción o adquisición (según se trate de una empresa de transformación o una comercializadora), de los artículos vendidos, que generaron los ingresos reportados en el renglón de ventas. En las empresas de servicios, el costo de los servicios prestados está integrado por aquellos costos que se identifican razonablemente en forma directa, con la prestación de los servicios.

2.1.5 Sistemas de valuación de inventarios

Poder determinar el costo de los inventarios se requiere del análisis de diversos factores los cuales han generado dos sistemas de valuación reconocidos en el boletín C-4 de las Normas de Información Financiera, los cuales son:

Costeo absorbente

En este sistema, las erogaciones se deben acumular, en relación con su origen o función. Por lo tanto, este sistema se refiere a costos incurridos directa o indirectamente en la elaboración, independientemente de que éstos sean de características fijas o variables, con base en el volumen que se produzca.

Bajo este sistema, el costo se integra con todas aquellas erogaciones directas y los gastos indirectos que se consideren 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 relacionadas con la producción. De esta manera, el costo de un artículo está integrado por los siguientes elementos:

1. Materia prima consumida
2. Mano de obra directa
3. Gastos directos e indirectos de fabricación, ya sean fijos o variables

Costeo directo

En este sistema, las erogaciones se deben acumular considerando su comportamiento. Por consiguiente, este sistema se refiere a los costos incurridos en la elaboración, eliminando las erogaciones que no varíen, en relación con el volumen producido (fijas), las que deben considerarse como gastos del periodo.

Bajo este sistema, para determinar el costo se deberá de tomar en consideración los siguientes elementos:

1. Materia prima consumida
2. Mano de obra directa
3. Gastos directos e indirectos de fabricación que variables

En este sistema, se establece que los costos no deben verse afectados por los volúmenes de producción.

El boletín C-4 de las Normas de Información Financiera, establece que las ventajas que proporciona el costeo directo a corto plazo es que puede auxiliar a la gerencia de las empresas en la determinación de los precios y en la toma de decisiones financieras, sin embargo, estas ventajas se pueden convertir en desventajas cuando en la fijación de los precios de venta no se le da la consideración debida a los costos fijos, lo que representaría un riesgo para decisiones a largo plazo.

Costos históricos y predeterminados

Tanto el sistema de costeo absorbente como el sistema de costo directo se podrán llevar sobre la base de costos históricos o costos predeterminados.

Costos Históricos

El registro de las cuentas de inventarios por medio de los costos históricos, consistente en acumular los elementos del costo incurridos para la adquisición o producción de artículos.

Costos Predeterminados

Estos se calculan antes de iniciarse la producción de los artículos. De acuerdo con la forma en que se determinen pueden clasificarse en: Costos estimados y costos estándar.

- **Costos Estimados:** Se basan principalmente en la determinación de los costos con base en la experiencia de años anteriores o en estimaciones hechas con expertos en el ramo.
- **Costos Estándar:** Se basan principalmente en investigaciones, especificaciones técnicas de cada producto en particular y la experiencia, representando, por lo tanto, una medida de eficiencia.

Sistema de costeo directo con base en costos históricos

De acuerdo con la regla 3.4.16 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2007-2008, los contribuyentes que determinen el costo de las mercancías que enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio de que se trate, aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, identificarán y agruparán los gastos de fabricación indirectos que varíen, en relación con los volúmenes producidos, en fijos o variables, tomando en consideración todos los aspectos que puedan influir en su determinación. Los gastos fijos no formarán parte del costo de lo vendido del ejercicio.

Para estos efectos, se consideran gastos fijos aquellas erogaciones que son constantes e independientes de los volúmenes producidos.

Consideraciones fiscales relativas al sistema de valuación de inventarios

En términos fiscales, la elección del sistema de costeo tiene como principal efecto, el que corresponde al momento en que se pueden deducir los gastos de fabricación fijos, es decir, existe un efecto de diferimiento derivado del momento en que se deducen los gastos de fabricación fijos.

Es importante señalar que, de conformidad con el artículo 45-F de la Ley del ISR, para determinar el costo de la mercancía vendida, se deberá aplicar el mismo procedimiento o sistema de costeo, en cada ejercicio durante un periodo mínimo de cinco ejercicios, y sólo podrá variarse, cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el reglamento de la misma ley.

También es importante señalar que, con independencia del sistema utilizado, la Ley del ISR permite incluir en el costo de lo vendido, los gastos indirectos de fabricación, sólo en proporción con la importancia que tengan en la producción, por lo que los que no se incluyan en el costo se deberán deducir en el ejercicio en que se efectúen los mismos, siempre que reúnan los requisitos que establece la misma Ley.

2.1.6 Métodos de valuación de inventarios

Los métodos de valuación de inventarios se refieren a la forma en que el costo del bien previamente valuado mediante el sistema elegido, se debe identificar con el ingreso obtenido al momento de la venta o salida del almacén.

De acuerdo al boletín C-4 de las Normas de Información Financiera, ya sea por costeo absorbente o por costeo directo, los inventarios pueden valuarse conforme a los siguientes métodos:

Costo identificado:

Este método de valuación se utiliza cuando por las características de ciertos artículos, es factible que se identifiquen específicamente con su costo de adquisición o de fabricación.

Costo Promedio:

La forma de determinarlo es sobre la base de dividir el importe acumulado de las erogaciones aplicables en su adquisición, fabricación o preparación, entre el número de artículos adquiridos o producidos.

Primeras Entradas Primeras Salidas (PEPS):

Se basa en la suposición de que los primeros artículos que entren al almacén son las primeras salidas a la producción o al consumo, por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio, quedan prácticamente registradas a los últimos precios de adquisición, mientras que en el estado de resultados, los costos de venta son los que corresponden al inventario inicial y a las primeras compras del ejercicio.

Últimas Entradas Primeras Salidas (UEPS):

Este método consiste en que los últimos artículos ya sean materias primas o productos terminados al entrar al almacén son los primeros en salir, ya sea a la producción o a la venta del producto.

Las entidades que utilicen este método de valuación, sus inventarios quedaran costeados a precios más antiguos, mientras que en el estado de resultados su costo estará actualizado y reflejará un mayor costo de ventas.

En el método (PEPS) sucede lo contrario, el inventario queda valuado a costo más alto, mientras que en el estado de resultados el costo de ventas refleja un valor menor.

Detallistas:

La forma de valuar sus inventarios mediante este método, parte del precio de venta de los artículos, disminuyéndoles el margen de utilidad bruta para obtener el costo de ventas por grupo de artículos.

Generalmente, las empresas que se dedican a la venta al menudeo son las que utilizan este método, debido a la facilidad que existe para determinar su costo de ventas y sus saldos de inventarios.

Es importante señalar que cada entidad debe seleccionar el sistema de costos y el método de valuación de inventarios que más se adecue a sus necesidades y deberá utilizarlo en forma consistente.

Consideraciones fiscales relativas a los métodos de valuación de inventarios

Para efectos fiscales, el artículo 45-G de la Ley del ISR indica que una vez elegido el método de valuación de inventarios, se deberá utilizar el mismo durante un periodo mínimo de cinco ejercicios.

Si para efectos contables se utiliza un método distinto a los mencionados en la Ley del ISR, éste se podrá seguir utilizando contablemente, siempre que se lleve un registro de la diferencia del costo de las mercancías que exista entre el método de valuación utilizado por el contribuyente para efectos contables y el método de valuación que se utilice para efectos fiscales. La diferencia mencionada no será deducible ni acumulable. Por otra parte, si con motivo de un cambio en el método de valuación de inventarios se generará una deducción, ésta se deberá disminuir de manera proporcional en los cinco ejercicios siguientes.

Por otra parte, la regla 3.4.22 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2007-2008 establece que los contribuyentes que manejen cualesquiera de los diferentes tipos de inventarios, podrán utilizar para valuarlos, cualquiera de los métodos de valuación establecidos en el artículo 45-G de la Ley del ISR, excepto tratándose de mercancías que se pueden identificar por número de serie y su costo exceda de \$50,00.00, a las cuales les será aplicable el método de costo identificado.

2.2 MARCO LEGAL DEL COSTO DE LO VENDIDO

2.2.1 La Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos y los principios constitucionales esenciales en materia fiscal

Así como lo establece el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución Federal donde textualmente señala:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

I....

II...

III...

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

Podemos concluir del citado artículo, que los mexicanos en su carácter de contribuyentes tendrán obligación de pagar contribuciones para sufragar el gasto público, para lo cual, dichas contribuciones deben existir jurídicamente mediante su creación por alguna Ley originada por el Poder Legislativo. De aquí la existencia de las diversas leyes en materia tributaria, tales como la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al valor agregado, Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios, Ley del Impuesto al Activo, etc.

Lo anterior es lo que se conoce como ***Principio de legalidad tributaria***, el cual exige que los elementos esenciales de las contribuciones (sujeto, objeto, base, tasa y tarifa) se encuentren establecidos expresamente en Ley, de manera que no quede al arbitrio de las autoridades fiscales, determinar o alterar esos elementos esenciales.

Actualmente el principio de legalidad, el cual se expresa en el axioma *nullum tributum sine lege* (no hay tributo sin ley), constituye una garantía esencial en el derecho tributario; el cual requiere que todo gravamen sea sancionado por una ley material y formal, lo cual significa que dicha ley emane del Poder Legislativo y conforme al procedimiento previsto en la Constitución para su formulación.

A este respecto, Adam Smith, en su obra *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, habla de los principios que deben seguir todos los tributos y al referirse a la certeza nos señala:

“El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad adecuada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada uno tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande –según la experiencia de muchas generaciones- que la más leve incertidumbre de lo que se ha de pagar.”

La Suprema Corte de Justicia de la Nación nos señala e ilustra en cuanto a lo que se ha comentado, lo siguiente:

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESCENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.- Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” , no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige, que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Apéndice SJF 1917-1985, Primera Parte, pág. 95

2.2.2 Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la renta aplicables en el costo de lo vendido

Deducciones autorizadas

Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

- I.
- II. El costo de lo vendido.

No deducibilidad de anticipos para compras y gastos relacionados con el costo de lo vendido

Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

XXVII. Los anticipos por las adquisiciones de las mercancías, materias primas, productos semiterminados y terminados o por los gastos relacionados directa o indirectamente con la producción o la prestación de servicios a que se refieren los artículos 45-B y 45-C de esta Ley. Dichos anticipos tampoco formarán parte del costo de lo vendido a que se refiere la fracción II del artículo 29 de esta Ley.

Requisitos de las compras y gastos para ser deducibles vía costo de lo vendido

Para los efectos de esta fracción, el monto total de las adquisiciones o de los gastos, se deducirán en los términos de la Sección III del Título II de esta Ley, siempre que se cuente con el comprobante que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, y éste reúna los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Ejercicio de no deducibilidad

Los conceptos no deducibles a que se refiere esta Ley, se deberán considerar en el ejercicio en el que se efectúe la erogación y no en aquel ejercicio en el que formen parte del costo de lo vendido.

Sistema para determinar el costo de ventas de las mercancías

Artículo 45-A. El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. En todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.

Costeo directo con base en costos históricos

En el caso de que el costo se determine aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, se deberán considerar para determinarlo la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, siempre que se cumpla con lo dispuesto por el Reglamento de esta ley.

Requisitos de deducibilidad por pagos hechos a contribuyentes del régimen simplificado

Artículo 31. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

- IX.** *Tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes a que se refieren el Capítulo VII de este Título, así como de aquéllos realizados a los contribuyentes a que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 18 de esta Ley y de los donativos, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate. Sólo se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, o en otros bienes que no sean títulos de crédito. Tratándose de pagos con cheque, se considerará efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. También se entiende que es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.*

Pago con cheque

Cuando los pagos a que se refiere el párrafo anterior se efectúen con cheque, la deducción se efectuará en el ejercicio en que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en la documentación comprobatoria que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses.

Obligación relacionada con inventarios

Artículo 86. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

- XVIII.** *Llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, conforme al sistema de inventarios perpetuos. Los contribuyentes podrán incorporar variaciones al sistema señalado en esta fracción, siempre que cumplan con los requisitos que se establezcan mediante reglas de carácter general.*

Los contribuyentes que opten por valorar sus inventarios de conformidad con el cuarto párrafo del artículo 45-G de esta Ley, deberán llevar un registro de los factores utilizados para fijar los márgenes de utilidad bruta aplicados para determinar el costo de lo vendido durante el ejercicio, identificando los artículos homogéneos por grupos o departamentos con los márgenes de utilidad aplicados a cada uno de ellos. El registro a que se refiere este párrafo se deberá tener a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo establecido en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.

Inventario anual

Obligaciones de las personas morales

Artículo 86. *Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:*

- V. Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.*

Destrucción y donación de mercancías

Artículo 31. *Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:*

Deducción del inventario

- XXII. Que el importe de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, se deduzca de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra; siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento de esta Ley.*

Bienes básicos para subsistencia humana

Los contribuyentes podrán efectuar la deducción de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados a que se refiere el párrafo anterior, siempre que antes de proceder a su destrucción, se ofrezcan en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles conforme a esta Ley, dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud de personas, sectores, comunidades o regiones, de escasos recursos, cumpliendo con los requisitos que para tales efectos establezca el Reglamento de esta Ley.

Costo de mercancías para actividades comerciales de compraventa

Artículo 45-B. *Los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:*

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

Costo de lo vendido para actividades distintas a las comerciales de compraventa de mercancías

Artículo 45-C. Los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el artículo 45-B de esta Ley, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

- I. Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.*
- II. Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.*
- III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.*
- IV. La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculada conforme a la Sección II, del Capítulo II, del Título II de esta Ley, siempre que se trate de bienes por los que no se optó por aplicar la deducción a que se refieren los artículos 220 y 221 de dicha Ley.*

Cuando los conceptos a que se refieren las fracciones anteriores guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción.

Para determinar el costo del ejercicio, se excluirá el correspondiente a la mercancía no enajenada en el mismo, así como el de la producción en proceso, al cierre del ejercicio de que se trate.

Costo de ventas de residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país

Artículo 45-D. Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, determinarán el costo de las mercancías conforme a lo establecido en esta Ley. Tratándose del costo de las mercancías que reciban de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, estarán a lo dispuesto en el artículo 31 fracción XV de esta Ley.

Deducción del costo por enajenaciones a plazo o arrendamiento financiero

Artículo 45-E. Los contribuyentes que realicen enajenaciones a plazo o que celebren contratos de arrendamiento financiero y opten por acumular como ingreso del ejercicio, los pagos efectivamente cobrados o la parte del precio exigible durante el mismo, deberán deducir el costo de lo vendido en la proporción que represente el ingreso percibido en dicho ejercicio, respecto del total del precio pactado o de los pagos pactados en el plazo inicial forzoso, según se trate, en lugar de deducir el monto total del costo de lo vendido al momento en el que se enajenen las mercancías.

Permanencia del procedimiento para determinar el costo de lo vendido

Artículo 45-F. Para determinar el costo de lo vendido de la mercancía, se deberá aplicar el mismo procedimiento en cada ejercicio durante un periodo mínimo de cinco ejercicios y sólo podrá variarse cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

Revaluación de inventarios o del costo de lo vendido

En ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido.

Métodos de valuación de inventarios

Artículo 45-G. Los contribuyentes, podrán optar por cualquiera de los métodos de valuación de inventarios que se señalan a continuación:

- I. Primeras entradas primeras salidas (PEPS).*
- II. Últimas entradas primeras salidas (UEPS).*
- III. Costo identificado.*
- IV. Costo promedio.*
- V. Detallista.*

Requisitos cuando se opte por PEPS o UEPS

Cuando se opte por utilizar alguno de los métodos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, se deberá llevar por cada tipo de mercancías de manera individual, sin que se pueda llevar en forma monetaria. En los términos que establezca el Reglamento de esta Ley se podrán establecer facilidades para no identificar los porcentajes de deducción del costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías de manera individual.

Contribuyentes que sólo pueden emplear costo identificado

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.

Valuación de los inventarios cuando se emplea el método detallista

Tratándose de contribuyentes que opten por emplear el método detallista deberán valorar sus inventarios al precio de venta disminuido con el margen de utilidad bruta que tengan en el ejercicio conforme al procedimiento que se establezca en el Reglamento de esta Ley. La opción a que se refiere este párrafo no libera a los contribuyentes de la obligación de llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere la fracción XVIII del artículo 86 de esta Ley.

Permanencia del método para valorar inventarios

Una vez elegido el método en los términos de este artículo, se deberá utilizar el mismo durante un periodo mínimo de cinco ejercicios. Cuando los contribuyentes para efectos contables utilicen un método distinto a los señalados en este artículo, podrán seguir utilizándolo para valorar sus inventarios para efectos contables, siempre que lleven un registro de la diferencia del costo de las mercancías que exista entre el método de valuación utilizado por el contribuyente para efectos contables y el método de valuación que utilice en los términos de este artículo. La cantidad que se determine en los términos de este párrafo no será acumulable o deducible.

Deducción por cambio de método de valuación de inventarios

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

Costo superior al precio de mercado o de reposición

Artículo 45-H. *Cuando el costo de las mercancías, sea superior al precio de mercado o de reposición, podrá considerarse el que corresponda de acuerdo a lo siguiente:*

- I. El de reposición, sea éste por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.*
- II. El de realización, que es el precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación, siempre que sea inferior al valor de reposición.*
- III. El neto de realización, que es el equivalente al precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición.*

Enajenación de mercancías a una parte relacionada

Cuando los contribuyentes enajenen las mercancías a una parte relacionada en los términos del artículo 215 de esta Ley, se utilizará cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II y III, del artículo 216 de la misma.

Contribuyentes que dictaminen sus estados financieros

Los contribuyentes obligados a presentar dictamen de estados financieros para efectos fiscales o que hubieran optado por hacerlo, deberán informar en el mismo el costo que consideraron de conformidad con este artículo, tratándose de contribuyentes que no presenten estados financieros dictaminados deberán informarlo en la declaración del ejercicio.

Deducción de bienes que se proporcionen con motivo de la prestación de servicios

Artículo 45-I. *Cuando los contribuyentes, con motivo de la prestación de servicios proporcionen bienes en los términos establecidos en el artículo 17, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, sólo se podrán deducir en el ejercicio en el que se acumule el ingreso por la prestación del servicio, valuados conforme a cualquiera de los métodos establecidos en el artículo 45-G de esta Ley.*

2.2.3 Disposiciones de Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la renta aplicables en el costo de lo vendido

Sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos

Artículo 69-A. *Para los efectos del artículo 45-A de la Ley, el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos será el que se determine en los términos de los artículos 45-B y 45-C de la citada Ley.*

Determinación del costo con base al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos predeterminados

Artículo 69-B. Los contribuyentes que, de conformidad con el primer párrafo del artículo 45-A de la Ley, determinen el costo de las mercancías que enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos predeterminados deberán:

- I. Aplicarlo a cada una de las mercancías que produzcan y para cada uno de los elementos que integran el costo de las mismas.*
- II. Los costos se predeterminarán desde el primer mes del ejercicio de que se trate o a partir del mes en el que se inicie la producción de nuevas mercancías.*
- III. Cuando al cierre del ejercicio de que se trate, exista una diferencia entre el costo histórico y el que se haya predeterminado, la variación que resulte deberá asignarse de manera proporcional, tanto al costo de las mercancías enajenadas en el ejercicio, como a las que integren el inventario final del mismo ejercicio. En el caso de que la diferencia sea menor a 3%, ésta se podrá considerar como un ingreso o gasto del ejercicio de que se trate, según corresponda.*

El cálculo de los costos predeterminados a que se refiere este artículo se determinará con base en la experiencia de ejercicios anteriores, o conforme a investigaciones o especificaciones técnicas de cada producto en particular.

Aplicación del sistema de costeo directo para efectos fiscales y contables

Artículo 69-C. Para los efectos del artículo 45-A, segundo párrafo de la Ley, el sistema de costeo directo deberá aplicarse, tanto para efectos fiscales, como para efectos contables.

Costo de lo vendido de contribuyentes con actividades comerciales y distintas a las comerciales

Artículo 69-D. Los contribuyentes que realicen, tanto las actividades a que se refiere el artículo 45-B, como las señaladas en el artículo 45-C de la Ley, para determinar el costo de lo vendido deducible considerarán únicamente las partidas que conforme a lo establecido en los artículos señalados correspondan a cada actividad que desarrollen.

Opción de deducir en el ejercicio mercancías adquiridas o servicios recibidos de contribuyentes del régimen simplificado

Artículo 69-E. Para los efectos de la fracción IX del artículo 31, en relación con los artículos 45-B y 45-C de la Ley, los contribuyentes que adquieran mercancías o reciban servicios de personas físicas o de los contribuyentes a que se refiere el Capítulo VII del Título II de la misma Ley, podrán deducir en el ejercicio fiscal de que se trate, el costo de lo vendido de dichas adquisiciones o servicios en los términos de este artículo, aún cuando éstas no hayan sido efectivamente pagadas, conforme a lo dispuesto en los siguientes párrafos y siempre que cumplan los demás requisitos establecidos en las disposiciones fiscales.

Para efectuar la deducción a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes llevarán un registro inicial de compras y servicios por pagar, que se adicionará con el monto de las adquisiciones de las mercancías y servicios recibidos, efectuados en el ejercicio fiscal de que se trate pendientes de pagar y se disminuirá con el monto de las adquisiciones y servicios efectivamente pagados durante dicho ejercicio. El saldo que se obtenga de este registro al cierre del ejercicio de que se trate, se considerará como registro inicial del ejercicio inmediato posterior.

El saldo inicial de la cuenta, a que se refiere este artículo, se considerará dentro del costo de lo vendido del ejercicio fiscal de que se trate y el saldo que se tenga al cierre del mismo ejercicio en este registro, se disminuirá del costo de lo vendido del citado ejercicio.

Sistemas que no podrán cambiarse durante un periodo mínimo de cinco ejercicios

Artículo 69-F. *El procedimiento a que se refiere el artículo 45-F de la Ley, será el sistema de costeo absorbente, o bien, el sistema de costeo directo.*

Opción de cambiar el sistema para determinar el costo de lo vendido de las mercancías

Artículo 69-G. *Para los efectos del artículo 45-F de la Ley, los contribuyentes podrán cambiar el sistema, siempre que:*

- I. Hayan utilizado el mismo sistema durante los últimos cinco ejercicios.*
- II. Que se considere como inventario inicial el valor del inventario final valuado con el método utilizado hasta el cierre del ejercicio inmediato anterior.*
- III. Que el saldo del inventario a que se refiere la fracción anterior, se deduzca o se acumule de manera proporcional, durante los cinco ejercicios siguientes a aquél en que se hubiera realizado la variación de sistema.*

Determinación del costo de lo vendido a través de un control de inventarios

Artículo 69-H. *Para los efectos del segundo párrafo del artículo 45-G de la Ley, los contribuyentes que no estén en posibilidad de identificar el valor de las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, con la producción de mercancías o con la prestación de servicios, según corresponda, que se dediquen a las ramas de actividad que mediante reglas de carácter general determine el SAT, podrán determinar el costo de lo vendido a través de un control de inventarios que permita identificar, por cada tipo de producto o mercancía, las unidades y los precios que les correspondan, considerando el costo de las materias primas, productos semiterminados y productos terminados, de acuerdo con lo siguiente:*

- I. De las existencias de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, al inicio del ejercicio.*
- II. De las adquisiciones netas de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, efectuadas durante el ejercicio.*

III. De las existencias de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, al final del ejercicio.

El costo de lo vendido será el que resulte de disminuir a la suma de las cantidades que correspondan conforme a las fracciones I y II de este artículo, la cantidad que corresponda a la fracción III del mismo artículo.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere este artículo, deberán levantar inventario de existencias a la fecha en la que termine el ejercicio, en los términos de la fracción V del artículo 86 de la Ley; además de llevar un registro de las adquisiciones efectuadas en el ejercicio, de materias primas, productos semiterminados y terminados, así como aplicar lo dispuesto en este artículo, tanto para efectos fiscales, como para efectos contables.

Determinación del margen de utilidad bruta

Artículo 69-I. *Para los efectos del cuarto párrafo del artículo 45-G de la Ley, los contribuyentes determinarán 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.*

Deducción del costo de los inventarios como gasto o como inversión

Artículo 69-J. *Los contribuyentes que destinen parte de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, al consumo propio, podrán deducir el costo de los mismos como gasto o inversión según se trate, siempre que el monto de dicho gasto o inversión, no se incluya en el costo de lo vendido que determinen de conformidad con lo dispuesto en la Sección III del Capítulo II del Título II de la Ley y además cumplan con los demás requisitos que establece la Ley para su deducción. El registro contable deberá ser acorde con el tratamiento fiscal.*

Levantamiento de inventario

Artículo 91. *Para formular el estado de posición financiera a que se refiere la fracción V del artículo 86 de la Ley, los contribuyentes deberán realizar un inventario físico total de existencias a la fecha en que se formule dicho estado. La práctica del inventario podrá anticiparse hasta el último día del mes anterior a la fecha de terminación del ejercicio o efectuarse mediante conteos físicos parciales durante el ejercicio. En ambos casos, deberá hacerse la corrección respectiva para determinar el saldo a la fecha de terminación referida.*

2.2.4 Disposiciones relacionadas con inventarios en el Código Fiscal de la Federación

Obligaciones en materia contable, inventarios

Artículo 28.- Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

IV. Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permita identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios. Dentro del concepto se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros.

Infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, inventarios.

Artículo 83.- Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes:

II. No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales; no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

Multas por infracciones de contabilidad, inventarios

Artículo 84.- A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el Artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones:

II. De \$200.00 a \$4,670.00, a las establecidas en las fracciones II y III.

Determinación presuntiva

Artículo 55.- Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:

IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

2.2.5 Reglas de Resolución Miscelánea Fiscal 2006-2007 relacionadas con el costo de lo vendido.

Compras 2004 deducibles en el ejercicio de pago

3.4.4. *Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 31, fracción IX de la Ley del ISR, los contribuyentes que en el ejercicio de 2004 hubieran adquirido mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, para ser utilizados en la prestación de servicios, en la fabricación de bienes o para ser enajenados, cuyos pagos por la adquisición de los mismos no hubieran sido efectivamente erogados en ese ejercicio, podrán deducir el monto de dichas adquisiciones en el ejercicio en el que se efectúe su pago y se hubieran cumplido con los demás requisitos establecidos en las disposiciones fiscales aplicables.*

Inventario acumulable y coeficiente de utilidad

3.4.17. *Los contribuyentes que hubiesen optado por acumular sus inventarios en los términos de la fracción IV del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF del 1 de diciembre de 2004, para efectos de calcular el coeficiente de utilidad a que se refiere el artículo 14, fracción I de la misma Ley, correspondiente a los pagos provisionales del ejercicio fiscal de 2007, podrán no incluir el importe del inventario acumulado en el ejercicio fiscal de 2006, en la utilidad fiscal o en la pérdida fiscal, adicionada o reducida, según sea el caso, con el importe de la deducción inmediata a que se refiere el artículo 220 del mismo ordenamiento.*

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

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

Acumulación de cobros totales o parciales y/o anticipos

Ingresos por cobrar total o parcial y/o anticipos

3.4.19. *Los contribuyentes del Título II de la Ley del ISR, que realicen las actividades empresariales a que se refiere el artículo 16 del CFF y obtengan ingresos por cobrar total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada o por concepto de anticipos, relacionados directamente con dichas actividades y no estén en los*

supuestos a que se refiere el artículo 18, fracción I, incisos a) y b de la misma Ley, en lugar de considerar dichos cobros o anticipos como ingresos del ejercicio en los términos del artículo 18, fracción I, incisos c) de la citada Ley, podrán considerar como ingreso acumulable del ejercicio el saldo que por los mismos conceptos tenga al cierre del ejercicio fiscal de que se trate, el registro a que se refiere el párrafo siguiente, pudiendo deducir en este caso, el costo de lo vendido estimado que corresponda a dichos cobros o anticipos.

Registro de cobros totales o parciales y anticipos

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

Acumulación en pagos provisionales y cálculo anual

Los ingresos a que se refiere el artículo 18, fracción I, incisos c) de la Ley del ISR, deberán acumularse tanto para efectos de los pagos provisionales como para el cálculo de la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio fiscal de que se trate, cuando se dé cualquiera de los supuestos a que se refiere la fracción I, incisos a) y b) del citado precepto.

Costo de lo vendido estimado

El costo de lo vendido estimado correspondiente al saldo del registro de los cobros totales o parciales y de los anticipos que se tengan al cierre del ejercicio fiscal de que se trate, que no estén en los supuestos a que se refiere el artículo 18, fracción I, incisos a) y b de la Ley del ISR, se determinará aplicando al saldo del registro a que se refiere el segundo párrafo de esta regla, el factor que se obtenga de dividir el monto del costo de lo vendido deducible del ejercicio fiscal de que se trate, entre la totalidad de los ingresos obtenidos en ese mismo ejercicio, por concepto de prestación de servicios o por enajenación de mercancías, según sea el caso.

Efecto en los siguientes ejercicios

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

Lo dispuesto en esta regla no será aplicable a los contribuyentes a que se refiere el artículo 19 de la Ley del ISR.

Costo de ventas por enajenaciones a plazos 2004

Ingresos por acumular de enajenaciones a plazos al 31-dic-2004

3.4.23. *Los contribuyentes que de conformidad con el artículo 18, fracción III, segundo párrafo, de la Ley del ISR, hayan efectuado enajenaciones a plazo en los términos del artículo 14 del CFF y al 31 de diciembre de 2004 tengan ingresos pendientes de acumular por haber optado por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio la parte del precio cobrado durante el mismo, en lugar de aplicar lo dispuesto por el Artículo Tercero, fracción VI de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR publicadas en el DOF del 1 de diciembre de 2004, podrán deducir el costo de lo vendido de dichas mercancías, aplicando al costo de adquisición o producción de las mercancías enajenadas a plazos, la proporción que representen los ingresos pendientes de acumular respecto del precio de venta pactado de dichas mercancías, siempre que el importe deducido en los términos de esta regla se incluya en el inventario base a que se refiere la fracción V del Artículo Tercero Transitorio citado, tanto para los efectos de la declaración anual, como para los efectos de los pagos provisionales.*

Opción de incrementar inventarios

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere esta regla, para determinar el monto que se debe acumular en los términos del quinto párrafo de la fracción V de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF el 1 de diciembre de 2004, podrán incrementar el valor de sus inventarios al 31 de diciembre del ejercicio fiscal de que se trate, con el costo de lo vendido pendiente de deducir correspondiente a las mercancías enajenadas a plazo que se determine en los

términos del párrafo anterior, que tengan al 31 de diciembre de cada uno de los ejercicios posteriores al ejercicio fiscal de 2004.

Pagos provisionales complementarios

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere esta regla, que no hayan considerado el importe deducido en los términos de la misma, para efectos de los pagos provisionales del ejercicio, deberán presentar declaración complementaria por cada uno de los pagos provisionales correspondientes a los meses de enero a abril, con la actualización y los recargos que en su caso les correspondan.

Costo de ventas deducible por enajenaciones a plazos

3.4.24 *Los contribuyentes que hubieran optado por aplicar lo dispuesto en la regla 3.4.23., que realicen enajenaciones a plazo en los términos del artículo 14 del CFF y opten por considerar como ingreso del ejercicio los pagos efectivamente cobrados durante el mismo, en lugar de deducir el costo de lo vendido en los términos del artículo 45-E de la Ley del ISR, lo podrán determinar conforme a lo siguiente:*

Determinación del costo de lo vendido deducible

I. Sumarán el costo de lo vendido no deducido de las mercancías enajenadas a plazo pendientes de cobro al inicio del ejercicio y el costo de lo vendido deducible de las mercancías enajenadas a plazo en el ejercicio.

II. El resultado obtenido conforme a la fracción anterior, se dividirá entre el monto total del precio de enajenación de dichas mercancías.

III. El costo de lo vendido deducible del ejercicio fiscal de que se trate, será el monto que se obtenga de multiplicar a los ingresos acumulables del ejercicio por concepto de enajenaciones a plazo, el cociente que se obtenga conforme a la fracción II de esta regla.

Regla aplicable a contribuyentes en inicio de operaciones

Lo dispuesto en esta regla, también será aplicable a aquellos contribuyentes que no hubieran optado por aplicar lo dispuesto en la regla 3.4.23., únicamente por las enajenaciones a plazo que efectúen a partir del 1 de enero de 2005 y para aquellos que inicien actividades en el citado ejercicio. En estos casos para determinar el

cociente a que se refiere la fracción II de esta regla, únicamente considerarán el costo de lo vendido deducible y el precio de enajenación de las mercancías enajenadas a plazo en el citado ejercicio.

Opción para determinar el inventario acumulable

Disminución de inventarios al cierre de los ejercicios siguientes

3.4.26. *Los contribuyentes que hubieran optado por acumular sus inventarios en los términos de la fracción IV del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF del 1 de diciembre de 2004, y que al 31 de diciembre de 2005 y en ejercicios fiscales posteriores, el valor de sus inventarios hubiese disminuido con respecto al inventario base del 31 de diciembre de 2004, para determinar el inventario acumulable del ejercicio fiscal de 2005 y posteriores, en lugar de aplicar lo dispuesto en el quinto párrafo de la fracción V del Artículo Tercero mencionado, podrán estar a lo siguiente*

Inventario acumulable en el ejercicio en que se reduzca:

I. Determinarán la cantidad que se debe acumular en el ejercicio en el que se reduzca el inventario de acuerdo con lo siguiente:

a) Proporción de inventario reducido. *Se calculará la proporción que represente el inventario reducido respecto al inventario base, el por ciento así obtenido se multiplicará por el inventario acumulable.*

b) Inventario acumulable del ejercicio. *Se disminuirá del inventario acumulable, la cantidad obtenida de conformidad con el inciso anterior, así como las acumulaciones efectuadas en ejercicios fiscales anteriores a dicha reducción.*

En el caso de que la cantidad que se obtenga de conformidad con este inciso, sea inferior a la cantidad que se deba acumular en el ejercicio fiscal de que se trate, de conformidad con el procedimiento señalado en el tercer párrafo de la fracción V de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF del 1 de diciembre de 2004, se deberá acumular esta última

Ejercicios siguientes a que se reduzca por primera vez.

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

a) Monto acumulable en ejercicios posteriores. *Se determinará el monto de acumulación de ejercicios fiscales posteriores, disminuyendo del inventario acumulable, las acumulaciones efectuadas en los ejercicios anteriores.*

b) Recálculo de por cientos de acumulación. *Se recalcularán los por cientos de acumulación que le correspondan a cada uno de los ejercicios fiscales posteriores a aquél en el que se redujo el inventario, de acuerdo con el índice promedio de rotación de inventarios que hubieran determinado en los términos de lo dispuesto en la fracción V del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF del 1 de diciembre de 2004, dividiendo cada uno de dichos por cientos, entre la suma de los citados por cientos que correspondan a cada uno de los ejercicios pendientes de acumular de acuerdo con la tabla de acumulación señalada en dicha fracción, incluido el del ejercicio por el que se efectúe el cálculo.*

c) Monto de acumulación ejercicios posteriores. *El por ciento que se obtenga para cada uno de los ejercicios posteriores, de conformidad con el inciso anterior, se multiplicará por el monto de acumulación de ejercicios fiscales posteriores que se determine en los términos de la fracción II, inciso a) de esta regla.*

Reducción superior a la última

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

No cambio de opción

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

Deducción de inventarios regla 106

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

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

Importaciones temporales 2004

3.4.5. Los contribuyentes que en el ejercicio fiscal de 2004 hayan adquirido bienes sujetos al régimen de importación temporal, para ser utilizados en la prestación de servicios, en la fabricación de bienes o para ser enajenados, y que conforme al artículo 31, fracción XV de la Ley del ISR en vigor en dicho año, no los hubieran podido deducir en ese ejercicio, siempre que dichas adquisiciones formen parte de su inventario base a que se refiere el primer párrafo de la fracción V del Artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el DOF del 1 de diciembre de 2004, podrán no incluir dichas adquisiciones en el inventario base citado. En este caso, estas adquisiciones serán deducibles en el ejercicio en el que se retornen al extranjero en los términos de la Ley Aduanera.

Mercancías en depósito fiscal, opción de no incluirla en el inventario base

También podrá no incluirse en el inventario base a que se refiere el párrafo anterior, las adquisiciones de bienes que en el ejercicio fiscal de 2004 se hubieran encontrado sujetas al régimen de depósito fiscal de conformidad con la Legislación Aduanera, así como de aquellas que se hubieran mantenido fuera del país en dicho ejercicio,

siempre que dichas adquisiciones formen parte de su inventario base a que se refiere el párrafo anterior y el contribuyente no las hubiera podido deducir en el mismo ejercicio, por no haberlas enajenado, retornado al extranjero o retirado del depósito para ser importadas definitivamente, o por no haberlas enajenado o importado en forma definitiva en el caso de las mercancías que se hubieran mantenido fuera del país. Los bienes sujetos al régimen de depósito fiscal serán deducibles en el ejercicio en el que se enajenen, retornen al extranjero o retiren del depósito fiscal para ser importados definitivamente, y cuando se trate de adquisiciones de bienes que se hubieran mantenido fuera del país, serán deducibles en el ejercicio en el que se enajenen o importen.

Las adquisiciones de bienes a que se refiere esta regla serán deducibles siempre que se cumplan con los demás requisitos establecidos en la Ley del ISR y no formen parte del costo de lo vendido.

Lo dispuesto en la presente regla no es aplicable tratándose de inversiones de activo fijo.

Costeo directo histórico

Gastos indirectos de fabricación variables y fijos

3.4.16. *Para los efectos del segundo párrafo del artículo 45-A de la Ley del ISR, los contribuyentes que determinen el costo de las mercancías que enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio fiscal de que se trate, aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, identificarán y agruparán los gastos de fabricación indirectos que varíen en relación con los volúmenes producidos, en fijos o variables, tomando en consideración todos los aspectos que puedan influir en su determinación. Los gastos fijos no formarán parte del costo de lo vendido del ejercicio.*

Gastos fijos

Para los efectos del párrafo anterior, se consideran gastos fijos aquellas erogaciones que son constantes e independientes de los volúmenes producidos.

Método de valuación de inventarios detallista

3.4.21. *Tratándose de los contribuyentes que de conformidad con el artículo 45-G, fracción V de la Ley del ISR, hubieran optado por emplear el método de valuación de inventario detallista y enajenen mercancías en tiendas de autoservicio o departamentales, podrán no llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere el artículo 86, fracción XVIII del citado ordenamiento, sólo por aquellas mercancías que se encuentren en el área de ventas al público, siempre que el costo de lo vendido deducible así como el valor de los inventarios de dichas mercancías se determine identificando los artículos homogéneos por grupos o departamentos de acuerdo con lo siguiente:*

Valuación de inventarios y transferencias

I. Inventario inicial y final. *Se valuarán las existencias de las mercancías al inicio y al final del ejercicio considerando el precio de enajenación vigente, según corresponda, disminuido del porcentaje de utilidad bruta con el que opera el contribuyente en el ejercicio por cada grupo o departamento. El inventario final del ejercicio fiscal de que se trate será el inventario inicial del siguiente ejercicio.*

II. Transferencias de mercancías. *Determinarán en el ejercicio el importe de las transferencias de mercancías que se efectúen de otros departamentos o almacenes que tenga el contribuyente al área de ventas al público, valuadas conforme al método que hayan adoptado para el control de sus inventarios en dichos departamentos o almacenes.*

Determinación del costo de lo vendido deducible

El costo de lo vendido deducible será la cantidad que se obtenga de disminuir al valor de las existencias de las mercancías determinadas al inicio del ejercicio de conformidad con lo dispuesto en la fracción I de esta regla, adicionadas del importe de las transferencias de mercancías a que se refiere la fracción II de esta misma regla, el valor de las existencias de las mercancías determinadas al final del ejercicio conforme a lo señalado en la fracción I de la misma.

2.2.6 Aspectos controversiales en la aplicación del costo de lo vendido

Como se ha mencionado anteriormente, uno de los requisitos primordiales de las contribuciones es que éstas sean creadas por una ley y, que sus elementos -sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago-, se encuentren contenidos en la misma ley.

Lo anterior ha sido confirmado mediante diversos criterios jurisprudenciales, entre ellos el siguiente:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Tomo: VI, Noviembre de 1997.

Tesis: P. CXLVIII/97.

Página: 78

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad.

Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este

supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución a favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Preciado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

2.3 PROCEDIMIENTOS DE CONTROL DE INVENTARIOS

De conformidad con el artículo 86, fracción XVIII, de la Ley del ISR, las personas morales del régimen general estarán obligadas a llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, conforme al sistema de inventarios perpetuos.

Se debe tener en cuenta que el sistema de inventarios perpetuos, es un método de control que se utiliza en la técnica contable para conocer en cualquier momento el valor de los artículos en existencia, sin necesidad de practicar un inventario físico.

2.3.1 Procedimiento Global o de Mercancías Generales

Consiste en registrar las diferentes operaciones de mercancías en una sola cuenta, la cual se denomina Mercancías Generales. Esta cuenta se carga por el inventario inicial, compras, gastos de compras, devoluciones sobre ventas y rebajas sobre ventas.; se abona por las ventas, devoluciones sobre compras, rebajas sobre compras e inventario final.

2.3.2 Procedimiento Analítico o Pormenorizado

Consiste en llevar una cuenta por cada uno de los conceptos que intervienen en las operaciones de las mercancías, estas cuentas son: inventarios, compras, gastos de compra, devoluciones sobre compras, rebajas sobre compras, ventas, devoluciones sobre ventas y rebajas sobre ventas.

2.3.3 Procedimiento de Inventarios Perpetuos o Continuos

Con este procedimiento se puede conocer en cualquier momento la utilidad o pérdida bruta, el valor del inventario final y el valor del costo de lo vendido. Las cuentas que se utilizan en este procedimiento son: almacén, costo de ventas y ventas.

Las ventajas de emplear este procedimiento son: poder conocer en cualquier momento el valor del inventario final sin necesidad de practicar

inventarios físicos, conocer el cualquier momento el valor del costo de lo vendido, y conocer en cualquier momento el valor de la utilidad o pérdida bruta.

2.4 INVENTARIO ACUMULABLE

2.4.1 Inventario Base e Inventario Acumulable

No deducibilidad del inventario al 31 de Diciembre de 2004.

En la fracción IV del artículo Tercero de las disposiciones transitorias de la LISR 2005 se establece que los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004.

Opción de acumulación y deducción

No obstante lo mencionado en el párrafo anterior, los contribuyentes podrán optar por acumular los inventarios al 31 de diciembre de 2004 conforme a lo establecido en la fracción V, en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen las mercancías.

Consecuencia de no optar por la acumulación

En el caso de que no se opte por la acumulación del inventario al 31 de Diciembre de 2004, se considera que lo primero que se enajena son las adquisiciones realizadas antes del 1° de enero de 2005, en otras palabras, el inventario al 31 de diciembre del 2004, lo cual no tendrá derecho a deducción alguna a través del costo de lo vendido como lo sería en la opción de acumulación.

Opción de acumulación del inventario al 31 de Diciembre del 2004

La opción de acumular el inventario a que hace referencia la fracción IV del artículo Tercero de las disposiciones transitorias de la LISR 2005, se establece en la fracción V de la misma disposición transitoria, la cual se detalla a continuación:

ARTÍCULO TERCERO. *En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:*

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

Inventario acumulable

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

a) Saldo por deducir del inventario de 1986, al 1° de enero de 2005

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

b) Pérdidas fiscales

Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004 de las utilidades fiscales. Las pérdidas fiscales que se disminuyan en los términos de este inciso, ya no se podrán disminuir de la utilidad fiscal en los términos del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

c) Diferencia de Promedio mensual de Importaciones Directas

Tratándose de contribuyentes que tengan en sus inventarios bienes que hayan importado directamente, la diferencia que resulte de comparar la suma del costo promedio mensual de los inventarios de dichos bienes de los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2004, contra la suma del costo promedio mensual de los inventarios de bienes de importación que tuvieron en los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2003, siempre que la suma del costo promedio mensual del ejercicio fiscal de 2004 sea mayor a la suma del costo promedio mensual del ejercicio fiscal de 2003. La diferencia que resulte en los términos de este inciso, se acumulará en el ejercicio de 2005.

Determinación del Inventario Acumulable

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

Índice promedio de rotación de inventarios	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
	Por ciento en el que se acumulan los inventarios											
Más de 15	25.00	25.00	25.00	25.00								
De más de 10 a 15	20.00	20.00	20.00	20.00	20.00							
De más de 8 a 10	20.00	20.00	20.00	20.00	10.00	10.00						
De más de 6 a 8	20.00	15.00	15.00	15.00	15.00	10.00	10.00					
De más de 4 a 6	16.67	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	12.50	8.33				
De más de 3 a 4	15.00	14.00	13.00	12.00	11.11	10.00	9.00	8.00	7.89			
De más de 2 a 3	14.00	13.00	12.00	11.00	10.00	10.00	9.00	8.00	7.00	6.00		
De más de 1 a 2	13.00	12.50	12.00	11.00	10.00	9.09	8.00	7.00	6.50	6.00	4.91	
De más de 0 a 1	12.00	11.50	11.00	10.00	9.00	8.33	8.33	8.00	7.00	6.00	5.00	3.84

Índice Promedio de Rotación de Inventarios

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

Compras Netas 2002-2004

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

Inventario Promedio Anual 2002-2004

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

Índice de Rotación de Inventarios Anual 2002-2004

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

Índice Promedio de Rotación de Inventarios 2002-2004

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

Disminución de Inventarios al cierre de ejercicios posteriores

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

Proporción de Inventario reducido y monto pendiente de acumular

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.

Determinación de la cantidad acumulable

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

Reducciones posteriores a la primera

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

i. Cuando el monto del inventario reducido del ejercicio de que se trate, sea inferior al monto del inventario reducido por el cual se aplicó por última vez el procedimiento señalado en los numerales 1 y 2, se aplicará lo dispuesto en dichos numerales.

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

Escisión de Sociedades

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

Fusión de sociedades

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

Acumulación en Pagos Provisionales

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

Inventario Base al 31 de Diciembre de 2004 con método PEPS

En la fracción IX del artículo Tercero de las disposiciones transitorias de la LISR 2005 se establece la obligación de levantar un inventario físico al 31 de diciembre de 2004 para determinar el inventario que servirá de base para los subsecuentes inventarios que se deben levantar en los términos de las disposiciones fiscales aplicables.

El inventario que hace mención el párrafo anterior deberá valuarse utilizando el método de primeras entradas primeras salidas (PEPS) y la información correspondiente a 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.

2.4.2 Inventario acumulable para pagos provisionales

Para los efectos de los pagos provisionales del ISR, las personas morales que hayan optado por aplicar lo establecido en el artículo tercero transitorio fracción IV de la Ley de ISR 2005, el cual establece la opción de acumular el inventario acumulable al 31 de Diciembre de 2004, y a su vez poder deducir el costo de lo vendido, en el ejercicio que le corresponda por la enajenación del inventario base, deberán acumular a la utilidad fiscal la doceava parte del inventario acumulable multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes al que corresponda el pago, de acuerdo a los montos determinados en cada ejercicio. Dichos importes se calcularán según el índice promedio de rotación de inventarios por el periodo 2002-2004.

CAPÍTULO III MÉTODO

CAPÍTULO III: MÉTODO

3.1 ENFOQUE

El método aplicado en el presente estudio es el descriptivo.

La razón por la cual se elige el mencionado método se debe a que se busca, a través de la presente investigación, describir una situación y someterla a un análisis con la finalidad de brindar un estudio que facilite la comprensión del tema.

CAPÍTULO IV CONCLUSIONES

CAPÍTULO IV: CONCLUSIONES

En marzo del año 2007 fueron aprobadas diversas tesis jurisprudenciales derivadas de la determinación tomada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dando fin a la controversia generada a partir de la publicación del nuevo esquema de costo de lo vendido como deducción para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En la mayoría de los casos se determinó que el régimen del costo de lo vendido no viola los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad, salvo en el caso de proporcionalidad tributaria en cuanto al reconocimiento de los efectos inflacionarios para la deducción del costo de lo vendido.

De lo anterior se puede concluir, que todos los juicios de amparo promovidos serán resueltos conforme a los mismos criterios aplicados por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

FUENTES DE CONSULTA

1. Ley del Impuesto Sobre la Renta 2007 y su Reglamento
2. Código Fiscal de la Federación 2007
3. Resolución Miscelánea Fiscal 2007-2008
4. Boletín C-4 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 16ta. Edición.
5. Pérez Chávez, José. Campero Guerrero, Eladio. Fol Olguín Raymundo. 2005. *Inventarios y costo de ventas, aspectos fiscales y contables*. Tax Editores. México.
6. Reyes Mora, Oswaldo G. Fontes Ozuna, Alan. 2005. *Inconstitucionalidad del costo de ventas aplicable en la Ley del Impuesto sobre la Renta*. Tax Editores. México.
7. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 2001. *Principios de contabilidad generalmente aceptados*. México.
8. Ocampo Medina, Carlos. *Compilación ejecutiva 2007*. Dofiscal. México.
9. Colegio de Contadores Públicos de México. 2005. *Costo de ventas*. IMCP. México.
10. Colegio de Contadores Públicos de México. 2005. *Implicaciones en la información financiera y administrativa de la nueva disposición fiscal*. IMCP. México.
11. Gómez Monterrosas, Alain. 2005. *Costo de lo vendido, sus inconstitucionalidades*. Asociación Nacional de Fiscalistas.Net, A.C. México.
12. Servicio de Administración Tributaria. 2005. *Preguntas y respuestas sobre el Costo de lo vendido*. México.
13. Deloitte. *Flash legal, costo de ventas*. 2007. México.