

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN MEXICALI



INCONSTITUCIONALIDAD DE COSTO DE VENTA

TRABAJO TERMINAL

Diploma de especialidad fiscal

Presenta:
JOSÉ JUAN GUTIÉRREZ TORRES

Director:
C.P.C. MANUEL DE JESÚS LÓPEZ

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	Página
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	4
OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	5
JUSTIFICACIÓN.....	6
METODOLOGÍA.....	8
CAPITULO I MARCO NORMATIVO	
1.1. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS.....	10
1.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	11
CAPITULO II ESTUDIO JURÍDICO FISCAL DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL COSTO DE VENTA	
2.1. ANÁLISIS JURÍDICO FISCAL DEL COSTO DE VENTA	23
2.2. DETERMINACIÓN DE LA NORMA AUTOAPLICATIVA HETEROAPLICATIVA EN EL COSTO DE VENTA	40
CAPITULO III RESOLUCIONES EMITIDAS EN CONTRA DE EL COSTO DE VENTA	
3.1. MEDIOS DE DEFENSA.....	52
3.2 AMPARAROS CONCEDIDOS POR DIVERSOS JUZGADOS DE DISTRITO EN CONTRA DEL COSTO DE LO VENDIDO	64
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.....	72
FUENTES DE CONSULTA	

INTRODUCCIÓN

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

A través de la historia de México en el área fiscal, ha establecido el poder legislativo que las deducciones sean cada vez menores y que los requisitos sean cada vez más difíciles de cumplir. Esto así es identificado por el contribuyente y por los mismos especialistas fiscales.

Un ejemplo claro, es la deducción del costo de venta aprobada el pasado 1ro. de Diciembre de 2004 por el Congreso de la Unión, en el cual se cambia la mecánica de deducción inmediata en la adquisición de mercancía, por el esquema de deducción con base en lo vendido.

Esto quiere decir, que compras de mercancía que efectúen las Personas Morales, ya no se podrán deducirse en el momento de efectuarlas apartir del primero de enero del 2005 se podrán únicamente deducir las compras en la proporción en que se enajenen.

Esto tendrá como consecuencia que las deducciones serán menores, por consiguiente, al ser menor la deducción, la utilidad será mayor y al ser mayor la utilidad el impuesto también será mayor.

Obviamente, la presente reforma no ha sido bien vista por la Personas Morales en México, por lo que gran parte de contribuyentes han decidido ampararse, argumentando diversas violaciones a los principios constitucionales que rigen nuestro sistema de justicia.

Precisamente con base en esto, analizaremos en el presente estudio las violaciones inconstitucionales que prevalecen en la deducción del costo de venta, por lo cual nos apoyaremos en diversas tesis elaboradas por la suprema corte de justicia, así como un estudio de los principales artículos con referencia al costo de venta.

Todo esto, con la finalidad de tener los elementos suficientes para poder emitir una opinión sobre si esta deducción es inconstitucionalidad o no.

OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

- 1. Analizar la legalidad de recaudación de los impuestos en México.**
- 2. Determinar la legalidad o ilegalidad del costo de venta dispuesto por la ley del Impuesto Sobre la Renta.**
- 3. Presentar en su caso una propuesta de Amparo contra el costo de venta.**
- 4. Estudio de los Amparos concedidos sobre el costo de venta al mes de Noviembre del 2005 por diversos juzgados de distrito**

JUSTIFICACIÓN

Las Personas Morales que manejan inventarios ya no tendrán la posibilidad de poder deducir las compras de de sus inventarios apartir del 2005, apartir de dicha fecha únicamente podrán deducir las compras de sus inventarios hasta el momento que se vayan enajenando, esto tendrá como consecuencia que sus deducciones sean menores y al ser menores sus deducciones, mas altos será el impuesto a pagar.

Resulta obvio que todo el inventario que se tenía al 31 de diciembre del 2004 se empezó a enajenar el 1ro de Enero siguiente, y que contra los ingresos que por ello se obtengan no se podría hacer deducción alguna en virtud de que las compras correspondientes se deducen en el ejercicio 2004.

Es decir, todos los ingresos que se vayan obteniendo serán solo utilidad, y al importe que se obtenga habría que aplicarle directamente la tasa correspondiente.

Para esto el legislador creo un sistema transitorio para 2005, mediante este sistema los contribuyentes pagaran una parte del impuesto por los ingresos que le representaran la enajenación de aquel inventario que, como ya dijimos será solo utilidad.

El costo de lo vendido no es una figura nueva dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que la ley vigente hasta 1986 se tenía prevista como deducción.

Entonces, porque tanto revuelo, si el nuevo costo de ventas es el hijo menor del anterior costo, y contiene las mismas fallas o aciertos.

Esta situación se explica fácilmente hasta 1986 no existía para los empresarios y en las empresas la cultura de los amparos en materia fiscal. Al igual, los jueces, los tribunales colegiados y la Suprema Corte de Justicia de la Nación no tenían la apertura que hoy existe.

Es debido a esto que en el presente trabajo analizaremos las principales violaciones constitucionales que prevalecen en el costo de venta, con la finalidad de que el lector tenga los elementos necesarios para poder comprender dicha inconstitucionalidad.

Así como la existencia de recursos que se pueden hacer valer mediante el amparo en la cual se pretenderá seguir deduciendo las compras en vez del costo de venta.

"El arte de gobernar requiere un saber de la justicia social", Sócrates

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

Si bien la reforma aprobada por el Congreso de la Unión que entro en vigencia partir del 1 de Enero del 2005. Creo un nuevo precedente fiscal referente a la determinación de la deducción del costo de venta en vez de las compras como se venia manejando en años anteriores.

Por tal motivo actualmente no existen jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación referente a la inconstitucionalidad del costo de venta.

El presente trabajo nos apoyamos en diferentes centros bibliotecarios, revistas fiscales, así como diversos libros de derecho mexicano entre otros.

En la primera etapa analizamos las razones que los legisladores consideraron suficientes para poder autorizar la deducción en base al costo de venta.

En la segunda etapa realizamos un estudio de la legalidad de las contribuciones en general así como la del costo de venta.

En la tercera etapa analizamos los medios de defensa que el contribuyente puede hacer valer a través del amparo.

En la cuarta etapa comentamos los diversos ampararos otorgados por los diversos juzgados de distrito

En la quinta etapa realizamos las conclusiones y las recomendaciones referentes a la inconstitucionalidad del costo de venta.

Capitulo I

Marco Normativo

1.1 EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Primeramente comenzaremos por analizar cuales fueron las razones que los legisladores tuvieron para aprobar la deducción del costo de ventas en vez de seguir deduciendo las compras, para esto a continuación se transcriben las razones que en la iniciativa del Decreto que reforma, adiciona, deroga y establece diversas disposiciones fiscales para justificar el cambio requerido.

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

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

La deducción de compras se estableció cuando la inflación llego a 2 dígitos y fue una medida tendiente a que la misma falseara la utilidad de las empresas.

Hoy en día con una inflación controlada, se puede regresar a costo de lo vendido.

Es increíble las razones que el Congreso de la Unión manifestó en la exposición de motivos para aprobar la nueva reforma la cual se publico en el diario oficial de la Federación el pasado 1º de Diciembre de 2004.

Aun cuando en la exposición de motivos se señala que hoy día, todas las sociedades mercantiles llevan un sistema de costeo para valuar sus inventarios para efectos contables, es de todos sabido que muchas de ellas no llevan dicho sistema, sobre todo, las micro, pequeñas y medianas empresas y las que si lo hacen tendrán que adecuarlo a las disposiciones fiscales, pues si el método elegido es distinto al que se utilice para efectos contables, se deberá llevar un registro de la diferencia del costo de las mercancías que haya entre el método de valuación utilizado para efectos contables y el método de valuación que se utilice para efectos fiscales, lo cual en vez de simplificar , complicara definitivamente el esquema.

1.2 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Empezaremos a analizar el artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución

Federal 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.

De lo anterior podemos advertir que los gobernados (contribuyentes) tendrán la obligación de pagar contribuciones para cubrir el gasto público, sólo que es imprescindible que dichas contribuciones, de antemano, tengan vida jurídica, o sea que éstas existan por ser creadas por una LEY, que sea el Poder Legislativo el que cree (de origen) tales contribuciones mediante normas generales, abstractas e impersonales. Así tenemos la Ley de Renta, del IVA, de Producción y Servicios, de Tenencia, entre otras.

Lo anterior es lo que se conoce como PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, el cual además exige que los elementos esenciales de las contribuciones (sujetos, objeto, base, tasa y tarifa) estén establecidos en una ley formal y material.

Por lo tanto, para que una contribución sea constitucional, debe ser creada POR UNA LEY Y SUS ELEMENTOS DEBEN ESTAR DEBIDAMENTE ESTABLECIDOS EN DICHA LEY, de manera que no quede al arbitrio de las autoridades fiscales, determinar o alterar esos elementos esenciales.

Lo anterior ha sido reiterado en los criterios jurisprudenciales siguientes:

Novena Época. Instancia: Pleno.

(Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tesis P. /J.
77/99 Tomo X; 1999:20)

LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL. Las argumentaciones encaminadas a poner de manifiesto en el juicio de amparo, la existencia de una violación a la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, deben examinarse previamente a las que también se esgriman respecto de la violación de las demás garantías de justicia fiscal de los tributos, dado que el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, por lo que de no respetarse, no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una ley formal y material Amparo en revisión 1897/95. Calixto Villamar Jiménez. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Juan Díaz Romero. Encargado del engrosé:

Guillermo 1. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 1404/95. Carlos Alberto Hernández Pineda. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Guillermo 1. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

Amparo en revisión 205/97. Fidel Enrique Navarro Espinoza. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Alejandra de León González.

Amparo en revisión 146/97. J. Jesús Martínez Franco. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.

Amparo en revisión 3093/96. Beatriz Ramírez Ortiz. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Guillermo 1. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de julio del año en curso, aprobó, con el número 77/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve Novena Época instancia: Pleno (Semana Judicial de la Federación y su Gaceta;1997: Tomo VI).

LEGALIDAD TRIBUTARIA ALCANCE DE LOS PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra establecido en el Art. 31 constitucional, al expresar en su fracc. 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 serian los propios gobernados, a través de sus representantes, lo 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 aquel. 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 la que de 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 reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta a regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, si no solo 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, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. Amparo en revisión 2402/96. Arrendadora e Inmobiliaria Dolores, S.A. de C. V. 14 de agosto de 1997. Mayoría de siete votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Olga M. Sánchez Cordero. Secretario:

Marco Antonio Rodríguez Barajas.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el treinta de octubre en curso, aprobó, con el número CXL VIII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis jurisprudencia México, Distrito Federal, a treinta de octubre de mil novecientos noventa y siete.

El principio de legalidad tributaria encuentra su principio en la exigencia de proteger a los contribuyentes en su derecho a la propiedad privada debido a que, en ejercicio

de sus facultades, se disminuye a favor del Estado una parte de su patrimonio.

Por lo tanto, para que una contribución sea constitucional, debe ser creada por una ley y sus elementos deben estar debidamente establecidos en dicha ley, de manera que no quede al arbitrio de las autoridades fiscales, determinar o alterar esos elementos esenciales.

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 su 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 Constitución delimita la forma de regulación normativa de determinadas materias, es decir, por mandato del constituyente se reserva una materia a una forma de normar, a una forma de creación del orden jurídico: la ley.

El principio de reserva de ley en materia tributaria

El principio de reserva de ley no es solamente un principio "de inexcusable observancia para la Administración", si no que es de inexcusable observancia por el legislador ordinario, característica que sólo puede predicarse del mismo si es la propia Constitución la que lo establece y desarrolla ... La ley ordinaria puede disponer de ciertas materias sólo se regulan por ley, pero esta norma tiene una diferencia fundamental con la reserva, diferencia que no se escapa a ninguno de los oyentes: la preferencia puede ser suprimida por otra ley ordinaria posterior, se puede establecer lo contrario, cosa que no sucederá cuando exista una auténtica reserva de ley, que no es disponible por el legislador ni es deslegalizable en un caso.(Eugenio Simón Acosta; 1993: 150)

Excepciones al principio de reserva de ley

El principio de división de poderes es consagrado en nuestra Carta Magna en el artículo 49 constitucional, cuyo texto es del tenor siguiente:

El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar.

Eduardo García de Enterría, nos señala: "La Administración, sin embargo, y éste es un hecho de elemental constatación, es un pésimo legislador. ... es una organización constituida para el tratamiento de lo inmediato, implicará además en mil gestiones

concretas. Le falta esa seriedad de juicio, esa superioridad de posición que se requieren para poder acometer la definición abstracta de un orden justo".

Entre los conceptos de Principio de Legalidad y Principio de Reserva de Ley no existe una diferencia antagónica, al contrario la reserva de ley, forma parte hoy en día, del principio de legalidad porque es uno de sus componentes. La finalidad del principio de legalidad es "que todo el ámbito estatal esté presidido por normas jurídicas, que el poder estatal, la actividad desarrollada por éste se ajusten a prescripciones legales" Genaro David Góngora Pimentel.

Para explicar la esencia del principio de legalidad, en su ámbito administrativo, existe una tesis de nuestro Más Alto y Recto Tribunal, una jurisprudencia de la Quinta Época, que indica:

AUTORIDADES. Las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite. (Semana Judicial de la Federación; 1995: 65).

Para eliminar la arbitrariedad en cualquiera de sus funciones, legislativa, administrativa o judicial, por eso no debemos de olvidar el espíritu profundamente defensivo que nutre al principio de legalidad.

Cuando se hace referencia a la reserva de ley se hace mención a un problema relativo a las fuentes del derecho positivo, planteado desde una perspectiva constitucional, en la cual la Constitución es mucho más que una mera enunciación formal sin trascendencia; por el contrario, la Constitución es una norma jurídica, la norma jurídica fundamental y por lo tanto, obligatoria, lo que se garantiza mediante los tribunales constitucionales.

“... conforme a la Constitución hay materias que sólo pueden ser reguladas por una ley “. (Gabino Fraga;1987: 107)

En todos estos casos, la Constitución emplea términos claros, y al prevenir que por medio de una ley se regule la materia, debe entenderse una ley en sentido formal, es decir, expedida por el Poder Legislativo.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación nos señala en cuanto a lo que se comentó en párrafos anteriores:

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES 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:95).

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos habrá de ser el punto de partida obligado. Ello es así y no podrá ser de otra forma, en virtud de la condición de norma suprema que sólo corresponde a la Constitución al tenor de su artículo 133.

La Constitución tiene el atributo de ser íntegra; regula la existencia de todos los órganos de autoridad, tanto federal como local; establece su funcionamiento; consigna sus facultades y limitaciones; sólo los entes que ésta prevé pueden ser calificados de autoridad y ejercer imperio. Todo lo que no ha sido atribuido a las autoridades, expresa o tácitamente, no puede ser objeto de ejercicio por parte de ellas; lo tienen prohibido, pues les corresponde a los particulares.

Cuando una materia no se regula en ella o no se atribuye a un órgano la facultad de hacerla, es porque se consideró que no es susceptible de ser regulada; queda dentro del campo de acción de los particulares. No se puede hablar de que existan lagunas. Se trata de un documento total y exento de lagunas o vacíos. En teoría, el texto de la Constitución es un todo armónico y congruente; todas sus partes están conformadas de manera que nada sobre ni falte; que unas a otras no se contradiga o neutralicen y que se complementen y adecuen.

En la práctica se encuentran casos en que, por descuido y falta de pericia, se atenta contra ese principio.

"La Constitución en sentido material está constituida por los preceptos que regulan la creación de normas jurídicas generales y, especialmente, la creación de leyes."

Por lo anterior, encontramos en nuestra Constitución, en el artículo 31, fracción IV, como bien lo señala el juzgador, los principios de legalidad, proporcionalidad, equidad, principio de reserva de ley y de capacidad económica.

Por razones de lógica, primero habrá que precisar lo que son los tributos a partir del texto constitucional, para de ahí identificar qué exigencias constitucionales se proyectan sobre tal realidad. Si no se delimita dicho ámbito de la realidad, resulta imposible identificar las normas constitucionales de aplicación sobre el mismo. Equivale a exigir, dígame primero qué es lo tributario en la Constitución para que luego esté en condiciones de señalarle qué normas de la misma se aplican a dicha realidad.

Por tanto, si hay tributo, habrán de cumplirse las exigencias constitucionales previstas para ellos, si éstas no se acatan, tributo sigue habiendo, sin embargo, se está ante un tributo inconstitucional (Semanao Judicial de la Federación y su Gaceta;1997:78).

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 vengán 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 reservada 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 en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley 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. Precisado 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.

Amparo en revisión 2402/96. Arrendadora e Inmobiliaria Dolores, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1997. Mayoría de siete votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Olga M. Sánchez Cordero. Secretario: Marco Antonio Rodríguez Barajas. (Antonio Jiménez González; 2001: 43)

"1.1.5 EL TRIBUTO DEBE PREVERSE EN LEY.

LA EXIGENCIA DE QUE SOLO MEDIANTE LEY PUEDA EL ESTADO IMPONER AL GOBERNADO OBLIGACIONES DE CARÁCTER PATRIMONIAL, ENTRE LAS QUE SE HALLA LA DE PAGAR TRIBUTOS, PRÁCTICAMENTE ES ADMITIDA POR LA TOTALIDAD DE LOS PAÍSES DE LA TRADICIÓN JURÍDICA OCCIDENTAL ROMANO CANÓNICA. LAS CONSTITUCIONES POLÍTICAS DE LOS DIFERENTES PAÍSES DAN CUENTA DE TAL EXIGENCIA."

EL ARTICULO 31 FRACCIÓN IV, UNO ENTRE TANTOS QUE RIGEN EN MATERIA TRIBUTARIA, CONTIENE UNA SERIE DE PRINCIPIOS A MODO DE MANDATOS QUE DEBEN OBSERVARSE EN MATERIA TRIBUTARIA. MANDA TOS DIRIGIDOS EN PRIMER TERMINO AL LEGISLADOR EN VIRTUD DE QUE EN TAL NUMERAL SE ESTABLECE QUE SOLO MEDIANTE LEY PUEDEN ESTABLECER TRIBUTOS, POR TANTO EL LEGISLADOR ES QUIEN PRIMERO DEBE HACER SU TAREA CONSISTENTE EN CONSTRUIR EL SISTEMA TRIBUTARIO Y LUEGO DICHO DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL LE IMPONE AL MISMO UNA SERIE DE RESTRICCIONES ACERCA DE COMO DEBEN SER LOS TRIBUTOS, POR TANTO, TALES PRINCIPIOS RIGEN POR IGUAL RESPECTO A TODOS LOS TRIBUTOS. SI EL LEGISLADOR NO CUMPLE CON TAL ENCOMIENDA CONSTITUCIONAL ES OBVIO QUE NO EXISTE SISTEMA TRIBUTARIO Y NADIE ESTARÁ OBLIGADO CONTRIBUIR PARA LOS GASTOS PÚBLICOS CON CARGAS A TITULO DE TRIBUTO.

Se transcriben a continuación las siguientes opiniones de reconocidos juristas estudiosos de la materia impositiva: (Mayolo Sánchez H. Cárdenas: 1999)

ELEMENTOS

La existencia de un impuesto origina que surja una relación tributaria, en la cual varios son los elementos que intervienen y por la importancia que ello representa, a continuación se analizarán cada uno de ellos.

1) EL SUJETO DEL IMPUESTO. - Este es de dos clases, o mejor dicho en toda relación tributaria intervienen dos sujetos: un sujeto activo y un sujeto pasivo.

Sujeto Activo. Según se desprende del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, las Entidades Locales (Estados y Distrito Federal) y los municipios.

Dichos sujetos, están facultados para establecer y exigir o simplemente para recaudar los tributos. La Federación y las Entidades Locales, tienen facultad para establecer y exigir los impuestos necesarios para cubrir sus presupuestos, pero no así los municipios, que sólo recaudan impuestos, ya que éstos son fijados por las Legislaturas de los Estados, según lo establece la fracción IV del artículo 115 Constitucional.

Con base en lo anterior, se puede decir que la Federación y las Entidades Locales tienen soberanía tributaria plena y los municipios la tienen subordinada.

Sujeto Pasivo. Entiéndase por sujeto pasivo de un crédito fiscal, la persona física o moral, mexicana o extranjera que de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal.

Esta calidad de sujeto pasivo puede recaer en:

a) Una persona física.

b) Una persona moral privada, como es el caso de las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en el que tengan establecido su domicilio social.

c) Los establecimientos públicos y en general organismos públicos descentralizados del Estado, pero con personalidad jurídica propia. Ejemplos: Petróleos Mexicanos, Instituto Mexicano del Seguro Social, entre otros

d) La Federación, Estados y Municipios cuando actúan como sujetos de derecho privado y en el caso de que actúen en el desempeño de sus funciones propias de derecho público, cuando así lo determinen las leyes especiales, como es el caso del Impuesto al Valor Agregado.

e) Las agrupaciones que sin tener personalidad jurídica propia, sean diferentes de la de sus miembros. En este caso, para la aplicación de las leyes fiscales se asimilan a las personas morales privadas ejemplo: Una sociedad de hecho.

f) Las naciones extranjeras, cuando en ellas se grave al Estado Mexicano.

DISTINCIÓN ENTRE SUJETO PASIVO Y PAGADOR DEL IMPUESTO El sujeto pasivo ha quedado definido líneas atrás.

Pagador del Impuesto, es la persona física o moral que, en virtud de diversos fenómenos a que están sometidos los impuestos, paga en realidad el gravamen porque será su economía la que resulte afectada con el pago, como sucede en el caso de los impuestos indirectos, en los cuales el sujeto pasivo aunque es el obligado frente al Fisco, quien en realidad paga el gravamen es el consumidor, ya sea que se le repercuta en forma tácita o expresa.

La personalidad del pagador del impuesto es ignorada por la ley, sin embargo es tomada en cuenta por el legislador al establecer el gravamen y así tenemos que su existencia se observa en materia de devoluciones de pagos indebidos.

El artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, establece que: Los retenedores podrán solicitar la devolución, siempre que éste se haga directamente a los contribuyentes.

(José María Martín Y Guillermo Rdz; 1994:156)

El sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona designada expresa o implícitamente por la norma legal para dar cumplimiento a ese cargo. Tal designación puede ser a título propio o de un tercero; en el primer caso, conforme a la terminología empleada por el derecho positivo argentino, al sujeto pasivo se lo conoce con la denominación de contribuyente, y en el segundo, como responsable.

.....Al segundo grupo se lo ha obligado, por imperio de la ley, a satisfacer el crédito tributario, le sea o no atribuible directamente la producción del hecho imponible creador de la obligación (caso de los responsables) La distinción que acabamos de hacer, entre la obligación tributaria y su sujeto pasivo, por una parte, y el tributo y su sujeto pasivo, por la otra, fue perfectamente descrita por GIULIANI FONROUGE, quien consideró, con muy fundadas razones, que la correlación entre tributo y obligación tributaria, en cuanto esta última es una consecuencia de aquél, señala a las claras que hay una vinculación entre el sujeto pasivo del tributo (es decir, persona individual o colectiva sometida al poder tributario del Estado) y el sujeto pasivo de la obligación tributaria (o sea, persona individual o colectiva que debe cumplir la prestación fijada por ley). Más aún: a continuación expresó que de esa correlación "no se deduce que, necesariamente, exista identidad entre ambos conceptos". Por lo general, el sujeto del tributo (es decir, el contribuyente, según la terminología corriente) es el sujeto de la obligación, pero en ciertos casos particulares la ley fiscal atribuye la condición de sujeto obligado a hacer efectiva la prestación a personas distintas del contribuyente, y que por esa circunstancia se suman a éste o actúan paralelamente a él, o también pueden sustituirlo íntegramente.

Como bien señala el Doctor en Derecho Antonio Jiménez González "nadie podrá ser llamado a soportar una carga tributaria si no es que su condición de obligado le viene impuesta por ley". La extensión de la reserva de ley a los sujetos resulta imprescindible, pues es necesario que sea la ley quien determine quiénes habrán de pagar el tributo. La ley debe determinar con claridad no sólo la hipótesis en virtud de la cual habrá de pagarse el tributo, sino también a los obligados por la carga tributaria.

1. El elemento subjetivo (donde coinciden José Luis Pérez de Ayala y Fernando Sainz de Bujanda, y de cuyas obras han sido tomadas) puede consistir en: Un hecho o fenómeno de contenido económico que se convierte en hecho jurídico tributario al tipificarlo en la ley fiscal como elemento objetivo del hecho imponible: la percepción de una renta, la tenencia de un patrimonio, la realización de un gasto, etcétera.
2. Un acto o negocio jurídico tipificado por el Derecho privado o por otro sector del ordenamiento positivo y transformado en hecho imponible por obra de la ley tributaria. Ejemplo: la enajenación, permuta, adquisición de bienes, etcétera.
3. El estado, situación o cualidad de una persona. Por ejemplo: se tienen antecedentes de países donde existió un impuesto sobre la soltería.
4. La mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas sin que a ella se adicione acto jurídico alguno del titular. Por ejemplo, el ser propietario de la casa que se habita dentro de un sistema de renta presunta o imputada.

LA CONDICIÓN DE SUJETO CONTRIBUYENTE Y DE LA BASE NO PUEDE SERÁ TRIBUIDA A PARTIR DE INFERENCIAS. De no existir la definición expresa de ESTOS ELEMENTOS DE LA RELACION TRIBUTARIA en la ley podría estarse ante un tributo existente, una deuda líquida igualmente existente y, sin embargo, sin que hubiese sujeto a quién exigir dicho pago.

El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir

cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto, la base y la tasa; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad.

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 manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución Federal está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. LA ARBITRARIEDAD EN LA IMPOSICIÓN, LA IMPREVISIBILIDAD EN LAS CARGAS TRIBUTARIAS Y LOS IMPUESTOS QUE NO TENGAN UN CLARO APOYO LEGAL, DEBEN CONSIDERARSE ABSOLUTAMENTE PROSCRITOS EN EL RÉGIMEN CONSTITUCIONAL MEXICANO, SEA CUAL FUERE EL PRETEXTO CON QUE PRETENDA JUSTIFICARSELES.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 50 establece la aplicación estricta de las disposiciones fiscales y por su importancia se transcribe a continuación:

"Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal."

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 50. DEL. El artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, determina: "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal". Al señalar el artículo antes transcrito que, "se considera que establecen cargas a los

particulares, las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa", el legislador sólo precisa en forma enunciativa mas no limitativa los supuestos en que las disposiciones fiscales deben considerarse por quien las interpreta como de aplicación estricta, siendo por tanto la primera parte del dispositivo de cuenta el genero y la segunda, la especie. CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. PRECEDENTES:

Amparo directo 2054/92. Girasol Internacional, S.A. 15 de octubre de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: José Méndez Calderón. Secretario: Jacinto Figueroa Salmorán.

Instancia: Tribunales Colegiado de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación.

NORMAS FISCALES. SON SUSCEPTIBLES DE INTERPRETACIÓN. Si bien es cierto que el Código Fiscal del Estado establece que las normas de derecho tributario que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, serán de aplicación estricta, también lo es que, dicho sentido estricto se refiere a la aplicación de las cargas impositivas sin distingos, siempre que encuadren en las hipótesis o supuestos contenidos en los preceptos por aplicar, pero en ningún momento se refiere a que una norma fiscal no pueda ser interpretada jurídicamente, pues precisamente, la Ciencia del Derecho enseña que debe atenderse al contenido literal de la norma, o a su interpretación jurídica cuando exista oscuridad, ya que tal interpretación ayuda a precisar el significado correcto de ciertos términos o signos.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO QUINTO CIRCUITO.

PRECEDENTES:

Amparo directo 346/90. Metsuschita Internacional de Baja California. 6 de febrero de 1991. Unanimidad de votos.

Ponente: Miguel Ángel Morales Hernández.

Secretaria: Magdalena Díaz Beltrán.

Como podemos observar, las disposiciones en materia tributaria no son interpretativas cuando dichas disposiciones se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, tampoco lo son cuando aludan a las excepciones señaladas en las mismas y también a las que señalan o fijan las infracciones o sanciones. Estas no se podrán interpretar y su aplicación es en forma estricta/ sin embargo, este mismo artículo nos establece que las otras disposiciones sí se podrán interpretar...

Ninguna ley podrá estar sobre lo que nos habla la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mucho menos autoridad alguna, así encontramos en el artículo 31, fracción IV, que: " ... las leyes señalen ... " lo que debe comentarse en primer lugar que las leyes fiscales al tenerse que interpretar de manera estricta (según lo tutelado en el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, respecto del sujeto, objeto o hecho imponible, base, tasa o tarifa y época de pago, exenciones), levanta especial atención la supremacía constitucional de la fracción IV del artículo 31 constitucional, sobre la obligación de contribuir en la forma estricta de que dispongan las leyes.

"El arte de gobernar requiere un saber de la justicia social", Sócrates.

Al parecer lo ignoran los legisladores de la actual legislatura, ya que recordando a Platón que nos señala "más vale sufrir la injusticia que cometerla ya que ésta no puede reducirse a la voluntad del más fuerte" y en esta situación el Estado es el más fuerte y mediante el Ejecutivo se propuso a los legisladores, guardianes del bienestar del pueblo, la referida reforma, el legislador debe crear leyes claras, eficaces y duraderas y no disponer de las mismas para que se esté ante lo que J. 1. Rousseau nos habla en El Contrato Social: "cuanto más aumenta la distancia entre el pueblo y el gobierno, más onerosos devienen los impuestos" en referencia a los gobiernos voraces o monárquicos; lo cual no deberá de preocuparnos, porque

tenemos un gobierno democrata, en donde el pueblo no se abrumba por los impuestos onerosos o como se conocen recaudatorios. Sin embargo, el Estado deberá de velar por los beneficios del pueblo y como lo hemos anotado, el Cuerpo Legislativo mediante la aprobación de las leyes vigila ese bienestar del pueblo así como la convivencia tranquila y pacífica, ya que si se da lo contrario, el pueblo no soportaría mayores injusticias, mucho menos aún mayores impuestos o tasas elevadas que no permitan mejorar la economía en general y no sólo de unos cuantos.

Por otra parte, es importante hacer notar que las leyes contienen derechos para el ciudadano, también obligaciones que cumplir, en especial, las leyes tributarias que no se deberán considerar como patrimonio de la autoridad sino que se deberán de cumplir con las disposiciones que se encuentran en las leyes y en especial en nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ahí encontramos las disposiciones relativas a la publicidad de las leyes aprobadas por el Congreso y así en el numeral 89 nos habla:

Las facultades y obligaciones del presidente son las siguientes:

1. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia;

Nombrar y remover libremente a los secretarios del despacho, remover a los agentes diplomáticos y empleados superiores de Hacienda, así como nombrar y remover libremente a los demás empleado de la Unión, cuyo nombramiento o remoción no esté determinado de otro modo en la Constitución o en las leyes Asimismo, nos continúa diciendo en el numeral 92:

Todos los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del presidente, deberán estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe de Departamento Administrativo a que el asunto corresponda y sin este requisito no serán obedecidos.

Por lo que deberá constar con la firma del Secretario de Hacienda y Crédito Público en la publicación correspondiente, así lo establece la Constitución Mexicana y así deberá de cumplirse y en caso contrario se estará faltando a la misma y no deberá de acatarse por el ciudadano o el pueblo afectado por dicha publicación, lo que sucede con frecuencia en ediciones de carácter fiscal.

Cuando la autoridad, al ejercer sus facultades de fiscalización, encuentra que no se aplicó la norma de acuerdo con lo establecido por el legislador, se enfrenta ante su verdad legal y así tendríamos la verdad legal del legislador, la del contribuyente y la que aplica la autoridad fiscalizadora: ¿Quién define la verdad legal?, y ¿quién interpreta la aplicación de la norma?.

Capitulo II

Estudio Jurídico Fiscal de la Inconstitucionalita del Costo de Venta

2.1 Análisis Jurídico Fiscal del Costo de Venta

Existe el antecedente que diversos tribunales han emitido resoluciones argumentando que las leyes fiscales no son diccionarios para explicar conceptos técnicos como por ejemplo los Principios de Contabilidad Generalmente aceptados sin embargo consideramos para que una contribución sea constitucional, debe ser creada POR UNA LEY Y SUS ELEMENTOS DEBEN ESTAR DEBIDAMENTE ESTABLECIDOS EN DICHA LEY.

Lo anterior ha sido reiterado en los criterios jurisprudenciales siguientes:

(Semana Judicial de la federación;1999:20)

LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL. Las argumentaciones encaminadas a poner de manifiesto en el juicio de amparo, la existencia de una violación a la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, deben examinarse previamente a las que también se esgriman respecto de la violación de las demás garantías de justicia fiscal de los tributos, dado que el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, por lo que de no respetarse, no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una ley formal y material.

Amparo en revisión 1897/95. Calixto Villamar Jiménez. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Oiga María Sánchez Cordero. Ponente: Juan Díaz Romero. Encargado del engrosé: Guillermo 1. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 1404/95. Carlos Alberto Hernández Pineda. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Guillermo 1. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

Amparo en revisión 205/97. Fidel Enrique Navarro Espinoza. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Alejandra de León González.

Amparo en revisión 146/97. J. Jesús Martínez Franco. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.

Amparo en revisión 3093/96. Beatriz Ramírez Ortiz. 13 de abril de 1999. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, José Vicente Aguinaco Alemán y Olga María Sánchez Cordero. Ponente: Guillermo 1. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el trece de julio del año en curso, aprobó, con el número 77/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a catorce de julio de mil novecientos noventa y nueve.

(Semana Judicial de la Federación y su Gaceta; 1997: 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 reservada 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 en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley 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. Preciso 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, ya demás constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria. Amparo en revisión 2402/96. Arrendadora e Inmobiliaria Dolores, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1997. Mayoría de siete votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Oiga M. Sánchez Cordero.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el treinta de octubre en curso, aprobó, con el número CXL VIII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis jurisprudencia. México, Distrito Federal, a treinta de octubre de mil novecientos noventa y siete. (Antonio Jiménez González; 2001:48).

"EL HECHO GENERADOR:

A ESTA PIEZA FUNDAMENTAL EN LA ESTRUCTURA DE TODO TRIBUTO SE LE CONOCE POR PARTE DE LA DOCTRINA JURÍDICA COMO HECHO GENERADOR DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA O HECHO IMPONIBLE. UN HECHO ASUME LA CONDICIÓN DE GENERADOR DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE MANERA FORMAL POR HABERLO DEFINIDO ASÍ EL LEGISLADOR, ES DECIR ES EL

LEGISLADOR EL ÚNICO A QUIEN CORRESPONDE LA POTESTAD DE CONSTRUIR TALES HECHOS, SIN EMBARGO DESDE EL PUNTO DE VISTA MATERIAL, ES DECIR A TENDIENDO A LAS CARACTERÍSTICAS INTRÍNSECAS UN HECHO SE CONVIERTE EN CANDIDATO A FUNGIR COMO GENERADOR DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS SOLO EN LA MEDIDA QUE REVELE O MANIFIESTE RESPECTO A QUIEN LO REALIZA UNA CIERTA APTITUD PARA DISPONER DE UNA SUMA DE DINERO, ES DECIR PARA PRESCINDIR DE ELLA UNA VEZ SATISFECHAS SUS NECESIDADES VITALES Y LAS DE SU FAMILIA Y DESTINARLAS PARA EL GASTO PUBLICO, TAL APTITUD DEL HECHO CORRESPONDE A UN TRIBUTO DEL SUJETO QUE SE DENOMINA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, POR TANTO, DICHO HECHO DEBE REVELAR ESTO ULTIMO.

CONSTITUIR EL HECHO EN UN EVENTO REVELADOR DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA."

Pues bien, una vez aclarado lo anterior, pasamos al análisis de los elementos que conforman la obligación contenida en la Sección III del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 1ro de Diciembre de 2004.

A la obligación tributaria, strictu sensu, podemos definirla como "la prestación exigida por la ley con la finalidad de financiar el gasto público"

Por lo tanto, en la obligación tributaria sustantiva, la prestación principal es necesariamente una conducta o comportamiento de carácter cuantitativo al ser una prestación de dar dinero a título de tributo, que debe realizar el sujeto pasivo, señalado por la ley, a favor del Estado, quien a su vez tiene el correlativo derecho de exigirlo, y los medios privilegiados que la propia, ley señala para tal fin.

(Tesis del Pleno, Novena Época; 1995: 52)

"ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. EL ARTÍCULO 20 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE). El segundo párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, según texto vigente en el año de mil novecientos ochenta y siete, al disponer que deberá aplicarse el Índice Nacional de Precios al Consumidor calculado por el Banco de México para determinar las contribuciones y sus accesorios, en los casos en que las leyes fiscales así lo establezcan, viola la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, porque no precisa los componentes, bases, criterios o reglas que deberán considerarse para formular el citado índice, sino que deja en manos del Banco de México la determinación de uno de los elementos que los contribuyentes deben considerar para calcular la base gravable, con lo cual se quebranta la garantía ya citada que busca salvaguardar a los particulares de la actuación caprichosa de autoridades u órganos distintos del legislador, sin que obste a esta conclusión que el índice de que se trata puede ser un instrumento de medición económica confiable, por cuanto su elaboración se halla encomendada a un organismo capacitado técnicamente para detectar las variaciones inflacionarias, pues lo cierto es que la Constitución exige que sea precisamente el legislador y no otro órgano u organismo diverso, quien precise todos los elementos de la contribución."

El principio de reserva de ley no persigue que los elementos de los tributos se fijen de acuerdo con la ley, sino que sea ésta la que los establezca y regule.

**TITULO II
DE LAS PERSONAS MORALES CAPITULO II
DE LAS DEDUCCIONES SECCIÓN I
DE LAS DEDUCCIONES EN GENERAL**

Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

II. El costo de lo vendido.

Siendo el costo de ventas uno de los renglones más importantes dentro de las deducciones, es obvio que su deducción específica no tan sólo se encuentra expresamente prevista, sino que, además, en propia ley se consigna el cómo ha de determinarse el costo de las mercancías o de los productos vendidos.

Así, la fracción II del artículo 20 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta expresamente señala:

"De los ingresos acumulables podrán hacerse únicamente las siguientes deducciones:

"II. El costo de las mercancías o de los productos vendidos ... "

Conforme a la disposición transcrita, el costo de ventas invariablemente habrá de determinarse de acuerdo con las normas jurídicas correspondientes.

Esto es, la legalidad o ilegalidad del costo determinado por el causante estará condicionada invariablemente por el cumplimiento o no de las disposiciones jurídicas aplicables.

Es obvio que un concepto tan importante como lo es el costo de ventas, tratándose de un impuesto que habitualmente grava utilidades, su determinación no puede quedar al arbitrio del particular, de ahí el porqué del cómo, en cuanto a su configuración esté contenida en ley.

Ahora bien, tomando en cuenta que son sujetos pasivos del Impuesto al Ingreso Global de las Empresas todas aquellas personas físicas o morales que obtengan ingresos en efectivo, en especie o en crédito, provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, habrá que hacer un análisis del Reglamento de referencia, a fin de indicar cuáles son las disposiciones que señalan cómo debe determinarse el costo tratándose de cualquiera de las actividades mencionadas.

En otros términos: los sujetos pasivos deben observar, en lo que a costo se refiere, aquellas disposiciones que regulen tal concepto, en atención a la actividad que en concreto realicen y de la cual obtengan sus ingresos gravables."

De lo comentado se desprende que no sólo basta y es suficiente que se establezca la norma correspondiente a la deducción del costo de lo vendido en la fracción II del artículo 29, sino que deberá atenderse a la actividad que se grava o sea que es objeto materia del Impuesto Sobre la Renta, establecido en ley por el legislador; de lo contrario estaríamos ante la presencia de una ilegalidad constitucional.

Así tenemos que la Sección III del Capítulo II del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, textualmente señala:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

**ADICIÓN DE LA SECCIÓN III DEL TÍTULO II SECCIÓN III
COSTO DE LO VENDIDO**

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

Aquí encontramos conceptos que requieren de una definición por parte del legislador tributario, a fin de que sea únicamente éste el que aclare qué debe entenderse por mercancías, inventario, costeo absorbente, costos históricos o

predeterminados. En el supuesto caso que se parta de los conceptos económicos bajo el supuesto de que son conceptos que todos conocen con el propósito de evitar precisamente la definición por parte del legislador, sería esta imprecisión jurídica la que precisamente viene a violentar el principio de legalidad. A continuación veremos algunas definiciones de carácter económico del glosario de economía:

"INVENTARIO: Relación ordenada de bienes y existencias de una entidad o empresa, a una fecha determinada. Contablemente es una cuenta de activo circulante que representa el valor de las mercancías existentes en un almacén.

En términos generales, es la relación o lista de los bienes materiales y derechos pertenecientes a una persona o comunidad, hecha con orden y claridad. En contabilidad, el inventario es una relación detallada de las existencias materiales comprendidas en el activo, la cual debe mostrar el número de unidades en existencia, la descripción de los artículos, los precios unitarios, el importe de cada renglón, las sumas parciales por grupos y clasificaciones y el total del inventario.

INVENTARIO DE MERCANCÍAS EN PROCESO: Es la relación de mercancías parcialmente terminadas en el proceso de manufactura, y que se determina mediante conteo físico al final del año o en otra fecha específica.

INVENTARIO DE MERCANCÍAS TERMINADAS: Relación de unidades terminadas que salen del proceso de manufactura y están en existencia, listas para la venta, y que se determina mediante conteo físico al final del año en cualquier fecha específica

INVENTARIO EN LIBROS (O DE LIBROS): Es la relación de bienes que no se formula por medio del recuento, peso o medida, sino que muestra las existencias que debiera haber, según los datos que arrojen los libros de contabilidad a una fecha determinada.

INVENTARIO FINAL Mercancías que se encuentran en existencia, disponibles 'para la venta al final del periodo contable. Presenta el importe del recuento de mercancías una vez concluido el ejercicio social de la empresa.

INVENTARIO FÍSICO: Verificación periódica de las existencias de materiales, equipo, muebles e inmuebles con que cuenta una dependencia o entidad, a efecto de comprobar el grado de eficacia en los sistemas de control administrativo, el manejo de los materiales, el método de almacenaje y el aprovechamiento de espacio en el almacén.

INVENTARIO INICIAL: Mercancías en existencia y disponibles para la venta al principio del periodo contable.

INVENTARIO PERPETUO (O CONSTANTE): Inventario en (o según) libros que se lleva permanentemente de acuerdo con las existencias en almacén, por medio de un registro detallado que puede servir también como mayor auxiliar, donde se llevan tanto los importes en unidades monetarias como las cantidades físicas.

Dícese del procedimiento que permite en cualquier momento conocer la utilidad o pérdida bruta sin necesidad de practicar inventario físico, así como conocer constantemente el valor de éste. Para operar este método se abren las siguientes cuentas: almacén de mercancías, costos de ventas y ventas."

De las definiciones anteriores se desprenden una serie de conceptos que involucran la teoría de la contabilidad general, misma que se rige por sus propios principios que no son ni mucho menos alcanzan el carácter de LEY o disposiciones legales, porque éstos no se aprueban por el Congreso ni tampoco siguen un proceso legislativo de acuerdo con la CPEUM. Ahora bien, en cuanto el concepto costo, encontramos en el glosario de economía lo siguiente, variadas definiciones que no son pronunciadas por el Legislador:

COSTO: Valorización monetaria de la suma de recursos y esfuerzos que han de invertirse para la producción de un bien o de un servicio. El precio y gastos que tienen una cosa, sin considerar ninguna ganancia.

COSTO BENEFICIO: Valorización de evaluación que relaciona las utilidades en el capital invertido o el valor de la producción con los recursos empleados y el

beneficio generado.

COSTO DE CAPTACIÓN A PLAZO (CCP): Costo ponderado de captación que pagan las distintas instituciones financieras por los depósitos a plazo. En el mediano plazo este indicador sustituirá al Costo Porcentual Promedio (CPP).

COSTO DE MERCADO: El precio al que se podrían reponer las existencias de un artículo cualquiera si se comprara en la fecha en que se hace la estimación de su valor.

COSTO DE OPERACIÓN: Valoración monetaria de la suma de recursos destinados a la administración, operación y funcionamiento de un organismo, empresa o entidad pública.

COSTO DE OPORTUNIDAD: Sacrificio de las alternativas abandonadas al producir una mercancía o servicio.

El beneficio que se sacrifica al no seguir en un curso alternativo de acción. Los costos de oportunidad no se registran en las cuentas, pero son importantes al tomar muchos tipos de decisiones comerciales.

COSTO DE PRODUCCIÓN: Valoración monetaria de los gastos incurridos y aplicados en la obtención de un bien. Incluye el costo de los materiales, mano de obra y los gastos indirectos de fabricación cargados a los trabajos en su proceso.

Se define como el valor de los insumos que requieren las unidades económicas para realizar su producción de bienes y servicios, se consideran aquí los pagos a los factores de la producción: al capital, constituido por los pagos al empresario (intereses, utilidades, etc.), al trabajo, pagos de sueldos, salarios y prestaciones a obreros y empleados; así como también los bienes y servicios consumidos en el proceso productivo (materias primas, combustibles, energía eléctrica, servicios).

COSTO DE PROGRAMAS: Es la erogación por la adquisición de los bienes y servicios utilizados en las actividades necesarias para la realización de las metas de un programa.

COSTO DE REPOSICIÓN: Costo actual estimado de reemplazo de bienes existentes como si fueran nuevos.

Precio que deberá pagarse para adquirir un activo similar al que ahora se tiene. Valor de los activos a los precios prevalecientes en el año de estudio. Este costo se obtiene mediante la revalorización de los activos adquiridos en periodos anteriores al año de estudio valuados a los precios actuales de un bien igualo similar, es decir, el monto al que costaría, a precios del periodo de estudio, adquirir un activo producido en periodos anteriores. Se llama también valor de los activos a costo de reemplazo.

COSTO FINANCIERO: Está integrado por los gastos derivados de al legarse fondos de financiamiento por lo cual representa las erogaciones destinadas a cubrir en moneda nacional o extranjera, los intereses, comisiones y gastos que deriven de un título de crédito o contrato respectivo, donde se definen las condiciones específicas y los porcentajes pactados; se calculan sobre el monto del capital y deben ser cubiertos durante un cierto periodo de tiempo. Incluye las fluctuaciones cambiarias y el resultado de la posición monetaria.

COSTO HISTÓRICO: Principio básico de contabilidad gubernamental que establece que los bienes se deben registrar a su costo de adquisición o a su valor estimado, en caso de que sean producto de una donación, expropiación o adjudicación.

Precio original al que se adquieren los activos, se usa especialmente este término para demostrar los precios de compra de los activos fijos.

COSTO INTEGRAL DE FINANCIAMIENTO: Conjunto de gastos y productos originados por la estructura de partidas monetarias de una entidad, resultante de sus decisiones de inversión y financiamiento obtenido y otorgado. Dentro de un ámbito inflacionario, tales gastos y productos incluyen los derivados de la pérdida en el poder adquisitivo de la moneda en que se reflejan dichas partidas. Consecuentemente, está formado por la suma algebraica de los gastos y productos financieros fundamentalmente, intereses en moneda nacional y/o extranjera, fluctuaciones cambiarias y efecto monetario.

COSTO LABORAL: Valor presente actuarial de los beneficios que devengará un trabajador inscrito en un régimen de pensiones durante el periodo de valuación

actual considerado, como consecuencia de haber acumulado un año más de servicios dentro de la empresa.

COSTO PORCENTUAL PROMEDIO DE CAPTACIÓN (CPP): Costo ponderado promedio que pagan las distintas instituciones financieras por la captación de los recursos en los distintos instrumentos, y cuya estimación mensual emite el Banco de México del 16 al 20 de cada mes en el Diario Oficial de la Federación, la ponderación se obtiene al multiplicar la tasa de interés por su peso en la captación de los distintos instrumentos de las instituciones financieras.

COSTO PRESUPUESTARIO: Valoración monetaria de la suma de recursos financieros necesarios para sufragar el uso de los recursos humanos y materiales, indispensables en la realización de actividades, tareas y obras contenidas en los programas, subprogramas y proyectos de las dependencias y entidades públicas, expresados en términos de un ejercicio fiscal.

COSTO PROMEDIO: Método de valuación para el inventario. El costo unitario promedio ponderado, se calcula dividiendo el costo total de las mercancías disponibles para la venta entre el número de unidades disponibles para la venta.

Es el total de los desembolsos efectuados para producir o vender una serie de artículos, dividido entre el número de unidades fabricadas o vendidas.

COSTO VARIABLE DIRECTO O MARGINAL: Es un método de análisis que toma como base el estudio de los gastos en fijos y variables, para aplicar a los costos unitarios sólo los gastos variables, por consiguiente, los gastos fijos se excluyen del costo de producción unitario.

COSTOS DIRECTOS: Los cargos por concepto de material, de mano de obra y de gastos, correspondientes directamente a la fabricación o producción de un artículo determinado o de una serie de artículos o de un proceso de manufactura.

COSTOS ESTÁNDAR: Son los de producción que se calculan con base en las especificaciones técnicas de cada artículo terminado, y que representan un patrón.

COSTOS ESTIMADOS: Los que se calculan por anticipado, con la intención de pronosticar el costo real de la producción.

COSTOS FIJOS: Se denominan así a aquellos costos que permanecen constantes o casi fijos en diferentes niveles de producción y ventas, dentro de ciertos límites de capacidad y tiempo.

COSTOS INDIRECTOS: Desembolsos que no pueden identificarse con la producción de mercancías o servicios específicas, pero que si constituyen un costo aplicable a la producción en general. Se conocen generalmente como gastos indirectos de manufactura.

COSTOS VARIABLES: Se denominan así a aquellos costos y gastos que varían en forma más o menos proporcional a la producción y ventas, dentro de ciertos límites de capacidad y tiempo.

Continuando con el análisis de la disposición, encontramos que aunque el legislador en la Ley sólo menciona en este párrafo, los sistemas relativos a costeo absorbente, costos históricos o predeterminados, como se podrá ver, no serían aplicables estos conceptos de la definición económica, en virtud de que existen otros conceptos que se definen por un grupo de profesionales estudiosos de la economía y su representación monetaria en asientos razonados en libros de registros de contabilidad en las empresas, ya sean personas morales o personas físicas. El Boletín C-4 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (referido a la profesión contable y siempre que sean agrupados en la asociación o colegio de contadores públicos) nos señala en su definición:

Costeo absorbente: Se integra con todas aquellas erogaciones directas y los gastos indirectos que se considere fueron incurridos en el proceso productivo. La asignación del costo al producto, se hace combinando los gastos incurridos en forma directa, con los gastos de otros procesos o actividades relacionadas con la producción. Así entendido, los elementos que forman el costo de un artículo bajo este sistema serán: materia prima, mano de obra y gastos directos e indirectos de fabricación, que pueden ser variables o fijos.

Costos históricos y predeterminados

Como se explica en párrafos anteriores, el sistema de costos elegido puede llevarse sobre la base de costos históricos o predeterminados, siempre y cuando estos últimos se aproximen a los históricos bajo condiciones normales de fabricación.

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

Costos predeterminados: Como su nombre lo indica, éstos se calculan antes de iniciarse la producción de los artículos. De acuerdo con la forma en que se determine, pueden clasificarse en:

a) **Costos estimados.-** Se basan principalmente en la determinación de los costos con base en la experiencia de años anteriores o en estimaciones hechas por expertos en el ramo.

b) **Costos estándar.** - Se basan principalmente en investigaciones, especificaciones técnicas de cada producto en particular y experiencia, representando por lo tanto una medida de eficiencia.

¿Acaso el legislador se quiso referir a estos costos que se determinan en el Boletín C-4 de la profesión contable y no así a que se definan de manera expresa por él y de esta forma no dejar dudas o incertidumbre al contribuyente o gobernado? ¿Por qué dejar en manos de elementos extraños a la Ley, la determinación de estos conceptos para su aplicación, cuando el propio legislador tributario podía dejar en claro el mismo?

Observamos que en la parte final de este primer párrafo nos señala: "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". Qué bien que el legislador, haciendo gala de flojera legislativa, establece que "en todo caso" podrán quedar violentados en esta disposición, el principio de legalidad y de reserva de ley.

Continuando con el Boletín C-4, éste nos define los conceptos de materia prima y material:

"Los importes aquí registrados deben referirse a los costos de adquisición de los diferentes artículos, más todos los gastos adicionales incurridos en colocarlos en el sitio para ser usados en el proceso de fabricación tales como: fletes, gastos aduanales, impuestos de importación, seguros, acarreos, etc. Por lo que se refiere a materiales, debemos entender artículos tales como: refacciones para el mantenimiento, empaques o envases de mercancías, etc". ¿Deberemos entonces considerar el concepto de materiales como se define en este boletín de la profesión contable? Recordemos que este boletín no es aprobado por el legislador.

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.

(Aplicando a este párrafo únicamente lo relacionado con el Reglamento de la Ley, por otra parte, y regresando al Boletín mencionado C-4 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, nos señala en referencia al Costeo directo: En la integración del costo de producción por medio de costeo directo, deben tomarse en cuenta los elementos siguientes: materia prima consumida, mano de obra y gastos de fábrica que varían en relación con los volúmenes producidos.

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

La segregación de gasto fijo o variable debe hacerse tomando en consideración

todos los aspectos que pueden influir en su determinación, ya que en ocasiones cierto elemento del costo puede tener características fijas por existir capacidades no utilizadas. Cuando existan partidas de características semivariabiles, la política recomendable es incluirlas en el costo o en los resultados de operación, dependiendo de su grado de variabilidad.

Es necesario aclarar que las ventajas a corto plazo que puede proporcionar el costeo directo, al auxiliar a la gerencia en la determinación de precios de venta y en la toma de decisiones financieras, pueden, en un momento dado, convertirse en desventajas cuando en la fijación de precios de venta no se les da la consideración debida a los costos fijos, lo que constituiría indudablemente un peligro potencial para decisiones a largo plazo. Es una situación que no podría aplicarse en función de que faltan elementos en la Ley para determinar este costeo directo en función a lo que señala el Boletín C-4, que es inaplicable a este caso.

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.

En este artículo se hace referencia a los contribuyentes sujetos a este impuesto, que realicen actividades empresariales (que por default se tomará la definición del artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, comentario con reservas) considerarán para la determinación del costo las compras netas y los gastos de venta, siempre y cuando la actividad empresarial sea de adquirir y enajenar mercancías; por lo que surge obligatoria la siguiente pregunta: ¿qué se debe entender por mercancías para estos efectos?

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:

En esta disposición se trata de segregar a los contribuyentes que realizan actividades comerciales consistentes en la adquisición y enajenación de mercancías, del resto de los contribuyentes personas morales del título II, es decir, la Ley omisa a qué tipo de actividad y tipo de contribuyente se refiere, dejando al arbitrio de la autoridad fiscal, el determinar cuál de todas las demás personas morales (sociedades anónimas, civiles, etc.), son las que se incluirán en esta norma para determinar el costo del tipo de bienes que enajena o presta, violentando la garantía de legalidad ya analizada.

(Son todos aquellos contribuyentes que realicen actividades empresariales únicamente y que no adquieran y enajenen mercancías; hay que tener cuidado con esa disposición.)

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.

(En este párrafo se define cómo se determinará el costo del ejercicio para las empresas o entidades contribuyentes o sujetos a la Ley, pues el mismo nos indica que se excluirá el costo correspondiente a la mercancía no enajenada en el ejercicio que se está determinando dicho costo, así como el correspondiente a la producción en proceso, de donde se concluye y debe concluirse que el sistema contable no se aplica en esta disposición, o sea, los principios de contabilidad generalmente aceptados son inaplicables.)

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

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

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

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

(Se encuentra una buena opción legal-fiscal, ya que se permitirá variar la determinación del costo de lo vendido después de cinco ejercicios y como se indique en el Reglamento de la Ley; por otra parte, se prohíbe dar efectos fiscales a la reevaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, lo que significa que dicha reevaluación, si se diera, tendría los efectos propios del concepto financiero contable en el capital contable de la entidad económica que

realice esta reevaluación, ¿será acaso que no se permite el uso del Boletín B-10 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados?)

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.

Quando 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.

(De aquí se desprende la aplicación de un método de valuación de inventarios,

método que no se establece en la Ley por el legislador, sin embargo, en el caso de aplicar uno de ellos como es el denominado PEPS o FIFO (por sus siglas en inglés); ahora bien, por la única mecánica de valuación establecida en el Boletín C-4 de Principios de Contabilidad generalmente Aceptados, que con lleva este sistema, es obvio, evidente e indiscutible, que todas aquellas personas morales que se encuentran sujetas a este método de valuación, tendrán fuertes desembolsos de impuestos por utilidades hasta cierto grado ficticias. Sin lugar a dudas, las cifras de utilidad que se obtienen con el sistema Primero entrado-Primero salido, son un tanto ficticias. Es difícil llegar a decidir los méritos de los sistemas LIFO y FIFO; en general, puede argumentarse que desde un punto de vista fiscal, los beneficios de los efectos del sistema LIFO sobrepasan sus desventajas, tanto desde el punto de vista de una política fiscal como por lo que respecta a la recaudación. ¿Qué es forma monetaria?, ¿los términos que establezca el Reglamento serán sin violar el principio de legalidad?)

Los contribuyentes que enajenen mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de \$50,000.00, únicamente deberán emplear el método de costo identificado.

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

(¿Qué se debe entender por método detallista para fines de aplicación en la Ley del Impuesto Sobre la Renta?, ahora bien, ¿será legal (principio de legalidad y de reserva de Ley) que el procedimiento de esta opción lo establezca el Reglamento o sea el Ejecutivo?)

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 valuar sus inventarios para efectos contables, siempre que lleven un registro de la diferencia del costo de las mercancías que exista entre el método de valuación utilizado por el contribuyente para efectos contables y el método de valuación que utilice en los términos de este artículo. La cantidad que se determine en los términos de este párrafo no será acumulable o deducible.

(Aclaración que no debería realizar el legislador, ya que se sabe, a ciencia cierta, que lo contable no puede afectar los resultados fiscales, así se determina por la propia Ley y, en su caso, el Código Fiscal de la Federación y el Reglamento de éste.)

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.

(Si la Ley me permite hacer el cambio en el método de valuación de inventarios, consideramos que se podrá realizar esta deducción generada por lo que la propia Ley permite, consideramos que es combatible esta disposición.)

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

I.- El de reposición, sea éste por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.

II.-El de realización, que es el precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación, siempre que sea inferior al valor de reposición.

III.- El neto de realización, que es el equivalente al precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición.

Cuando los contribuyentes enajenen las mercancías a una parte relacionada en los

términos del artículo 215 de esta Ley, se utilizará cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II Y III, del artículo 216 de la misma.

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

Cuál es el precio de mercado y a qué mercado se refiere el legislador, veremos algunos mercados cuya definición encontramos en el glosario de economía:

MERCADO: Cualquier lugar que tenga como objeto poner en contacto a compradores y vendedores, para realizar transacciones y establecer precios de intercambio.

MERCADO A FUTUROS:

Mercado organizado para realizar transacciones que se traducen en una compra-venta futura. Las operaciones a futuro se realizan por las expectativas que existen en el mercado de ciertos bienes, sobre todo materias primas y productos agropecuarios. Su función básica es la cobertura de riesgos.

MERCADO BURSÁTIL: Aquel en que se llevan a cabo las transacciones de títulos realizados por los intermediarios bursátiles, quienes captan los recursos provenientes de ahorradores e inversionistas, nacionales y extranjeros; aplicándolos a una amplia gama de valores que responden a las necesidades de financiamiento de empresas emisoras, instituciones de crédito y organismos gubernamentales.

MERCADO CAMBIARIO: Lugar donde se realizan operaciones de cambio, compra y venta de títulos de crédito en moneda nacional y divisas.

MERCADO DE CAPITAL: Conjunto de instituciones financieras que canalizan la oferta y la demanda de préstamos financieros a largo plazo. Muchas de las instituciones son intermediarias entre los mercados de corto plazo.

MERCADO DE DINERO: Es aquel en que concurren toda clase de oferentes y demandantes de las diversas operaciones de crédito e inversiones a corto plazo, tales como: descuentos de documentos comerciales, pagarés a corto plazo, descuentos de certificados de depósitos negociables, reportes, depósitos a la vista, pagarés y aceptaciones bancarias. Los instrumentos del mercado de dinero se caracterizan por su nivel elevado de seguridad en cuanto a la recuperación del principal, por ser altamente negociables y tener un bajo nivel de riesgo.

MERCADO DE DIVISAS: Magnitud y lugar en que concurren oferentes y demandantes de monedas de curso extranjero. El volumen de transacciones con monedas extranjeras determina los precios diarios de unas monedas en función de otras, o el tipo de cambio con respecto a la moneda nacional.

MERCADO EXTERNO: Conjunto de transacciones comerciales internacionales que incluye el total de las importaciones y exportaciones de bienes, servicios y capital, que se realizan.

MERCADO FINANCIERO: Es aquel en que se lleva a cabo la compra-venta de valores (inversiones financieras). Normalmente se integra por varios mercados subsidiarios: un mercado de capitales (para inversión a largo plazo); un mercado de dinero (para inversiones a corto plazo);

Un mercado primario (para la nueva emisión de valores); y un mercado secundario

(para la compra-venta de valores ya emitidos).

MERCADO FINANCIERO GLOBAL (MERCADO INTERNACIONAL DE CAPITAL): Es aquel en el que la interacción de los principales centros financieros internacionales, posibilita la negociación continua de valores las 24 horas del día, y en el que intervienen intermediarios, instrumentos y emisoras globales, utilizando redes de

información internacionales.

En el mercado financiero global se pueden diferenciar los mercados principales, compuestos por los mercados de dinero y de capitales; los mercados auxiliares como los mercados de divisas y de metales preciosos; y los derivados, que involucren a los mercados de opciones, futuros y otros instrumentos de cobertura. En el mercado financiero global, se operan virtualmente todo tipo de funciones a nivel nacional e internacional y se caracteriza por su elevado grado de liquidez y por la ausencia de trabas para el libre flujo de capitales.

MERCADO INTERNO: Conjunto de transacciones de bienes y servicios que se demandan y ofrecen en el territorio nacional.

MERCADO PRIMARIO: Es aquel en que los valores se colocan por primera vez proporcionando un flujo de recursos de los inversionistas hacia el emisor. El emisor entrega los valores y recibe recursos frescos para sus proyectos.

Conjunto de negociaciones que tienen por objeto la adquisición de títulos o valores de nueva emisión.

MERCADO SECUNDARIO: Conjunto de negociaciones de compradores y vendedores que tienen por objeto adquirir títulos o valores que ya están en circulación, proporcionando liquidez a sus tenedores. El inversionista que ya adquirió un título o valor decide venderlo a otro inversionista, el intercambio de flujo monetario y valores se da entre dos entes distintos al emisor.

MERCADO VOLÁTIL: Es aquel en el que el índice de cotizaciones de la bolsa de valores manifiesta variaciones acentuadas.

Como se puede apreciar, el legislador no señaló ni estableció en Ley, a qué mercado se refería en esta norma, dejando en total estado de indefensión al contribuyente y otorgándole las armas a la autoridad para que sea ella la determinadora del concepto definitivamente violatorio del principio de reserva de ley que ya comentamos en su parte correspondiente.

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.

(Sin entrar en mucho detalle, consideramos que este artículo violenta la deducción a quienes prestan servicios proporcionando bienes, ya que hace una diferencia en donde no debe existir, al proporcionar los bienes en el servicio prestado, tendrá que tener un costo de adquisición, en su caso, como puede ser por ejemplo en el taller mecánico.)

DISPOSICIONES TRANSITORIAS: ARTICULO TERCERO

IV. Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de Diciembre de 2004. No obstante lo anterior, los contribuyentes podrán optar por acumular los inventarios a que se refiere esta fracción, conforme a lo establecido en la siguiente fracción, en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen las mercancías. Cuando los contribuyentes no opten por acumular los inventarios considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1ro de Enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha.

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.

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

a) El saldo pendiente por deducir al 1ro. 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) Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir a 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) 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.

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 inventario	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012				
	Por ciento en el que se acumulan los											
Más de 15	25.0	25.0	25.0	25.0								
De más 10 a 15	20.0	20.0	20.0	20.0	20.0							
De más 8 a 10	20.0	20.0	20.0	20.0	10.0	10.0						
De más 6 a 8	20.0	15.0	15.0	15.0	15.0	10.0	10.0					
De más 4 a 6	16.6	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	12.5	8.33				
De más 3 a 4	15.0	14.0	13.0	12.0	11.1	10.0	9.00	8.00	7.89			
De más 2 a 3	14.0	13.0	12.0	11.0	10.0	10.0	9.00	8.00	7.00	6.00		
De más 1 a 2	13.0	12.5	12.0	11.0	10.0	9.09	8.00	7.00	6.50	6.00	4.91	
De más 0 a 1	12.0	11.5	11.0	10.0	9.00	8.33	8.33	8.00	7.00	6.00	5.00	3.84

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

l) 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 enajenar-

los, las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre los mismos, de conformidad con la fracción II del artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta el 31 de Diciembre de 2004.

II) Para determinar el inventario promedio anual de cada uno de los años de que se trate, se dividirá entre dos, la suma del inventario inicial y final de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que el contribuyente haya utilizado en su actividad empresarial, valuados conforme al método que tenga implantado. (Si la obligación fiscal no existía en el ejercicio de 2004, cómo se puede pedir que se aplique lo que no existía, recordemos que nadie está obligado a lo imposible, al momento en que por disposición de ley no existía obligación alguna de tener un método de valuación de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados. Adicionalmente se aplicaría solamente a la parte de la actividad empresarial. ¿Qué se aplicará a quienes no realicen esta actividad empresarial para determinar su promedio de inventario anual?)

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

IV El índice promedio de rotación de inventarios del 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.

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

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

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

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

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

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

Tratándose de escisión de sociedades, las sociedades escidentes 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 escíndete en los términos de la tabla de acumulación.

En el caso de fusión de sociedades, la sociedad que subsista o la que surja con

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

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.

VI. Tratándose de enajenaciones a plazo realizadas hasta el 31 de Diciembre de 2004, por los contribuyentes que hayan ejercido la opción de considerar como ingreso la parte del precio cobrado durante el ejercicio, en los términos del artículo 18, fracción III, segundo párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no considerarán deducible el costo de ventas de dichas mercancías.

VII. Para los efectos del artículo 45-E de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los contribuyentes que hubieran celebrado contratos de arrendamiento financiero y hubieran efectuado la deducción a que se refería la fracción II del artículo 29 de la citada Ley en los términos del artículo 35 de la misma, vigentes hasta al 31 de Diciembre de 2004, no podrán deducir la parte proporcional que ya hubieran deducido hasta el 31 de Diciembre de 2004. La parte proporcional pendiente de deducir que tengan con posterioridad a dicha fecha, la deducirán de conformidad con lo dispuesto a la Sección III, Capítulo II del Título II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sin perjuicio de lo dispuesto en la fracción V de este artículo.

VIII. Lo dispuesto en la fracción XXII del artículo 31 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta será aplicable a las adquisiciones efectuadas a partir del 1ro de Enero de 2005.

IX. Los contribuyentes deberán levantar un inventario físico de sus mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, al 31 de Diciembre de 2004, pudiendo optar por utilizar el inventario físico que hubieran levantado con anterioridad a dicha fecha sin que exceda de un plazo de 30 días, Siempre que se consideren los movimientos efectuados durante dicho plazo. El inventario físico se deberá valorar utilizando el método de primeras entradas primeras salidas y la información de dicho inventario se deberá conservar a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo establecido en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.

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

X. Las sociedades controladoras en el dictamen de estados financieros para efectos fiscales correspondiente al ejercicio fiscal de 2004, deberán presentar como anexo de dicho dictamen, la información del monto del Impuesto Sobre la Renta e impuesto al activo que hubieran diferido con motivo de la consolidación desde la fecha en la que ejercieron la opción de consolidación y hasta el 31 de Diciembre de 2004.

A partir del dictamen de estados financieros para efectos fiscales correspondiente al ejercicio fiscal de 2005 y posteriores, las sociedades controladoras deberán informar el monto del Impuesto Sobre la Renta e impuesto al activo que hubieran diferido con motivo de la consolidación en el ejercicio al que corresponda el dictamen.

En el caso de que la sociedad controladora no presente en el dictamen la información a que se refiere esta fracción, se considerará que existe desconsolidación y deberá enterarse el impuesto correspondiente en los

términos del artículo 71 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

XI. Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el artículo 225 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, podrán optar por acumular conforme a lo dispuesto en la fracción IV de este Artículo, el inventario que tengan al 31 de Diciembre de 2004, respecto de los terrenos que hubiesen adquirido para destinarlos a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios o acumular el inventario a que se refiere esta fracción conforme enajenen los terrenos, sin que en ningún caso la acumulación del ingreso se realice en un periodo menor al número de años de acumulación a que se refiere la fracción V de este Artículo. En ambos casos, podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen dichas mercancías en los términos establecidos en la fracción IV de este Artículo.

Tratándose de los conceptos a que se refiere el artículo 45-C de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se deberán deducir conforme a lo establecido en la Sección III del Capítulo II del Título II de la citada Ley.

2.2. Determinación de la norma autoaplicativa heteroaplicativa en el Costo de Venta

Si bien es cierto que el sistema legal que señala la deducción del costo de lo vendido y el régimen de transición es complejo, se trata de desentrañar la naturaleza autoaplicativa o heteroaplicativa de tales disposiciones legales, a fin de estar en aptitud de precisar si los amparos promovidos serán improcedentes; y en su caso, el momento oportuno para promover el juicio de amparo en contra del primer acto de aplicación.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 114, fracción I, de la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 Y 107 de la norma suprema (Ley de Amparo), procede el juicio de amparo indirecto ante el juez de Distrito contra leyes federales, que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación causen perjuicio personal y directo al quejoso.

En este orden de ideas, la procedencia del amparo contra leyes implica diferenciar entre normas que por su sola entrada en vigor causen perjuicio a los gobernados de los ordenamientos que requieren de un acto concreto de aplicación que afecte a los particulares, a fin de determinar el momento de su impugnación. Para diferenciar ambas normas, la doctrina ha venido definiendo a las primeras, como normas autoaplicativas y a las segundas como heteroaplicativas.

La definición precisa de la naturaleza jurídica de la norma que se pretende impugnar a través del amparo es mayúscula, máxime cuando el artículo 73, fracción VI, de la Ley de Amparo, establece que el juicio de amparo es improcedente:

VI. Contra leyes, tratados y reglamentos que, por su sola vigencia, no causen perjuicio al quejoso, sino que se necesita un acto posterior de aplicación para que se origine tal perjuicio.

Por tanto, si el juicio de amparo se promueve en contra de una disposición legal que se considera autoaplicativa, debe demostrarse en ese juicio que dicha norma causa un perjuicio al quejoso por su sola entrada en vigor, pues de no ser así se corre el riesgo de que el juicio se declare improcedente.

En otras palabras, cuando se promueve el amparo en contra de una disposición legal, señalando que su entrada en vigor causa perjuicio al quejoso, es necesario probar lo siguiente:

Que el quejoso es sujeto de la norma.
Que la norma afecta su interés jurídico.

Ahora bien, cuando se pretende promover el juicio de amparo en contra del primer acto de aplicación (norma heteroaplicativa), es una exigencia demostraren el juicio de amparo lo siguiente:

La existencia de ese primer acto de aplicación de la norma impugnada.
Que ese acto de aplicación causa un perjuicio al quejoso.

De no demostrar lo anterior, se corre el riesgo de que el juicio de amparo se declare improcedente, con base en lo señalado en el artículo 73, fracción VI, de la Ley de Amparo.

Un primer error que se puede cometer al pretender impugnar la inconstitucionalidad de una disposición legal, es no definir si la norma legal es autoaplicativa o heteroaplicativa, pues muchas disposiciones legales no son autoaplicativas (no causan perjuicio con su sola entrada en vigor), de tal forma que la interposición del amparo se podrá dar hasta que se actualice el primer acto de aplicación que cause un perjuicio real y directo al quejoso.

Sin embargo, lograr definir y diferenciar la naturaleza de las normas no es una labor sencilla, máxime cuando se enfrenta a un conjunto de normas jurídicas que determinan sistemas de tributación complejos, que introducen obligaciones de diferente naturaleza, como es el caso concreto de las disposiciones legales que regulan la deducción del costo de lo vendido y su régimen de transición.

Para alcanzar ese objetivo de diferenciación, se debe hacer uso de una serie de reglas y principios que se han plasmado mediante múltiples criterios jurisprudenciales, los cuales se explican a continuación:

Leyes autoaplicativas

Para distinguir las leyes autoaplicativas de las heteroaplicativas conviene acudir al concepto de individualización incondicionada de las mismas, consustancial a las normas que admiten la procedencia del juicio de amparo desde el momento que entran en vigor, ya que se trata de disposiciones que vinculan al gobernado a su cumplimiento, desde el inicio de su vigencia, ya que crean, transforman o extinguen situaciones concretas de derecho.

El concepto de individualización constituye un elemento de referencia objetivo para determinar la procedencia del juicio constitucional, ya que permite conocer, en cada caso concreto, si los efectos de la disposición legal impugnada ocurren en forma condicionada o incondicionada; así, la condición consiste en la realización del acto necesario para que la ley adquiera individualización, que bien puede revestir el carácter de administrativo o jurisdiccional, e incluso comprende al acto jurídico emanado de la voluntad del propio particular y al hecho jurídico, ajeno a la voluntad humana, que lo sitúan dentro de la hipótesis legal. Asimismo, cuando las obligaciones derivadas de la ley nacen con ella, independientemente de que no se actualice condición alguna, se estará en presencia de una ley autoaplicativa o de individualización incondicionada

Para definir si una norma es de naturaleza autoaplicativa, se debe constatar lo siguiente:

El texto legal, desde su entrada en vigor, impone obligaciones de dar, hacer o no hacer que generan un agravio personal y directo al gobernado. Por ejemplo, del texto se advierte que las personas morales que realizan erogaciones por remuneraciones al trabajo personal subordinado deben pagar un impuesto sobre nominas. En este caso, se advierte que la norma genera una obligación a cargo de tales personas, pues con su entrada en vigor se transformo la situación jurídica de los contribuyentes que realizan el hecho imponible generador del impuesto.

El nacimiento de la obligación de dar, hacer o no hacer no esta sujeta ala actualización de ninguna condicion consistente en la realización del acto

necesario para que la ley adquiriera individualización, que bien puede revestir el carácter de administrativo o jurisdiccional, e incluso comprende al acto jurídico emanado de la voluntad del propio particular y al hecho jurídico, ajeno a la voluntad humana, que lo sitúan en la hipótesis legal.

En el caso del ejemplo anterior, la individualización de esa hipótesis jurídica que no está condicionada a un diverso acto de autoridad o del propio contribuyente, ni a requisitos temporales o cuantitativos que de no acontecer, impedirían que sus efectos se concretaran en perjuicio del contribuyente. Caso contrario, sucede cuando una disposición legal impone una multa consistente en una clausura del establecimiento del contribuyente, que no expide comprobantes con requisitos fiscales, pues en este caso la norma exige como condición un acto de autoridad traducido en la resolución que impone dicha sanción.

En este sentido, los contribuyentes que se sientan agraviados contra una disposición legal de naturaleza autoaplicativa, pueden promover el juicio de amparo (indirecto) ante el juez de Distrito competente, dentro de los 30 días siguientes a la entrada en vigor de la disposición que se impugnara de inconstitucional.

Leyes heteroaplicativas

A diferencia de las leyes autoaplicativas cuando las obligaciones de dar, hacer o de no hacer que impone la ley, no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que se requiere para actualizar el perjuicio de un acto diverso que condicione su aplicación, se trata de una disposición heteroaplicativa o de individualización condicionada, pues la aplicación jurídica o material de la norma, en un caso concreto, se encuentra sometida a la realización de ese evento.

Tratándose de esta clase de leyes, el término para impugnarlas en amparo; a través del primer acto de aplicación, es de 15 días contados a partir de la notificación de ese acto o del momento en que el agraviado se hace sabedor o tiene conocimiento de ese primer acto de aplicación de la ley inconstitucional.

Al respecto, se debe considerar lo siguiente:

El amparo contra el primer acto de aplicación de la ley (Leyes heteroaplicativas), se podrá interponer ante el juez de Distrito cuya jurisdicción se encuentre en el lugar en el que el acto reclamado se realice o trate de ejecutarse cuando contra ese primer acto de aplicación no proceda ningún medio de defensa; o bien, opte (en su caso) por no promover los recursos o medios de defensa ordinarios que procedan en contra del acto o resolución mediante el cual se aplica por primera vez la disposición inconstitucional.

Por ejemplo, cuando en términos de las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) o la Ley de Ingresos de la Federación, el contribuyente cumple con obligaciones de dar o hacer, que constituyen el primer acto de aplicación de la ley, como puede ser la presentación de una declaración o el pago voluntario de una contribución, contra dicho acto no procede ningún medio de defensa ordinaria (recurso o juicio). En este sentido, el contribuyente podrá interponer el juicio de amparo (indirecto) contra ese acto en el que se aplican por primera vez las disposiciones inconstitucionales, dentro de los 15 días siguientes a partir de que se concreta ese primer acto de aplicación.

En el otro caso, cuando el contribuyente no cumple las obligaciones de dar o hacer que señalan las disposiciones, no se actualiza en su esfera jurídica el primer acto de aplicación de las normas jurídicas. Por tanto, cuando las

autoridades fiscales, en ejercicio de sus facultades de comprobación, notifiquen los actos o resoluciones determinando (por el incumplimiento) créditos fiscales a cargo del contribuyente, se estará ante el primer acto de aplicación de las disposiciones inconstitucionales siendo la autoridad la responsable de su aplicación. En este supuesto, si el contribuyente opta por no interponer los medios de defensa ordinarios en contra de esos actos o resoluciones (excepción al principio de definitividad), se podrá promover el juicio de amparo (indirecto) ante el juez de Distrito competente, dentro de los 15 días siguientes a la notificación de ese acto o resolución.

El amparo contra el primer acto de aplicación de la ley (leyes heteroaplicativas), se podrá interponer ante el Tribunal Colegiado de Circuito, cuando contra el primer acto de aplicación procede algún medio de defensa ordinaria (recurso o juicio), y el contribuyente o gobernado agraviado opta por interponer esos medios de defensa legales; en contra de las resoluciones o sentencias definitivas que recaigan a ese medio de defensa, se promoverá el juicio de amparo directo, ya que esa resolución o sentencia definitiva se apoya o fundamenta en una disposición inconstitucional.

Por ejemplo, cuando el contribuyente no cumple voluntariamente las obligaciones de dar o hacer que indican las disposiciones, no se actualiza en su esfera jurídica el primer acto de aplicación de las normas jurídicas. Por tanto, cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación, notifiquen los actos o resoluciones, determinando o exigiendo (por el incumplimiento) un crédito fiscal a cargo del contribuyente, se estará ante el primer acto de aplicación de las disposiciones inconstitucionales, siendo la autoridad la responsable de su aplicación. En este supuesto, si el contribuyente opta por interponer los medios de defensa ordinarios en contra de esos actos o resoluciones, contra la última resolución que se dicte en la secuela impugnativa ordinaria (que en este caso será la sentencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa), se podrá promover contra dicha sentencia el juicio de amparo (directo) ante el Tribunal Colegiado de Circuito, incorporando a la controversia la aplicación de disposiciones inconstitucionales. El plazo para su interposición será de 15 días contados a partir del día siguiente en que se notifica la resolución la sentencia definitiva.

Como se puede constar, las personas físicas o morales que se sientan agraviadas por una disposición contenida en los decretos que reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones fiscales para el 2005, pero que no pudieron ampararse dentro de los 30 días, contra las disposiciones autoaplicativas, tendrán una segunda oportunidad para ampararse pero en contra del primer acto de aplicación de esa disposición y el plazo se reduciría a 15 días. En el caso específico de las disposiciones relativas al costo de lo vendido, dicho acto de aplicación se podrá presentar en dos momentos:

Cuando el contribuyente que decidió tomar la opción de acumular los inventarios, presenta la declaración del pago provisional de Enero, en la que en efecto procede a la acumulación del inventario, en los términos del último párrafo de la fracción VIII del artículo tercero de las disposiciones transitorias de la LISR. Es importante señalar, que con la sola declaración de pagos provisionales no se podrá advertir la aplicación del régimen de transición, de tal suerte que deberán ofrecerse otros medios probatorios para demostrar ese primer acto de aplicación, tales como los demás registros contables y una prueba pericial contable.

Asimismo, es probable que mediante ese pago provisional, solo se demuestre el primer acto de aplicación del régimen de transición (acumulación de inventarios), pero no se logre demostrar la aplicación de las demás disposiciones legales establecidas en la LISR (artículos 29, fracción II y 44-A al 45-1). Por tanto, se

podrá presentar el caso de la improcedencia de la acción de amparo, respecto de las disposiciones legales no relacionadas con el régimen de transición establecido en las disposiciones transitorias.

Al presentar la declaración anual del ejercicio fiscal de 2005, en la que se determina el resultado fiscal, disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio (2005), entre otras cosas, las deducciones autorizadas y sobre todo la contenida en el artículo 29, fracción II, de la LISR. Es en ese momento, cuando la persona moral procede a deducir el costo de lo vendido; y en consecuencia, se aplican las disposiciones catalogadas de inconstitucionales. Es importante señalar que con la sola declaración anual no se podrá advertir la declaración del costo de lo vendido, de tal suerte que deberán ofrecerse otros medios probatorios para demostrar ese primer acto de aplicación, tales como los demás registros contables y una prueba pericial contable.

Asimismo, si el contribuyente presento los pagos provisionales y acumulo el inventario, es probable que mediante la declaración anual no se demuestre el primer acto de aplicación del régimen de transición, pues dicho acto se dio con la presentación de la declaración de pagos provisionales. Por ello, es importante precisar el momento legal oportuno para impugnar el primer acto de aplicación de las disposiciones referentes al régimen de transición, que puede ser diferente del primer acto de aplicación de la deducción del costo de lo vendido, ya que se pueden llegar a presentar ciertos problemas, derivado de la complejidad del sistema.

Carácter autoaplicativo de las disposiciones relativas al costo de lo vendido y su régimen de transición.

Sin lugar a duda, las reformas y las adiciones contenidas en el Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 1ro de Diciembre de 2004, por lo que se refiere al artículo primero que reforma a el artículo 29, fracción II y adiciona los artículos 45-A, 45-8, 45-C, 45-0, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H, 45-1 Y 225, así como el artículo tercero fracciones IV, V Y IX que determina disposiciones transitorias de la LISR, establecen un sistema complejo que afecta elementos esenciales de tributación del citado impuesto. Sin embargo, esto ha orillado a muchos abogados a considerar que las normas legales antes referidas no son de naturaleza autoaplicativa sino heteroaplicativa, de tal suerte que la sola entrada en vigor de las mismas no causa perjuicio alguno a los contribuyentes.

Para ello, sostienen que las disposiciones legales antes invocadas están condicionadas a la realización de un acto necesario para que dichas normas adquieran individualización, como puede ser la presentación de las declaraciones de pagos provisionales o la declaración anual del ejercicio fiscal 2005.

Razones para considerar dichas normas como autoaplicativas

Antes de expresar las razones, se debe recordar como un primer antecedente, que las disposiciones legales referentes al impuesto sustitutivo del crédito al salario, llevaron un problema similar, pues muchos juzgados y tribunales consideraron que tales normas no eran de naturaleza autoaplicativa, sino heteroaplicativa, resolviendo en consecuencia la improcedencia de las demandas interpuestas. Ante esta contradicción de criterios, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) sentó una jurisprudencia (por contradicción) que determino que tales normas eran autoaplicativas.

En el caso del costo de venta y ante la complejidad del sistema, seguramente se presentara un problema similar en el que varios juzgados de Distrito y Tribunales Colegiados determinarían la improcedencia de la acción de amparo, al considerar que las disposiciones no son autoaplicativas.

Actualmente, en la Suprema Corte de Justicia de la Nación se encuentra radicada la contradicción de tesis número 89/2005, relacionada con la naturaleza autoaplicativa o heteroaplicativa.

Actualmente, en la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) se encuentra radicada la contradicción de tesis número 89/2005, relacionada con la naturaleza autoaplicativa o heteroaplicativa de los artículos de la Ley del ISR que regulan las deducciones del costo de lo vendido, tema respecto del cual también los tribunales colegiados de circuito han sustentado posturas diferentes.

En virtud de lo anterior, el pasado 16 de Junio 2005, el máximo tribunal de nuestro país publicó en el DOF el acuerdo general número 13/2005 mediante el cual se establece que en los amparos en revisión de la competencia originaria de la SCJN en los que se impugnen los artículos 29, fracc. II, 45-A I, 123 y tercero transitorio, fracción IV, de la ley del ISR publicada en el DOF el 1ro de Diciembre de 2004, que regulan las deducciones del costo de lo vendido, que sean del conocimiento de los tribunales colegiados de circuito, deberá continuarse el trámite hasta el estado de resolución y aplazarse el dictado de esta, hasta en tanto el pleno de la SCJN resuelva la contradicción de tesis número 89/2005, y mientras tanto no correrán los términos de la caducidad.

Este acuerdo entro en vigor el 17 de junio de 2005.

En este orden de ideas, se incorpora una serie de ideas que sostienen la naturaleza autoaplicativa de las normas.

Mediante las reformas y adiciones a la LISR, relativas al costo de lo vendido y su régimen de transición, entra en vigor todo un sistema que genera automáticamente obligaciones de hacer y no hacer de distinta naturaleza, que no están sujetas al cumplimiento de ninguna condición.

En efecto, los artículos 29, fracción II y 45-A de la LISR, advierten que el costo de lo vendido solo se podrá deducir en el ejercicio en que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes adquiridos por el gobernado, de tal forma que una primer obligación (no hacer) que entra de manera automática con la vigencia de tales disposiciones, es la imposibilidad de deducir las compras o adquisiciones, en el ejercicio en que se efectuó la erogación. En este sentido, con la entrada en vigor de las disposiciones se transforma la situación jurídica del gobernado, al imponer la injustificada restricción de no poder deducir las adquisiciones o compras indispensables para el desarrollo de la actividad preponderante, en el ejercicio en que se realiza la erogación.

Es importante señalar que esta restricción no esta sujeta al cumplimiento de ninguna condición que se materializa con un acto de autoridad o de la voluntad propia del contribuyente, pues a partir del 1ro de Enero de 2005, todas las personas morales que realizan actividades empresariales no podrán deducir las compras a adquisiciones en el ejercicio en que efectúan la erogación (no hacer).

Asimismo, se debe insistir que para poder determinar si una ley es a no autoaplicativa, no solo se debe considerar si el gobernado esta en condiciones de realizar a no un determinado acto, sino ver si el texto legal, desde su entrada en vigor, impone obligaciones de hacer a no hacer que generan un agravio

personal y directo al gobernado. En el caso concreto, las normas relativas al costo de venta por sí mismas engendran obligaciones que transforman la situación jurídica del gobernado, sin sujetarse al cumplimiento de ninguna condición y cuyo incumplimiento acarrearía en su perjuicio importantes consecuencias.

Aunado a lo anterior, el sistema previsto en las disposiciones legales no se limita solo a imponer esa obligación de no hacer, sino que impone adicionalmente a través de una disposición transitoria (Art.10 tercero, fracción IV), la prohibición para deducir los inventarios al 31 de Diciembre de 2004, considerando que lo primero que se enajene es lo que se adquirió antes del 1ro de Enero de 2005, hasta agotar sus existencias a esa fecha.

Dicho de otra manera, el gobernado solo podrá deducir el costo de venta de los bienes adquiridos a partir del 1ro de Enero de 2005, hasta que agoté las existencias de bienes que fueron ya adquiridos a esa fecha. Como se puede apreciar, se imponen dos obligaciones:

Para poder deducir el costo de venta, se deben enajenar primero los bienes o mercancías que forman parte de los inventarios al 31 de Diciembre de 2004. Esta es una obligación de hacer, consistente en el deber de enajenar primero los bienes que forman parte de tales inventarios. Para tener inventarios de bienes o mercancías al 31 de Diciembre de 2004, todas las personas morales con actividades empresariales (no existe condición), están sujetas con la entrada en vigor de dicha disposición, a la obligación de considerar que lo primero que se enajena en el 2005, es lo primero que se adquiere antes de 2005, hasta agotar la existencia de los inventarios.

Solo se podrá deducir el costo de venta, hasta que se hayan agotado los inventarios al 31 de Diciembre de 2004. Esta es una obligación de no hacer, que imposibilita la deducción del costo de lo vendido, en tanto no se enajenen los bienes que integran ese inventario. Dicha obligación se actualiza, por el simple hecho de ser una persona moral que tiene inventarios de bienes o mercancía al 31 de Diciembre de 2004, sin estar sujeta al cumplimiento de alguna condición o acto de autoridad o de la voluntad del propio causante. La obligación nace a partir del 1ro de Enero de 2005.

Con base en las fracciones IV y V de las disposiciones transitorias inconstitucionales, si el contribuyente opta por acumular los inventarios, se podrá deducir el costo de lo vendido conforme se vayan enajenando las mercancías, y sin estar sujetos a las obligaciones antes precisadas (agotar los inventarios). Sin embargo, con esta supuesta opción, se le impone la obligación al gobernado de considerar a los inventarios como una clase de "ingreso acumulable", de tal suerte que con esa opción, el contribuyente pagará el Impuesto Sobre la Renta sobre una base que toma en cuenta el valor de los inventarios, los cuales a partir de la entrada en vigor de las normas tachadas de inconstitucionales se consideran "acumulables".

Las fracciones IV y V determinan una opción a que puede acogerse la quejosa para no estar sujeta a la obligación de agotar los inventarios al 31 de Diciembre de 2004, lo que significa que dicha opción está condicionada a que la persona moral considere a los inventarios, como un tipo de ingreso acumulable; es decir, se le releva de la obligación de agotar los inventarios al 31 de Diciembre de 2004, a condición de que acumule la cantidad que resulte del procedimiento establecido en la fracción V (inventario acumulable), lo que implica que ese "inventario acumulable", de acogerse la opción, se convierta en un ingreso acumulable a partir del 1ro. de Enero de 2005 y en una carga económica, al incre-

mentar la base del Impuesto Sobre la Renta, en forma artificial, lo que revela su naturaleza autoaplicativa.

Por ultimo, la fracción IX de las disposiciones transitorias, imponen una obligación de hacer, consistente en el deber de levantar un inventario físico de las mercancías al 31 de Diciembre, sujeto a una serie de reglas. El importe del resultado que arroja ese inventario se considerara para saber cual es el inventario que se debe agotar, en caso de que el contribuyente no tome la opción y en caso contrario (toma la opción), ese inventario se utiliza para calcular el importe del inventario acumulable del ejercicio, que desde el 1ro de Enero de 2005, se considera "un ingreso acumulable".

Por los argumentos antes expuestos, se considera que las disposiciones referentes al costo de lo vendido y su régimen de transición son de naturaleza autoaplicativa, porque las obligaciones de hacer y no hacer se generan en forma automática desde el 1ro de Enero de 2005. No es obstáculo a la conclusión alcanzada, el hecho de que el quejoso pueda optar entre agotar sus inventarios al 31 de Diciembre de 2004 o acumular los inventarios, ya que en ambos casos se generan obligaciones que surgen en forma automática, sin que sea necesario, como erróneamente se podría afirmar, un acto posterior para colocar a los contribuyentes en la situación prevista en la norma y que la misma le cause un perjuicio.

A mayor abundamiento, desde la entrada en vigor de las disposiciones señaladas de inconstitucionales, se vinculó a las personas morales que tienen inventarios al 31 de Diciembre de 2004 y que realizan erogaciones para comprar o adquirir bienes indispensables para el desarrollo de su actividad preponderante a deducir el costo de venta, hasta que se agoten los inventarios o existencias a dicha fecha; o bien, optar por acumular los inventarios, considerando éstos como un tipo de "ingreso acumulable".

Lo anterior es así, ya que si los contribuyentes no ejercen dicha opción, la consecuencia inmediata que de ello se deriva es la obligación de enajenar primero los bienes que forman parte de los inventarios al 31 de Diciembre de 2004, antes de poder deducir el costo de lo vendido de las adquisiciones realizadas a partir del 1ro de Enero de 2005. Portal motivo, con la entrada en vigor de las disposiciones tachadas de inconstitucionales, se impuso una carga para las personas morales con actividades empresariales que tienen inventarios al 31 de Diciembre de 2004, y que realizan erogaciones para adquirir bienes o mercancías que después son enajenadas, las cuales deben ser cumplidas si quieren evitarse sanciones y perjuicios posteriores, y que de la opción que pudieran elegir, se les afecta en su esfera jurídica.

En pocas palabras, con la entrada en vigor de las normas, se transformó la situación jurídica de los contribuyentes, imponiendo automáticamente una serie de obligaciones de hacer y no hacer.

Resultan aplicables las tesis siguientes:

LEYES AUTOAPLICATIVAS y HETEROAPLICATIVAS. DISTINCIÓN BASADA EN EL CONCEPTO DE INDIVIDUALIZACIÓN INCONDICIONADA. Para distinguir las leyes autoaplicativas de las heteroaplicativas conviene acudir al concepto de individualización in condicionada de las mismas, consustancial a las normas que admiten la procedencia del juicio de amparo desde el momento que entran en vigor, ya que se trata de disposiciones que, acorde con el imperativo en ellas contenido, vinculan al

governado a su cumplimiento desde el inicio de su vigencia, en virtud de que crean, transforman o extinguen situaciones concretas de derecho. El concepto de individualización constituye un elemento de referencia objetivo para determinar la procedencia del juicio constitucional, porque permite conocer, en cada caso concreto, si los efectos de la disposición legal impugnada ocurren en forma condicionada o incondicionada; así, la condición consiste en la realización del acto necesario para que la ley adquiera individualización, que bien puede revestir el carácter de administrativo o jurisdiccional, e incluso comprende al acto jurídico emanado de la voluntad del propio particular y al hecho jurídico, ajeno a la voluntad humana, que lo sitúan dentro de la hipótesis legal. De esta manera, cuando las obligaciones derivadas de la ley nacen con ella misma, independientemente de que no se actualice condición alguna, se estará en presencia de una ley autoaplicativa o de individualización incondicionada; en cambio, cuando las obligaciones de hacer o de no hacer que impone la ley, no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que se requiere para actualizar el perjuicio de un acto diverso que condicione su aplicación, se tratará de una disposición heteroaplicativa o de individualización condicionada, pues la aplicación jurídica o material de la norma, en un caso concreto, se halla sometida a la realización de ese evento.

(Semanao Judicial de la Federación y su Gaceta; 1997:5)

RENTA. EL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER UN DIVERSO PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR LA BASE DEL TRIBUTO, ES DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA. El referido artículo, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de Diciembre de mil novecientos noventa y nueve, que estableció un nuevo procedimiento para determinar los ingresos en servicios que, junto con los demás ingresos, constituyen la base del Impuesto Sobre la Renta a cargo de personas físicas que prestan servicios personales subordinados, es de naturaleza autoaplicativa. Lo anterior es así, porque con su entrada en vigor transformó la situación jurídica de los gobernados que venían realizando el hecho imponible generador del impuesto de que se trata, esto es, obtener préstamos de sus patrones a tasas preferenciales, al modificar los términos en los cuales debe realizarse el cálculo del tributo a su cargo, de donde se sigue que la individualización de esa previsión normativa no está condicionada a un acto de autoridad, del propio contribuyente o de un diverso particular, ni a requisitos cuantitativos o temporales que de no acontecer impedirían que sus efectos se concreten en perjuicio de los gobernados. (Semanao Judicial de la Federación y su Gaceta;2001: 5).

CONSOLIDACIÓN FISCAL LOS ARTÍCULOS 57-A, 57-E, 57-N Y 57-N DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTES A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, SON DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA. Este Tribunal Pleno ha sostenido en reiteradas ocasiones que el elemento primordial que caracteriza a una ley autoaplicativa, es el que sus disposiciones resulten obligatorias desde el momento mismo de su vigencia, es decir, que desde ese instante obligan al particular, sin que sea necesario un acto posterior de autoridad para que se genere dicha obligatoriedad. En estas condiciones, si las obligaciones derivadas de los citados artículos surgieran con su sola vigencia sin necesidad de un acto posterior de aplicación, es inconcuso que son de naturaleza autoaplicativa o de individualización incondicionada, porque los

contribuyentes que se ubiquen dentro de dicho sistema, están obligados a su observancia, pues desde ese momento deben realizar el cálculo del tributo respectivo. (Semanao Judicial de la Federación y su Gaceta;2001:21).

VALOR AGREGADO. LOS ARTÍCULOS 10. Y 10.-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTES A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE, QUE REGULAN EL SISTEMA DE RETENCIÓN DE ESA CONTRIBUCIÓN, SON DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA. En virtud de la reforma adición de los referidos numerales, diversas categorías de contribuyentes del mencionado tributo deben resentir la retención del impuesto que trasladen en el momento en que, en términos de lo dispuesto en los artículos 11, 17 Y 22 de la Ley del impuesto al Valor Agregado, se efectuó el correspondiente hecho imponible. En ese tenor, si los referidos artículos 10. y 10.-A vinculan a los gobernados desde el inicio de su vigencia, en tanto que el traslado jurídico, mas no material, y la respectiva retención, no se encuentran sujetos a la intervención o liquidación de las autoridades fiscales, ni a alguna condición ajena a la realización de la conducta gravada, debe estimarse que los dispositivos últimamente citados prevén hipótesis jurídicas autoaplicativas, como deriva del criterio jurisprudencial P./J. 55/97 del Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la foja 5 del tomo VI del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente al mes de julio de 1997, con el rubro: Y "LEYES AUTOAPLICATIVAS HETEROAPLICATIVAS. DISTINCIÓN BASADA EN EL CONCEPTO DE INDIVIDUALIZACIÓN INCONDICIONADA". (Semanao Judicial de la Federación y su Gaceta; 2001:253).

LEYES AUTOAPLICATIVAS. REGLAS PARA DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE LA ACCIÓN, CON BASE EN EL MOMENTO EN QUE SURGE EL AGRAVIO PERSONAL Y DIRECTO, CUANDO SE EJERCE CON MOTIVO DEL PRIMER ACTO DE APLICACION. Es práctica común definir a las leyes autoaplicativas como aquellas que por su sola expedición o vigencia, ocasionan un perjuicio a los gobernados; sin embargo, conviene también establecer que como caracteres que sirven para reconocer cuando una ley, o incluso una porción normativa, es de naturaleza autoaplicativa, se encuentran los siguientes: que con su simple entrada en vigor, cree, modifique o extinga una situación concreta de derecho, o genere una obligación de hacer, de no hacer o de dejar de hacer; que esa nueva situación jurídica u obligación creada por la sola vigencia de la norma, vincule a personas determinadas por circunstancias concretas que las definen de manera clara, es decir, a individuos innominados, pero identificados por las condiciones, circunstancias y posición en que se encuentran; y siempre que el cumplimiento de esa obligación, o la sujeción a esa condición jurídica no este condicionada por la realización de acto alguno de individualización de la norma, sino que sea bastante que el gobernado reúna las condiciones, circunstancias y posición de los individuos a los que la norma vincula. De ello se sigue que el perjuicio de una norma que reúna tales caracteres, surge desde su vigencia, porque constituye a someterse a determinada condición jurídica o a cumplir determinada obligación; por ello, es válido sostener que es precisamente esa sujeción a las condiciones u obligaciones generadas por la ley, la que ocasiona perjuicio a los gobernados y da lugar al agravio personal y directo. Por tanto, para que se acredite que una persona tiene intención jurídica para impugnar una norma, será suficiente que demuestre que reúne las condiciones, circunstancias y posición de los individuos a los que la norma vincula, para que se surta plenamente, incluso cuando la reclamación se suscite con motivo del primer acto de aplicación, en términos implícitos del segundo párrafo de la fracción XII del artículo 73 de la Ley de Amparo, ya

que de un análisis detenido de sus antecedentes legislativos se desprende que la intención del legislador al establecer dicha porción normativa, fue dar oportunidad al gobernado de defenderse contra una ley que lo vincula a hacer, no hacer, dejar de hacer o estarse a cierta condición jurídica, no solo desde su entrada en vigor, sino durante todo el tiempo que se encuentre vigente, incluso sin necesidad de un acto específico de aplicación. Por ello, es válido sostener que de ninguna manera el establecimiento de esa segunda oportunidad tuvo como fin limitar el ejercicio de la acción de amparo contra leyes autoaplicativas, ni modificar la naturaleza de las leyes de esa índole, con el objeto de que en la técnica del amparo en que se combatan con motivo del primer acto de aplicación, se sigan las reglas del amparo contra leyes heteroaplicativas, en que se exige la demostración de que el acto de aplicación ocasiona agravio personal y directo, para tener por acreditado el interés jurídico de quien promueve el juicio; por el contrario, en el caso de las leyes autoaplicativas, la demostración de ese acto es útil para determinar la oportunidad de la demanda, pero solo en el caso de que ya hubiere concluido el plazo de la fracción I del artículo 22 de la Ley de Amparo, pues tampoco fue intención del legislador sujetar el ejercicio de la acción al plazo genérico de quince días contados a partir del primer acto de aplicación de la ley, cuando todavía no concluye el plazo de treinta días para la interposición de la demanda de amparo a partir de la fecha en que la ley, sin necesidad de acto de aplicación alguno, genero un agravio personal y directo a la quejosa. (Semanao Judicial de la Federación y su Gaceta;2004:1982). Segundo tribunal colegiado en materia administrativa del cuarto circuito.

Capitulo III

Resoluciones Emitidas en contra del Costo de Venta

3.1 Medios de defensa

Como ya se analizó a lo largo de este trabajo terminal, existe la violación a las garantías de legalidad tributaria y reserva de ley que salvaguarda nuestra Constitución, situación que da oportunidad para la interposición de los medios de defensa, que en el presente será, entre otros, el amparo indirecto contra la promulgación de la ley que entra en vigor a partir de 2005.

MODELO DE DEMANDA DE AMPARO CONTRA EL COSTO DE VENTAS

C. JUEZ DE DISTRITO EN MATERIA ADMINISTRATIVA EN TURNO EN EL ESTADO DE PRESENTE

ASUNTO: SE INTERPONE DEMANDA DE AMPARO INDIRECTO EN CONTRA DEL PRIMER ACTO DE APLICACION DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN CUANTO A LA LEY QUE INICIO VIGENCIA EL DIA 10. DE ENERO DE 2005

..... EN LEGAL REPRESENTACIÓN DE LA SOCIEDAD

..... ; con R.F.C.:, personalidad que acredito con Copia Certificada del Instrumento Notarial que anexo a la presente; y señalando como domicilio para recibir todo tipo de notificaciones en esta Ciudad de, el sitio ubicado en la calle, y autorizando en términos del artículo 27 de la Ley de Amparo al Licenciado en Derecho ; asimismo, en términos del último párrafo del mencionado artículo a los C.C. para recibir todo tipo de notificaciones en los más amplios términos, ante usted con el debido respeto comparezco a exponer:

Que con fundamento en los artículos 103 Y 107 constitucionales, 10.,40.,21, 114 fracción I y I 16 de la Ley de Amparo, vengo a demandar el AMPARO Y PROTECCIÓN DE LA JUSTICIA FEDERAL, en contra de los actos que enseguida precisaré, por lo que de conformidad con el artículo 116 de la Ley de Amparo numero lo siguiente:

I. NOMBRE Y DOMICILIO DEL QUEJOSO.- El nombre del quejoso y el domicilio para oír y recibir notificaciones, han quedado señalados en el proemio de esta demanda, sin embargo, para efectos legales manifiesto que el domicilio fiscal de mi Representada se encuentra ubicado en .., solicitando me tengan Como autorizados para recibir notificaciones a las personas ya señaladas y como domicilio autorizado el mencionado.

II. TERCEROS PERJUDICADOS.- Por la naturaleza de los actos reclamados no existe tercero perjudicado.

III. AUTORIDADES RESPONSABLES.- Tienen ese carácter las siguientes:

- a) **EL H. CONGRESO DE LA UNIÓN DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, con domicilio en la Ciudad de México, Distrito Federal.**
- b) **EL PRESIDENTE CONSTITUCIONAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, con domicilio en la Ciudad de México, Distrito Federal.**
- e) **EL C. SECRETARIO DE GOBERNACIÓN DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, con domicilio en la Ciudad de México, Distrito Federal.**
- d) **EL C. SECRETARIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, con domicilio en la Ciudad de México, Distrito Federal.**
- e) **EL C. DIRECTOR DEL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, con domicilio en la Ciudad de México, Distrito Federal.**
- f) **EL C. PRESIDENTE DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, con domicilio en la Ciudad de México, Distrito Federal.**
- g) **EL C. ADMINISTRADOR LOCAL DE RECAUDACIÓN DE , con domicilio conocido en esta ciudad de**

V. ACTOS RECLAMADOS.-

- a) **Del H. Congreso de la Unión de los Estados Unidos Mexicanos, se reclama:**

ÚNICO.- La iniciativa, discusión, aprobación y expedición del Artículo Primero del Decreto por el que entra en vigor la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 1º. de Enero de 2005, por medio del cual se establecen los artículos 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G y 45-I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- b) **Del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, se reclama:**

ÚNICO.- La iniciativa, promulgación, sanción y el no haber ejercido su derecho de veto respecto del Artículo Primero del Decreto por el que entra en vigor la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 1º. de Enero de 2005, por medio del cual se establecen los artículos 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G Y 45-I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- c) **Del C. Secretario de Gobernación y del C. Secretario de Hacienda y Crédito Público se reclama:**

ÚNICO.- El refrendo y firma del Artículo Primero del Decreto por el que entra en vigor la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 1º. de Enero de 2005, por medio del cual se establecen los artículos 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G Y 45-I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- d) **Del C. Director del Diario Oficial de la Federación se reclama:**

ÚNICO.- La publicación en el Diario Oficial de la Federación del Artículo Primero del Decreto por el que publica la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 1º. de Enero de 2005, por medio del cual se establecen los artículos 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G y 45-I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- e) **Del C. Presidente del Servicio de Administración Tributaria, se reclama:**

ÚNICO.- La aplicación en perjuicio de mi representada del Artículo Primero del Decreto por el que entran en vigor los artículos 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G Y 45-I de la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en el Diario

Oficial de la Federación el día 1ro. de Enero de 2005, por medio del cual dichos artículos generan inseguridad jurídica a la ahora quejosa, al momento de aplicar mi representada la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en virtud de que la misma grava a los contribuyentes momento a momento, es decir, ingreso tras ingreso.

f) Del C. Administrador Local de Recaudación deen la Ciudad de

Se reclama:

ÚNICO.- La recepción que de dichas cantidades se lleguen a generar derivadas del **IMPUESTO SOBRE LA RENTA GENERADO DESDE LA ENTRADA EN VIGOR DE LA LEY**, los cuales con fundamento en el artículo 80 de la Ley de Amparo, al resolverse el amparo deberá de ordenarse la devolución de dichas cantidades en caso de llegar a enterarse.

V. GARANTÍAS CONSTITUCIONALES VIOLADAS.-

Las garantías contenidas en los artículos 10., 16 Y 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

VI. BAJO PROTESTA DE DECIR VERDAD, MANIFIESTO A USTED QUE LOS HECHOS Y ABSTENCIONES QUE ME CONSTAN Y QUE CONSTITUYEN LOS ANTECEDENTES Y FUNDAMENTOS DE LOS ACTOS RECLAMADOS, SON LOS SIGUIENTES.-

1. Mi representada es una **SOCIEDAD** constituida el díaDE DE ; Conforme a las leyes mexicanas Y A SU **LEGISLACIÓN ESPECIAL** y con domicilio en territorio nacional y que siempre ha cumplido con sus obligaciones en materia tributaria federal.

2. Mi representada está inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes, tal como se acredita con la Copia Certificada de la Cédula de Identificación Fiscal, en la cual se menciona el domicilio fiscal de mi representada y en la que se señala dentro de sus obligaciones fiscales las claves que denotan su obligación de pagar el **IMPUESTO SOBRE LA RENTA**. Asimismo, se señalan las actividades que realiza mi representada, mencionándose que su actividad principal será .

3. Mi representada se dedica básicamente a la actividad manifestada.

4. Asimismo, mi representada por la prestación de servicios que realiza está obligada a causar y enterar el **IMPUESTO SOBRE LA RENTA** propio.

5. El día 10. de Enero de 2005, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se emitía una nueva ley del **IMPUESTO SOBRE LA RENTA**, por medio del cual se **ESTABLECEN LOS ARTÍCULOS 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G Y 45-I EN DICHA NORMA, los cuales se encuentran vigentes en los mismos términos al día de hoy no han sido sujetos de modificación alguna,** así como por alcance deberá declararse inconstitucional cualquier artículo que se le vincule a éstos, a excepción aquellos por los que quede obligada a realizar retenciones de terceros la ahora amparado.

6. Por lo cual, al considerar inconstitucional dicho decreto, me permito hacer valer los siguientes:

VII. CONCEPTOS DE VIOLACIÓN.-

PRIMERO.- INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO PRIMERO DEL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL DIA 10. DE ENERO DE 2005, POR MEDIO DEL CUAL SE ESTABLECEN LOS ARTÍCULOS 45-A, 45-B, 45-C,

45-D, 45-E, 45-F, 45-G Y 45-I PUES VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, PREVISTO EN EL ARTICULO 31 FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

Las normas fiscales de conformidad con el artículo 50. del Código Fiscal de la Federación vigente, serán de aplicación estricta, siempre y cuando éstas se refieran al sujeto de causación (quien realiza la conducta de hecho prevista por las leyes), al ingreso que será considerado como objeto del gravamen, a la base para el cálculo del tributo (diferencia de la integración entre los ingresos objeto del gravamen y las erogaciones cuya deducción permite la ley, los reglamentos, las circulares y las resoluciones administrativas) y la tasa o la tarifa a aplicar sobre la base del impuesto.

De ahí que resulta importante efectuar un análisis minucioso de todas aquellas normas fiscales que regulen a la actividad desarrollada por los distintos tipos de contribuyentes, a fin de cumplir con la observancia de las leyes que normen su actuar.

Debemos constitucionalmente concluir que los artículos 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45 E, 45-F, 45-G Y 45-I de la LISR, violan la garantía prevista en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM en virtud de que transgrede el principio de legalidad previsto en el ordenamiento constitucional.

Las referidas normas a la letra dicen:

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

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

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

El importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuados en el ejercicio.

Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.

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

I Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.

II Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.

III Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.

IV. La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculada conforme a la Sección 11, del Capítulo II del Título II de esta Ley, siempre que se trate de bienes por los que no se optó por aplicar la deducción a que se refieren los artículos 220 y 221 de dicha Ley. Cuando los conceptos a que se refieren las fracciones anteriores guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción.

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

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

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

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

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

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

I. Primeras entradas primeras salidas (PEPS).

II. Últimas entradas primeras salidas (UEPS).

III. Costo identificado.

IV. Costo promedio.

V. Detallista.

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

Los contribuyentes que enajenen mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de \$50,000.00, únicamente deberán emplear el método de costo identificado.

Tratándose de contribuyentes que opten por emplear el método detallista deberán 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.

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.

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

Artículo 45-H. Cuando el costo de las mercancías, sea superior al precio de

mercado o de reposición, podrá considerarse el que corresponda de acuerdo a lo siguiente:

I. El de reposición, sea éste por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.

II. El de realización, que es el precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación, siempre que sea inferior al valor de reposición.

III El neto de realización, que es el equivalente al precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición.

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

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

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

Del artículo 31, fracción IV, se puede observar que para que los gobernados tengan la obligación de pagar contribuciones para cubrir el gasto público, es necesario que esas contribuciones sean creadas por una LEY en el sentido formal y material, es decir, que sea el Poder Legislativo quien cree tales contribuciones mediante normas generales, abstractas e impersonales, de tal suerte que los impuestos, así como elementos referentes al SUJETO, OBJETO, BASE Y TASA O TARIFA se deben establecer por medio de leyes, tanto del punto de vista material, como del formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.

SÉPTIMA ÉPOCA INSTANCIA: PLENO

FUENTE: SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN TOMO: 80

PRIMERA PARTE

PAGINA: 13

CONGRESO DE LA UNIÓN, FACULTAD IMPOSITIVA DEL. LIMITACIONES, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. La facultad de la unión a fin de cubrir el presupuesto de egresos (artículos 65, fracción II y 73, fracción VII de la carta magna) ha de entenderse sujeta a las limitaciones que la misma constitución federal establezca, entre otras, las que se contienen en el artículo 31, fracción IV

Amparo en revisión 4543/68. Ángel M. Bejarano. 26 de agosto de 1975. Mayoría de 14 votos.

Disidentes: Alfonso López Aparicio, Ezequiel Burguete Farrera y Abel Huitrón y A.

Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.

Es fácil apreciar que la sola designación de los elementos con los que se determinarán las deducciones que integran la BASE del impuesto establecida por los artículos 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G Y 45 I de la LISR, es inconstitucional, pues viola el principio de legalidad tributaria, que como quedó establecido, exige que los elementos del tributo estén claramente considerados en una ley forma y material, lo cual significa no dejar lugar a dudas ni oportunidad a las autoridades fiscales administrativas para determinar tales elementos.

Resulta entonces que las normas impugnadas de inconstitucionalidad, resultan

violatorias de este derecho fundamental otorgado a los gobernados, pues la autoridad pretende imponer un procedimiento para la determinación de la BASE DEL TRIBUTOSIN BASARLA Y FUNDAMENTARLA EN LEY, dejándola entonces a unos documentos privados existentes en la práctica contable denominados como "boletines", sin mencionar la fecha en que dichos "boletines" fueron presentados como propuesta de ley por parte de cualquiera de los 3 órganos de gobierno, ni tampoco señala la fecha de publicación de las normas legales que traen expresa la obligatoriedad de la aplicación de dichos boletines, ni tampoco la fecha en que fueron publicados en el Diario Oficial de la Federación para que a partir de esa fecha, se pudieran considerar a esos "boletines" como disposiciones legales de observancia obligatoria para la determinación del Impuesto Sobre la Renta a cargo de los contribuyentes en la afectación de las deducciones.

Cabe aclarar a este H. juzgador que los boletines a que se hace mención y LA AUTORIDAD pretende sean de igual observancia que una LEY EMITIDA CON TODAS LAS FORMALIDADES PREVISTAS POR NUESTRA CONSTITUCIÓN Y POR LOS ÓRGANOS COMPETENTES Y FACULTADOS PARA ELLO, son emitidos por un organismo de naturaleza privada, DENOMINADO INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS A.C. (NO PREVISTO EN EL CAPITULO TERCERO DE NUESTRA CONSTITUCIÓN COMO ÓRGANO DE LOS TRES PODERES DE LA UNIÓN) constituido con fines de agrupación de profesionales de un ramo específico y QUE DEPENDEN ÚNICA Y EXCLUSIVAMENTE DEL CRITERIO DE AQUELLAS PERSONAS QUE LO CONFORMAN, QUE EN NADA PUEDEN ASEMEJARSE A NUESTROS REPRESENTANTES LEGALMENTE FACULTADOS PARA LA APROBACIÓN Y PROMULGACIÓN DE LEYES QUE DICTEN DERECHOS E IMPONGAN FACULTADES A LOS GOBERNADOS, Y QUE EN NADA PUEDEN CONFIGURARSE COMO UNA NORMA JURÍDICA, YA QUE PUEDEN ASIMILARSE ALAS NORMAS MORALES QUE SE ESTABLECEN ENTRÉ LOS MIEMBROS DE UNA COMUNIDAD, POR LAS QUE NO PUEDE IMPONERSE SANCIÓN ALGUNA, DE ACUERDO CON EL ESPÍRITU DE NUESTRO SISTEMA LEGAL.

El organismo en cita pretende ser el organismo rector de la Contaduría Pública Mexicana que promueva la unión y superación de la profesión a nivel nacional e internacional dentro de un marco ético, en beneficio del interés público mediante la generación de los recursos que aseguren su permanencia.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados y las normas y procedimientos de auditoria y normas para atestiguar, tienen como objetivo principal el proporcionar ELEMENTOS SUBJETIVOS DE JUICIO QUE AUXILIEN AL CONTADOR PUBLICO A DESARROLLAR UN CRITERIO Y JUICIO PROFESIONAL CON RESPECTO AL TRABAJO QUE DESEMPEÑA, POR LO QUE SOLO EXHORTA A SUS MIEMBROS (QUE CUMPLEN CON EL PAGO DE LAS CUOTAS) A SU OBSERVANCIA A FIN DE UNIFICAR CRITERIO EN EL EJERCICIO PROFESIONAL DE LA CONTADURÍA.

A continuación se transcriben fragmentos de los estatutos constitutivos de dicho Instituto:

ESTATUTOS Y SUS REGLAMENTOS CAPITULO I NATURALEZA JURÍDICA y OBJETIVOS

1.11 Se consideran disposiciones fundamentales y, por tanto normativas de la actuación del Instituto, de sus socios y de las Asociaciones Federadas, los presentes Estatutos, las mencionadas en el Capítulo V de los presentes Estatutos y las normas de actuación profesional que se adopten, así como los pronunciamientos que se emitan de acuerdo con las disposiciones de estos mismos Estatutos.

CAPITULO III DE LOS SOCIOS

3.01 Serán Socios del Instituto los contadores públicos que satisfagan los requisitos señalados en este Capítulo, siempre que lo sean, a su vez, de alguna de las Federadas al propio Instituto.

La admisión de un Socio por parte de una Federada implica su admisión simultánea en el Instituto y éste no podrá afiliarse directamente a ningún contador público sin la comunicación expresa de la asociación a que pertenezca.

3.02 Existen las siguientes categorías de Socios:

- a) Activos.**
- b) Vitalicios.**

3.03 Son Socios activos quienes reúnan los requisitos siguientes:

a) Poseer título de contador público otorgado por institución autorizada y de reconocida solvencia moral, registrado ante la Dirección General de Profesiones y, en su caso, ante el organismo estatal correspondiente, de conformidad con las leyes y reglamentos que rijan el ejercicio profesional. Se deberá considerar también lo establecido en los Capítulos I, II Y III de la Ley Reglamentaria del Artículo 50. Constitucional y Capítulo II del Reglamento respectivo, así como, en su caso, las leyes reglamentarias, reglamentos y disposiciones estatales correspondientes.

En el caso de extranjeros, deberán cumplir con los requisitos que establezca la Secretaría de Educación Pública, a través de la Dirección General de Profesiones, y que hayan cumplido con las leyes migratorias de nuestro país.

b) Poseer título de contador público otorgado por institución autorizada y de reconocida solvencia moral, teniendo en cuenta lo establecido en los Capítulos I, II Y III de la Ley Reglamentaria de los Artículos 40. Y 50. Constitucionales y Capítulo I del Reglamento respectivo, así como, en su caso, las leyes reglamentarias, reglamentos y disposiciones estatales correspondientes.

e) Que su título haya sido registrado ante la Dirección General de Profesiones, y en su caso, ante el organismo estatal correspondiente, de conformidad con las leyes y reglamentos que rijan el ejercicio profesional.

d) Que gocen de reputación intachable tanto en su actuación profesional como en su vida social y pública.

e) Que no se encuentren suspendidos en sus derechos, temporal o definitivamente, por alguna de las Federadas al Instituto.

f) Que su solicitud haya sido aprobada y sancionada por una Federal, previo el cumplimiento de todos los requisitos anteriores y los que prevengan los Estatutos de la Federada respectiva y las disposiciones legales procedentes.

3.04 Serán Socios vitalicios los que tengan la misma categoría en la Federal a que estén asociados.

3.05 Son derechos comunes a todos los Socios:

a) Presentar al Instituto directamente o por conducto de la Federada a que pertenezcan, iniciativas relacionadas con las finalidades del mismo o con el interés general de la profesión.

b) Hacer uso de las oficinas, bibliotecas y demás servicios que en el presente o en el futuro ofrezca el Instituto a sus Asociados, de acuerdo con los Reglamentos respectivos.

c) Asistir a las asambleas generales con voz, reservándose el derecho de votar

solamente para los Socios activos.

d) Ser representados por el Instituto en toda clase de gestiones oficiales o privadas en que el propio Instituto deba o decida intervenir.

e) Gozar, en su caso, de los demás beneficios que en el futuro se acuerden para cada categoría de Socios.

3.06 Son derechos exclusivos de los Socios activos:

a) Recibir el diploma que los acredita como Socios del Instituto.

b) Intervenir en el gobierno del Instituto conforme a las disposiciones de los presentes Estatutos.

c) Ser electos para integrar la Junta de Gobierno, para ser Auditor y para integrar la Junta de Honor, de acuerdo con las disposiciones de estos Estatutos.

d) Ser designados para integrar las Comisiones del Instituto, teniendo en cuenta los requisitos que se establezcan en los presentes Estatutos y en sus Reglamentos.

e) Representar a la Federada a que pertenezcan en las Asambleas Generales, cuando sean designados expresamente para ello.

f) Solicitar se convoque especialmente a Asamblea General de Socios, mediante comunicación dirigida a la Junta de Gobierno, suscrita cuando menos por el 5% del total de Socios activos a la fecha de la última asamblea.

3.07 Son obligaciones comunes de todos los Socios:

a) Acatar el Código de Ética y las normas de actuación profesional adoptadas por el Instituto.

b) Acatar los presentes Estatutos.

c) Asistir con puntualidad a las asambleas y demás sesiones a las que sean citados o designados como delegados por las Federadas a las que estén asociados

d) Proporcionar, por conducto de la Federación a la que pertenezcan, o directamente al Instituto, las informaciones procedentes en relación con:

1. Circunstancias que alteren su categoría de Socio.

2. Cambios de domicilio.

e) Devolver el diploma de Socio del Instituto, en caso de renuncia o separación.

1) Comparecer ante la Junta de Honor o proporcionar a ésta las informaciones que le sean solicitadas, en relación con las denuncias sobre violaciones a estos Estatutos o al Código de Ética Profesional. Esta obligación incluye las denuncias contra el Socio, las que el Socio hubiere formulado y aquellas en que su testimonio pueda ayudar a esclarecer o resolver.

g) Dar aviso, por conducto de la Federada a que estén asociados, de su decisión de renunciar como Socios del Instituto.

h) En general, contribuir a lograr las finalidades del Instituto.

3.08 La renuncia de un Socio se considerará efectiva a partir del siguiente mes en que sea notificada por la Federación a que pertenezca, cualquiera que sea la categoría con que se encuentre registrado en el Instituto. Deberá informarse invariablemente al Instituto la causa de la renuncia.

3.09 Cualquier Socio deberá ser excluido temporal o definitivamente por la

Federada a la cual pertenezca y por el Instituto en los casos siguientes:

a) Por veredicto que la Junta de Honor hubiere dictado en su contra por denuncia relativa a violaciones a estos Estatutos.

b) Remoción del Comité Ejecutivo Nacional, cuando éste tuviere conocimiento directamente de que se han presentado cualquiera de las siguientes causas de incapacidad moral o física, salvo prueba en contrario:

1. Que el Socio hubiere sido declarado legalmente carente de sus facultades mentales.

2. Que hubiere sido condenado legalmente a prisión por causas infamantes.

3. Que hubiere sido excluido de otras instituciones de contadores públicos por causa justificada.

4. Que su título profesional hubiere sido cancelado por autoridad competente.

3.10 Las resoluciones de exclusión tomadas respecto a los Socios solamente podrán hacerse públicas cuando así lo acuerde la Junta de Honor.

3.11 Cuando se haya hecho pública la exclusión de cualquiera de los Socios del Instituto, la Junta de Honor deberá también hacer pública cualquier circunstancia, que en ese momento, o en el futuro, afecte favorablemente la situación del Socio excluido. Esta publicación deberá hacerse por los mismos medios y con la misma extensión con que se haga la publicación del hecho de la exclusión.

NOTA: ESTOS ESTATUTOS SE PUEDEN CONSULTAR EN EL SITIO WEB DE LA INSTITUCIÓN www.imcp.org.mx/esp/sec_3/estatutos.htm

Como se aprecia de los estatutos anteriormente transcritos, en los apartados 1.11,3.01 Y 3.07, el organismo privado denominado Instituto Mexicano de Contadores Públicos, establece la implementación de las normas de actuación profesional y su debida observancia por parte de los miembros que agrupa, SIENDO ESTOS COMO ANTERIORMENTE SE EXPRESO Y COMO EN ELLOS SE SEÑALA-, NORMAS PRIVADAS EN CUANTO QUE EXHORTAN A LA OBSERVANCIA DE SU CÓDIGO DE ÉTICA Y LAS NORMAS DE ACTUACIÓN PROFESIONAL, QUE EN EL PRESENTE CASO, SON LA APLICACIÓN DE LOS BOLETINES EN LOS QUE SE FUNDAMENTA INCONSTITUCIONALMENTE LA AUTORIDAD Y QUE VULNERA LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES QUE COMO GOBERNADO, TIENE MI REPRESENTADO, ya que si bien, pudiesen considerarse como una norma, ésta lo es de naturaleza privada o moral, y que sobre la cual no puede ninguna autoridad fundarse para emitir una sanción a ninguna persona física o moral; ya que es menester, que para que la autoridad pueda válida y constitucionalmente fundarse en esas normas, es necesario que éstas provengan de un acto material y formalmente legislativo, es decir, que provenga del órgano competente en la creación, promulgación y publicación de leyes.

Por todo lo anterior, es evidente y claro que al entrar en vigor los artículos 45-A, 45- B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G y 45-I de la LISR, se generó la inconstitucionalidad, pues NO SE ESTABLECE EN FORMA CLARA Y PRECISA QUE TIPO DE DEDUCCIONES INTEGRARAN LA BASE PARA EL CALCULO DE ESE IMPUESTO, SINO QUE SE DEJA ABIERTA LA POSIBILIDAD PARA QUE CUALQUIER AUTORIDAD FISCAL DETERMINE QUE TIPO DE EROGACIONES, SERÁN CAUSANTES PARA ESE TRIBUTO.

En conclusión procede declarar fundado el presente concepto de violación y conceder el amparo y protección de la justicia federal que solicito.

En razón de que se está atacando un elemento esencial del tributo, por ello el efecto de la sentencia debe ser la de desincorporar de su estrato jurídico de la quejosa los artículos 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G Y 45-I (así como todos

aquellos que por alcance le apliquen o se vean relacionados o vinculados o dependan de éste) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y por consecuencia del propio padrón de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración.

CUARTO.- EFECTOS PROPIOS DE LA SENTENCIA DE AMPARO AL CONCEDERSE LA PROTECCIÓN FEDERAL SOLICITADA.

Efectivamente, con las documentales que anexo a la presente demanda, acredito que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria desconcentrado de aquélla, son los entes facultados para el cobro a mi representada, del Impuesto Sobre la Renta, aplicando con ello, por primera vez, el Artículo Primero del Decreto por el que entra en vigor la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 10. de Enero de 2005.

Dicho acto de cobro sería violatorio de las garantías, pues representaría una merma patrimonial para mi representada, el cual además fue hecho con base en un decreto inconstitucional, tal y como quedó demostrado anteriormente, por lo cual, al concederse el amparo a mi representada, en contra de dicha ley, este H. Juzgador debe conceder el amparo y la protección de la justicia federal para el efecto de que se restituya a mi representada en el goce de sus garantías individuales.

Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia siguiente:

Novena Época Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: VIII, Noviembre de 1998

Tesis: P.IJ. 62/98

Página: 11

CONTRIBUCIONES. EFECTOS QUE PRODUCE LA CONCESIÓN DEL AMPARO CUANDO SE RECLAMA UNA NORMA TRIBUTAR/A. Existen mecanismos de tributación que son simples, cuyos elementos esenciales, tales como sujeto, objeto, base y tasa, requieren cálculos básicos que no necesitan una mayor pormenorización en la ley. Así, a medida que un tributo se torna complejo, para adicionarse mayores elementos que pueden considerarse al realizar su cálculo, surgen previsiones legales que son variables, es decir, que no se aplican a todos los contribuyentes, sino sólo a aquellos que se ubiquen en sus hipótesis jurídicas. En efecto, hay normas tributarias que establecen los elementos esenciales de las contribuciones y otras que prevén variables que se aplican a dichos elementos esenciales. **EN EL CASO DE LAS PRIMERAS, DE CONCEDERSE EL AMPARO, SU EFECTO PRODUCIRÁ QUE EL GOBERNADO NO SE ENCUENTRE OBLIGADO A CUBRIR EL TRIBUTO AL AFECTARSE EL MECANISMO IMPOSITIVO ESENCIAL CUYA TRANSGRESIÓN POR EL LEGISLADOR NO PERMITE QUE SUS ELEMENTOS PUEDAN SUBSISTIR, PORQUE AL ESTAR VICIADO UNO DE ELLOS, TODO EL SISTEMA SE TORNA INCONSTITUCIONAL.** Lo anterior no ocurre cuando la inconstitucionalidad se presenta en un elemento variable, puesto que el efecto del amparo no afectará el mecanismo esencial del tributo, dado que se limitará a remediar el vicio de la variable de que se trate para incluirla de una manera congruente con los elementos esenciales, sin que se afecte con ello a todo el sistema del impuesto.

Amparo en revisión 2695/96. Inmobiliaria Firpo Fiesta Coapa, S.A. de C. V.

31 de agosto de 1998. Once votos (mayoría de ocho votos en relación con el criterio contenido en esta tesis; Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y José Vicente Aguinaco Alemán votaron en contra). Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 2205/97. Industria Mexicana del Aluminio, S.A. de C. V. 31 de agosto de 1998. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre

Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y José Vicente Aguinaco Alemán.
Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 2548/97. Alsavisión, S.A. de C. V. 31 de agosto de 1998. Once votos (mayoría de ocho votos en relación con el criterio contenido en esta tesis; Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y José Vicente Aguinaco Alemán votaron en contra). Ponente: Mariano Azuela Giiiitrón. Secretario: Humberto Suárez Camacho.

Amparo en revisión 1248/97. Broker Distribución, S.A. de C. V. 31 de agosto de 1998. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo en revisión 2141/97. CacomJvféxico, S.A. de C. V. 31 de agosto de 1998. Mayoría de ocho votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Fortunata F. Silva Vásquez.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintinueve de octubre en curso, aprobó, con el número 62/1998, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintinueve de octubre de mil novecientos noventa y ocho.

(EL ÉNFASIS AÑADIDO ES PROPIO)

Por lo anteriormente expuesto, es del todo procedente que declaren la inconstitucionalidad del precepto ahora en combate.

Con el objeto de acreditar el interés jurídico de la impetrante, así como la oportunidad en la interposición de este medio de defensa, me permito ofrecer y exhibir a la presente las siguientes:

PRUEBAS

- 1. Efecto de aplicación de PEPS**
- 2. Efecto de aplicación de UEPS**
- 3. Determinación del impuesto del ejercicio con los diferentes métodos de valuación**
- 4.**

Por lo anteriormente expuesto a Usted C. Juez atentamente solicito:

PRIMERO.- Dar entrada a la presente demanda por estar interpuesta en tiempo y forma.

SEGUNDO.- Previos los trámites de Ley correspondientes, conceder el AMPARO Y PROTECCIÓN DE LA JUSTICIA FEDERAL que hoy se solicita.

TERCERO.- Conceder la suplencia de la Queja en términos del artículo 76-Bis de la Ley de Amparo.

CUARTO.- Se recaben los informes de las autoridades señaladas como responsables y se señale fecha y hora para celebrar la Audiencia Constitucional.

LE PROTESTO LO NECESARIO.

DE SU PRESENTACIÓN. C , A LA FECHA

3.2. AMPAROS CONCEDIDOS POR DIVERSOS JUZGADOS DE DISTRITOS EN CONTRA DEL COSTO DE LO VENDIDO

Con motivo de la entrada en vigor de diversas reformas y adiciones a la Ley de Impuesto Sobre la Renta (LISR), relativas a la deducción del costo de lo vendido y su régimen de transición diversos contribuyentes interpusieron la demanda de amparo en su contra al considerar que las mismas por su sola entrada en vigor les causaba un perjuicio al violar los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad tributaria consagrados en el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

En Mayo y Junio del 2005 se dictaron las primeras sentencias referentes a dichos amparos, existiendo un criterio diferenciado entre los diversos juzgados de Distrito en el país, pues mientras que unos han resuelto la improcedencia del juicio otros han determinado la procedencia del mismo y al entrar al estudio de los conceptos de violación, han considerado que las reformas y adiciones en materia del costo de venta contravienen la garantía de proporcionalidad tributaria. En la presente edición se exponen los principales razonamientos que han vertido estos juzgados para considerar procedente el juicio, y resolver que tales modificaciones son inconstitucionales.

El 1ro de Diciembre de 2004 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas a través del artículo 10. del citado decreto se procede a reformar el artículo 29, fracción II y se adicionan los artículos 45-A, 45-8, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45G, 45-H, 45-1 Y 225 de la LISR para determinar la deducción del costo de lo vendido. Además, a través del artículo tercero, fracciones IV, V Y IX de las disposiciones transitorias de la citada ley, se fija un régimen de transición.

Las reformas y adiciones antes precisadas entraron en vigor el 1ro de Enero de 2005.

Diversos especialistas consideraron que las modificaciones a la LISR en materia de deducción del costo de lo vendido y su régimen de transición violaban las garantías de legalidad, equidad y proporcionalidad tributaria, consagradas en el artículo 31 de la CPEUM; sin embargo, el primer debate que se dio en relación con dichas modificaciones no estribaba respecto de su constitucionalidad, sino respecto del momento legal oportuno para promover el juicio de amparo, ya que en el medio existían dos posturas radicalmente distintas, que resumimos de la forma siguiente:

- a) La primera sostenía que las reformas y adiciones ya mencionadas eran de naturaleza autoaplicativa, ya que con su sola entrada en vigor se producía un perjuicio en la esfera jurídica del contribuyente. Por tanto, el amparo se podía promover dentro de los 30 días siguientes a su entrada en vigor.
- b) La segunda sostenía que tales modificaciones eran de naturaleza heteroaplicativa, de tal suerte que la sola entrada en vigor de las mismas no producía perjuicio alguno, ya que para producir ese perjuicio se requiriera un acto de aplicación. Por tanto, el amparo debía promoverse

dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se produzca el primer acto de aplicación de las normas que produjeran un perjuicio en la esfera jurídica del contribuyente. En consecuencia, si los contribuyentes promovían el amparo con base en la primer postura (normas autoaplicativas), dicho amparo sería improcedente, al no producir ningún perjuicio la entrada en vigor de las reformas y adiciones en materia del costo de lo vendido.

Los especialistas que sostenían que las normas eran de naturaleza autoaplicativa, promovieron el amparo dentro de los 30 días hábiles a su vigencia. En cambio, los que sostuvieron que tales normas eran heteroaplicativas, lo promovieron en contra del primer acto de aplicación, que para unos se materializa con la presentación de la declaración de pagos provisionales del ISR en que se haya acumulado la parte proporcional correspondiente a dicho pago del inventario acumulable del ejercicio, y para otros se producirá hasta presentar la declaración anual del ejercicio fiscal de 2005.

Los amparos que se han resuelto entre mayo y junio de 2005, corresponden a los contribuyentes que promovieron el juicio con base en la primer postura, al considerar que las reformas y adicionales son de naturaleza autoaplicativa, ya que con su sola entrada en vigor engendran perjuicios al contribuyente. Por tanto, las consideraciones vertidas en este artículo, son referentes a dichos amparos.

Las autoridades responsables (Cámaras de Diputados y Senadores, presidente de los Estados Unidos Mexicanos, entre otros) al rendir sus informes justificados (contestación a la demanda de amparo), aducieron que los juicios entablados por los quejosos (contribuyentes) eran improcedentes, al actualizarse las causales de improcedencia siguientes:

- La prevista en el artículo 73, fracción VI, de la Ley de Amparo, al considerar que las normas combatidas por inconstitucionales son de naturaleza heteroaplicativa, al no causar perjuicio a los quejosos por su inicio de vigencia; sino que se requiere de un acto posterior de aplicación para que se genere el supuesto perjuicio.

Ello es así porque tales preceptos "no son de acción automática", pues su solo contenido no transforma o extingue una situación concreta de derecho, requiriendo un acto posterior que modifique la situación existente. Por tanto, concluye la responsable, que el amparo solo puede reclamarse hasta que se acredite mediante declaración, que entero el pago relativo al ISR, así como acreditar que tiene inventarios que deducir.

- La prevista en el artículo 73, fracción V, de la Ley de Amparo, al considerar que los quejosos no demostraban encontrarse en el supuesto señalado en la norma, concluyendo por tanto que carecían de interés jurídico.
- La prevista en el artículo 73, fracción XVIII, en relación con el 80 de la Ley de Amparo, al considerar que en el supuesto caso de que se concediera el amparo, no se podrían concretar los efectos de la sentencia, al no poder permitir al contribuyente que dedujera, en su

caso, como lo venia haciendo antes de las reformas, pues ello implicaría una declaración general respecto de la ley impugnada, lo cual es mas prohibido por la ley, y seria causa de un beneficia indebido para el quejoso.

En mayo y junio del 2005 diversos juzgados de Distrito han dictado las primeras sentencias respecto de los juicios promovidos en contra de las normas de carácter autoaplicativo, y en las que se ha puesto en evidencia el grado de complejidad en las normas impugnadas, pues lejos de encontrar un criterio uniforme, los juzgados sostuvieron criterios diametralmente opuestos, ya que por un lado se declaro improcedente el juicio de amparo; y por el otro, se manifestó procedente dicho juicio y se concedió el amparo en contra de las disposiciones impugnadas.

En efecto, un gran numero de juzgados de Distrito en los diversos circuitos en los que se divide la competencia territorial, señalaron que el amparo es improcedente con base en lo dispuesto en el articulo 73, fracción VI, de la Ley de Amparo, al considerar que las normas combatidas son de naturaleza heteroaplicativa, con base en las consideraciones precisadas en el inciso "a" del punto anterior. Por tanto, tales juzgados no entraron al estudio de los conceptos de violación y por consiguiente, no se pronunciaron sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las normas combatidas.

Otros juzgados de Distrito (en menor numero), han considerado como ineficaces las causales de improcedencia propuestas por las autoridades responsables, resolviendo la procedencia del juicio de amparo, y en consecuencia han entrado al estudio de los conceptos de violación, considerando que las normas impugnadas contravienen el principio de proporcionalidad tributaria.

Esta contundente contradicción de criterios no es una novedad, pues el antecedente mas cercano que se tiene al respecto se dio con el impuesto sustitutivo del crédito al salario, ya que la mayoría de los juzgados de Distrito consideraron que las normas jurídicas que entraron en vigor en el 2002 no eran de naturaleza autoaplicativa, resolviendo la improcedencia de los juicios. Finalmente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), resolviendo la contradicción de criterios entre tribunales colegiados, determino que tales normas si eran de naturaleza autoaplicativa.

Dicho debate tendrá fin hasta que la SCJN por jurisprudencia determine, la procedencia o no del juicio de garantías y si tales normas son inconstitucionales. Mientras tanto, resulta interesante conocer el criterio que han seguido los juzgados de Distrito que han considerado que el juicio de garantías es procedente y que al entrar al estudio del fondo del asunto, concluyeron que las disposiciones en materia del costo de lo vendido son inconstitucionales.

Criterios que consideran que el juicio de amparo es procedente

1. La causal de improcedencia del articulo 73, fracción VI, de la Ley de Amparo, al considerar que las normas combatidas por inconstitucionales son de naturaleza heteroaplicativas, es ineficaz por lo siguiente:
 - a) De acuerdo con los preceptos reclamados a partir del 1ro. de Enero de 2005, se determino que para efectos del ISR los contribuyentes pueden

deducir el costo de lo vendido, estableciendo las reglas y los mecanismos para calcularlo, lo que implica, que a partir de tal fecha ya no podrán deducir de forma inmediata sus compras, sino hasta que se enajenen.

Sin embargo, en el artículo tercero transitorio se estableció que para determinar el costo de lo vendido, no se podrán deducir las existencias en inventarios que tuvieran los contribuyentes al 31 de Diciembre de 2004 y, por ello, deben considerar que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido antes del 1ro de Enero de 2005 hasta agotar sus existencias.

Es decir, con lo anterior se impone la obligación de los contribuyentes de enajenar en primer termino las mercancías que tuvieran en inventario al 31 de Diciembre de 2004, sin que tales enajenaciones puedan ser deducidas, en términos del artículo 29, fracción II, de la LISR.

b) No obstante lo anterior, en el artículo transitorio también se estableció que los contribuyentes podrían optar por acumular los inventarios que tuvieran al 31 de Diciembre de 2004, conforme al procedimiento determinado en el mismo precepto, permitiéndose de esa manera que deduzcan el costo de lo vendido, conforme enajenen las mercancías, de acuerdo con el sistema implantado.

Por tal motivo, si en el caso concreto se establece, por una parte, la obligación de enajenar primero lo que se había adquirido con anterioridad al 1ro. de Enero de 2005 hasta agotar sus existencias, sin que ello se pueda deducir de conformidad con el artículo 29, fracción II, de la LISR; y por la otra, les da la opción de acumular tales inventarios a fin de que se puedan deducir conforme se enajenen, es evidente que las normas impugnadas vinculan al contribuyente desde el momento de su vigencia a realizar el calculo correspondiente, ya sea enajenando las mercancías que tuvieran en inventarios, sin hacer deducción alguna, o en su caso, acumular tales inventarios.

c) Con la entrada en vigor de las disposiciones reclamadas, se provoco una transformación del sistema conforme al cual se tributaba, ya que antes del 1ro. de Enero de 2005, el contribuyente deducía el costo de la adquisición, llevando un sistema de costeo para valuar sus inventarios, para efectos contables, pero no para efectos fiscales.

En cambio, con los preceptos impugnados, se retoma el esquema de deducción de costo de lo vendido, regulándose un mecanismo para mantener su deducción, pero hasta el momento de la enajenación de mercancías, con lo que se dio un giro sustancial a la mecánica que se venia utilizando. Por tanto, debe concluirse que las normas son de naturaleza autoaplicativa o de individualización incondicionada, para que los contribuyentes que se ubican en el sistema del ISR están obligados a su observancia, pues desde el momento de su vigencia deben realizar el cálculo del tributo respectivo de acuerdo con las nuevas disposiciones.

2. La causal de improcedencia del artículo 73, fracción V, de la Ley de Amparo, al considerar que los quejosos no demostraban su interés jurídico, es ineficaz por lo siguiente:

a) Para demostrar que se tiene interés jurídico respecto de los artículos 29, fracción II, 45-A al 45-1 de la LISR, los quejosos deben probar forzosamente

que son personas morales; que realizan operaciones de compraventa de productos o prestación de servicios, por los cuales obtienen un ingreso por el que deben pagar el ISR, una vez realizada la deducción respectiva, y que están obligados a llevar inventarios.

En cuanto al artículo tercero transitorio, fracciones IV y V, de la LISR, la quejosa debe demostrar que se trata de una persona moral; que tenía inventarios al 31 de Diciembre de 2004, y que ha realizado operaciones de compraventa de productos o servicios en el presente ejercicio fiscal, por los cuales tiene un ingreso por el que debe pagar el tributo una vez realizadas las deducciones respectivas.

- b) Si el quejoso ofreció entre otras pruebas, la escritura en la que consta el objeto social, la cedula de identificación fiscal o constancia de inscripción, declaración del ejercicio fiscal de personas morales de 2003, facturas, relaciones de inventarios físicos, se acredita que la quejosa se encuentra en las hipótesis normativas de los preceptos reclamados; y en consecuencia tiene interés jurídico para impugnar su constitucionalidad.
3. La causal de improcedencia prevista en el artículo 73, fracción XVIII, en relación con el 80 de la Ley de Amparo, al considerar que en el supuesto caso de que se concediera el amparo, no se podrían concretar los efectos de la sentencia, es ineficaz por lo siguiente:
 - a) De la interpretación conjunta de los artículos 73, fracción XVIII y 80 de la Ley de Amparo se colige que el juicio de amparo es improcedente, respecto de aquellos actos que no se pueden reparar al quejoso en el goce de la garantía violada, cuando sean de carácter positivo.

Según criterios jurisprudenciales, el efecto de un amparo, tratándose de deducciones no es el que se regrese al sistema que venía operando con anterioridad, y el cual quedó derogado con motivo de la reforma fiscal, ni mucho menos el quitarle a la parte quejosa el derecho a deducir, sino por el contrario, el objeto del juicio es analizar las limitantes o las condiciones que se imponen para realizarlas, a fin de determinar en la sentencia si las mismas son inconstitucionales y procede a quitarlas, permitiendo al demandante la realización de sus deducciones sin sujetarse a tales límites o condiciones y aplicando los demás requisitos que establece la ley.

- b) En el caso concreto de los artículos 29, fracción II, 45-A al 45-1 y tercero transitorio, fracciones IV y V de la LISR, es evidente que en el caso de concederse el amparo solicitado, si podrían materializarse los efectos de la sentencia, que en la especie cuestiona el nuevo sistema de deducción, por lo que si se estima que los preceptos antes señalados son inconstitucionales, deberá acatarse lo dispuesto por el artículo 80 de la Ley de Amparo, restituyendo a los quejosos (contribuyentes) en el pleno goce de sus garantías individuales, restituyendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación; esto es, volver al sistema de deducción que se tenía en el artículo 29, fracción II, de la LISR antes de su reforma, permitiendo la deducción inmediata de las compras y adquisiciones.

Una vez determinada la ineficacia de todas las causales de improcedencia aducidos en los informes justificados de las autoridades responsables y al no advertir el juez de Distrito la existencia de mas causales de improcedencia, se procedió al estudio de la constitucionalidad de las disposiciones legales impugnadas.

Crterios por los cuales se consideraron inconstitucionales las disposiciones referentes al costo de lo vendido

En la mayoría de los juicios de amparo promovidos en contra de la deducción del costo de lo vendido, se hicieron valer conceptos de violación en los que la causa de pedir consistía en demostrar la inconstitucionalidad de los artículos 29, fracción II, 45-A al 45-1, 225 y tercero transitorio, fracciones IV, V Y IX de la LISR, al considerar que violaban los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad, consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM.

Por lo que hace a la violación al principio de proporcionalidad tributaria, se argumento que mediante las disposiciones antes invocadas se establecía como parte de la base del ISR, aspectos que resultaban ajenos a la capacidad contributiva del contribuyente.

En relación con ello, diversos juzgados de Distrito consideraron fundados los conceptos de violación referentes a dicha violación, con base en los razonamientos siguientes:

1. Las disposiciones impugnadas imponen una obligación de contribuir que no atiende a la capacidad económica del contribuyente, pues para determinar la base del ISR, se Le impide tomar en cuenta las erogaciones en efecto realizadas y que son indispensables para el desarrollo de su actividad, de tal forma que tales disposiciones impiden fijar una correcta carga tributaria.

A mayor abundamiento, las sentencias analizadas sostienen que en materia de deducciones, el principio de proporcionalidad se cumple, cuando se permite a los contribuyentes realizar la deducción en el momento en que ocurre la erogación respectiva, pues para determinar el ISR, las disposiciones legales deben permitir tomar en cuenta elementos que inciden de manera positiva o negativa en la determinación de la base.

Por ello, no puede permitirse que las propias normas impositivas den lugar a una incongruencia temporal como la que se señala en las disposiciones combatidas, ya que esta propone que uno sea el momento en que se generan las erogaciones, y otro en el que se verifica la deducción, lo que aun adquiere mayor relevancia si se considera que esa practica anticipada se sustenta, en la sola presuncion de que se enajenara el activo en cuestión, lo cual sin duda es un hecho futuro de realización incierta, obligando con ello a los contribuyentes a tributar sobre una base irreal. Es decir, las disposiciones legales desvían el hecho irrefutable de que la carga patrimonial para los contribuyentes se genera en el momento mismo de la adquisición de los bienes que forman parte de los inventarios, y que esa carga es lo único cierto y verídico, no así su enajenación, la cual esta sometida a una serie de contingencias y fluctuaciones de mercado.

En consecuencia, si la LISR en comento pretende gravar las modificaciones actuales y verídicas del patrimonio y, para ello, permite reconocer como deducibles las mermas o disminuciones que se sufren en el, las cuales son necesarias para producir ingresos que se traducen en aumentos patrimoniales, luego entonces, a fin de respetar la garantía de proporcionalidad tributaria, el legislador debió reconocer como un concepto deducible, el costo de los bienes o mercancías que se adquieren, al momento mismo de su adquisición, pues es en ese momento y no en otro cuando se sufre la merma patrimonial. Así las cosas, las normas impugnadas crearon un desfaseamiento entre el momento en que en efecto se incurre en una erogación y el momento en que se toma la deducción (en una futura enajenación).

2. Las disposiciones impugnadas también resultan violatorias de la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que se le impone al gobernado una obligación de contribuir que no atiende a la capacidad económica del contribuyente, pues para determinar la base del ISR, se le impone el de agotar los inventarios de bienes adquiridos antes del 1ro. de Enero de 2005, y de proceder a la deducción del costo de lo vendido de los bienes adquiridos, a partir de esa fecha o se le otorga la supuesta opción de acumular los inventarios al 31 de Diciembre de 2004, de tal forma que en ambos casos, se impide fijar una carga tributaria justa.

En efecto, cuando las disposiciones legales establecen un procedimiento para calcular un ISR sobre una base inadecuada, por irreal o errónea, es evidente que se esta ante la presencia de normas inconstitucionales, como se estiman en la especie las combatidas, por considerar que incurren en el vicio de la falta de proporcionalidad destacado. Ciertamente, para hacer deducible el costo de lo vendido, las disposiciones imponen una restricción que conduce invariablemente a la necesidad de agotar los inventarios al 31 de Diciembre de 2004 antes de deducir el costo de lo vendido, así las cosas, es claro y patente que la restricción destacada es violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que el pago del ISR se hará sobre una base mas elevada, al no permitir tomar en cuenta la deducción correspondiente al costo de venta de los bienes adquiridos a partir del 1ro de Enero de 2005. De esta forma, al tener que acumular el ingreso derivado de las ventas de mercancías, sin que se pueda deducir su costo de venta en el mismo ejercicio, se grava una capacidad contributiva distinta de la que revela la manifestación de la riqueza sobre la que recae ese tributo.

No pasa inadvertido que si el contribuyente no quiere asumir esa indebida e injustificada restricción a sus deducciones, la mismas disposiciones impugnadas lo conducen a la posibilidad de tomar una "opción", que igualmente no esta exenta de los vicios de inconstitucionalidad de la restricción precisada en el párrafo anterior, ya que los contribuyentes que asumen esta opción deberán acumular a la utilidad fiscal del ejercicio, el importe del inventario acumulable del ejercicio, determinado con base en los procedimientos fijados en ley, produciendo con ello un aumento en la base gravable del tributo, carente de justificación jurídica, ya que esa alteración en la utilidad del periodo no es producto de un cambio real en el patrimonio del causante que lo haya afectado de manera positiva, sino producto de una ficción jurídica.

En efecto, tales inventarios no constituyen la incorporación de un ingreso o una renta real y disponible para el sujeto pasivo, sino una ficción que no es producto de una modificación patrimonial sino del mandato de una disposición legal. Por consiguiente, ese inventario acumulable no es indicativo de la capacidad contributiva del contribuyente, de tal forma que se contraviene de igual manera el principio de proporcionalidad tributaria.

Del mismo modo, es evidente que el procedimiento fijado para calcular el inventario acumulable, con base en operaciones, hechos y actos que no corresponden al ejercicio fiscal, constituye una certera violación a la garantía antes invocada, pues con dicho procedimiento no se atiende a la efectiva capacidad económica del contribuyente, ya que para determinar el inventario acumulable del ejercicio, se deben considerar elementos y variables que no corresponden al ejercicio fiscal, y que nada tienen que ver con la causacion y el pago del ISR del ejercicio.

**CONCLUSIONES
Y
RECOMENDACIONES**

CONCLUSIONES

PRIMERA: unas de las reformas fiscales mas importantes de ejercicio 2005 es la deducción en base al costo de ventas, Aun cuando en la exposición de motivos se señalo lo siguiente: que hoy día, todas las sociedades mercantiles llevan un sistema de costeo para valuar sus inventarios para efectos contables, es de todos sabido que muchas de ellas no llevan dicho sistema, sobre todo, las micro, pequeñas y medianas empresas, y las que si lo hacen tendrán que adecuarlo a las disposiciones fiscales, pues si el método elegido es distinto al que se utilice para efectos contables, se deberá llevar un registro de la diferencia del costo de las mercancías que haya entre el método de valuación utilizado para efectos contables y el método de valuación que se utilice para efectos fiscales, lo cual en vez de simplificar , complica el esquema.

SEGUNDA: ya no se podría deducir la adquisición de mercancías, materias primas y productos semiterminados o terminados, que hubieran sido deducidos en ejercicios anteriores, pero que formen parte del costo de lo vendido en 2005, así la empresa tendría que acumular el ingreso y no considerar costo alguno, lo que incrementaría obviamente la utilidad del ejercicio, sobre todo si se observa que en la iniciativa que se aprobó se considerar que lo primero por enajenar será lo primero que se haya adquirido antes del primero de enero del 2005 hasta agotar existencias a esa fecha. Como alternativa para que se pueda deducir el costo de lo vendido se propone que el contribuyente acumule a los demás ingresos del ejercicio las existencias en inventarios que se tengan al 31 diciembre de 2004. Esta medida también redundaría en un incremento de la utilidad fiscal, que dependería del por ciento de rotación de inventarios que correspondería al promedio de los años 2002 al 2004.

TERCERA: violación al principio de proporcionalidad: El artículo 31 fracción IV de la Constitución Mexicana, ya que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función e su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, considerando que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del Impuesto. El principio de proporcionalidad se cumple, permitiendo a los contribuyentes el efectuar la deducción en el momento en que ocurra la erogación respectiva.

En este orden de ideas, al momento de causación del ISR, deben considerarse todos los elementos que inciden positiva o negativamente en la base del impuesto, a fin de que el tributo responda a la autentica capacidad contributiva de la persona.

Sin embargo, la deducción del costo de venta, constituye un desfaseamiento entre el momento en que se efectúa una erogación y en el que se toma la deducción (en una futura venta), de tal suerte que la persona calcula el impuesto sin considerar una serie de erogaciones que inciden en forma negativa en la base del impuesto, lo cual se traduce en una determinación que no reconoce la capacidad contributiva real del contribuyente,

CUARTA: Violación a principio de legalidad tributaria: El Art. 31 fracc. IV de la Constitución, ya que los elementos esenciales de todo tributo como son el sujeto, objeto, el procedimiento para calcular la base, la tasa y la época de pago, deben consignarse en la ley, ahora bien el Art. 10 de la LISR se determina que las deducciones y el procedimiento para determinar el monto de las mismas constituye un elemento esencial del tributo. Dentro de las deducciones autorizadas se encuentra el costo de lo vendido, que en los términos del Art. 45 A se establecerá conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados.

Sin embargo las disposiciones legales que regulan esa deducción son omisas en precisar lo que debe entenderse como el sistema de costeo absorbente sobre la base costo histórico o predeterminado. Asimismo dichas suposiciones hacen referencia a una serie de términos y conceptos que desde el punto de vista de los principios de contabilidad son aceptados, pero que legalmente se desconoce su significado y alcance, máxime cuando no se trata de regular una obligación de tipo formal, pues tales conceptos constituyen un elemento indispensable para determinar el monto de la deducción.

QUINTA: violación al principio de proporcionalidad: Para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado refleje una autentica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendiendo esta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

Ahora bien, considerando que todos los presupuestos, de hecho de los impuestos, de riqueza, y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto. En este orden de ideas, la deducción del costo de venta puede violar este principio con base en lo siguiente:

El costo de venta condiciona la deducción a la correspondiente enajenación del bien de que se trate, de tal forma que en un ejercicio fiscal no puede reflejarse la auténtica capacidad económica del sujeto pasivo, pues en un

ejercicio se efectuó la erogación para adquirir los bienes, misma que no podrá deducir hasta que no los enajene. En otras palabras, si bien es cierto que se realizó una erogación para adquirir unos bienes, esa erogación no podrá considerarse hasta en tanto el bien no sea enajenado.

Aparentemente el costo de ventas sólo toma en cuenta los valores históricos, a fin de fijar el monto de la deducción sin importar el transcurso del tiempo, de tal forma que si un bien se adquiere en un peso y ese mismo bien se enajena después de un año, la enajenación (precio de venta) podrá ser ajustada con base en el efecto inflacionario, pues el comerciante decide subir el precio de los bienes que oferta en el mercado, pero el monto de la deducción será ese peso, sin reconocer el efecto inflacionario, de tal forma que el impuesto no se determina con base en la real capacidad económica del causante, al impedir reconocer en el valor de la deducción el efecto inflacionario, que aumenta el valor de los inventarios.

Para aquellos contribuyentes que tomen la opción de acumular los inventarios, la ley establece el efecto de "acumular" a los ingresos del contribuyente, el valor de los inventarios que se determinen mediante un procedimiento, de tal forma que se incluye a los ingresos un concepto que en esencia constituye una erogación del contribuyente, de tal forma que la acumulación de inventarios podría ser tachada de inconstitucional por violar el principio de proporcionalidad, pues a través de ese procedimiento se introduce un elemento ajeno a la potencialidad real para contribuir al gasto público, como es el monto del inventario al 31 de Diciembre de 2004, ya que dicho monto no constituye un ingreso ni un incremento en el patrimonio de las personas morales para los ejercicios fiscales de 2005, en adelante.

SEXTA: Violación del principio de equidad tributaria: El valor superior que persigue el principio de equidad tributaria consiste en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas; o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que están en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.

Cuando se toma la opción de acumular los inventarios, al proceder a determinar tales inventarios, la ley otorga un tratamiento desigual a personas que se encuentran en situaciones análogas, pues para contribuyentes que tienen inventarios con bienes que se hayan importado directamente, se les permite disminuir a su inventario base, 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 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.

Por tanto, si el contribuyente no tiene un inventario de bienes importados, o teniendo bienes importados, éstos fueron importados por otra persona (venta de primera mano en adelante), tales contribuyentes no podrán reducir de su inventario base esa diferencia, lo cual constituye un tratamiento discriminatorio a contribuyentes que están en situación de igualdad, pues la diferencia opera en razón de que el bien haya sido importado por el contribuyente.

Aquellos contribuyentes que se dediquen a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, la ley les otorga un estímulo fiscal, a fin de que puedan optar por deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en el que los adquieran, sin definir lo que se entiende por "desarrollo inmobiliaria". En este caso, aquellos contribuyentes que adquieran terrenos para un propósito diferente a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, no gozarán de ese estímulo fiscal.

Las reformas y adiciones la LISR en materia de la deducción del costo de venta, lejos de simplificar el cumplimiento de las obligaciones y otorgar seguridad jurídica, constituye un cambio que tiene propósitos de tipo recaudatorio, pues su aplicación se traducirá en un aumento de la base tributaria.

SEPTIMA: Si las sentencias analizadas en el punto 3.2 adquieren el carácter de cosa juzgada (no es impugnada en revisión o es confirmada), los contribuyentes podrán deducir sus compras y adquisiciones sin someterse a las disposiciones vigentes a partir del 1ro de Enero de 2005 y aplicando aquellas que estuvieron vigentes hasta el 31 de Diciembre de 2004; es decir, no procederá la deducción del costo de ventas sino la deducción inmediata de las compras y adquisiciones, en términos del artículo 29 fracción II, vigente hasta el 31 de Diciembre de 2004.

Sin embargo, debemos reiterar que en el panorama actual, dichas sentencias no son firmes y existen criterios diversos entre los juzgados de Distrito, de tal suerte que se debe esperar cuales son los criterios que siguen los tribunales colegiados al resolver los recursos de revisión; y en su caso, el criterio firme que sostendrá la SCJN y que pondrá punto final a la discusión, a fin de que el costo de lo vendido se mantenga vigente o muera

RECOMENDACIONES

A través del este modesto estudio hemos establecido los diversos puntos de la inconstitucionalidad del costo de venta establecido en la Sección III del Capítulo II del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Las siguientes recomendaciones nos basaremos sobre el principio de que una contribución sea constitucional, debe ser creada **POR UNA LEY Y SUS ELEMENTOS DEBEN ESTAR DEBIDAMENTE ESTABLECIDOS EN DICHA LEY**, de manera que no quede al arbitrio, de las autoridades fiscales, determinar o alterar esos elementos esenciales.

Tomando en cuenta lo mencionado sugerimos:

- Realizar un análisis del Reglamento, a fin de indicar cuáles son las disposiciones que señalan cómo debe determinarse el costo tratándose de las personas físicas o morales que obtengan ingresos en efectivo, en especie o en crédito, provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas o de pesca, En otros términos: los sujetos pasivos deben observar, en lo que a costo se refiere, aquellas disposiciones que regulen tal concepto, en atención a la actividad que en concreto realicen y de la cual obtengan sus ingresos gravables.

De lo comentado se desprende que no sólo basta y es suficiente que se establezca la norma correspondiente a la deducción del costo de lo vendido en la fracción II del artículo 29, sino que deberá atenderse a la actividad que se grava o sea que es objeto materia del Impuesto Sobre la Renta, establecido en ley por el legislador; de lo contrario estaríamos ante la presencia de una ilegalidad constitucional.

Los siguientes puntos analizaremos cada uno de los artículos y comentaremos las recomendaciones:

- 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.

Aquí recomendamos una definición por parte del legislador tributario, a fin de que sea únicamente éste el que aclare qué debe entenderse por mercancías, inventario, costeo absorbente, costos históricos o predeterminados. En el supuesto caso que se parta de los conceptos económicos bajo el supuesto de que son conceptos que todos conocen con el propósito de evitar precisamente la definición por parte del legislador, sería esta imprecisión jurídica la que precisamente viene a violentar el principio de legalidad.

Observamos que en la parte final de este primer párrafo nos señala: "En todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate".

En esta parte que establece que "en todo caso" se tiene que mencionar a que casos se refiere el legislador ya podrán quedar violentados en esta disposición, el principio de legalidad y de reserva de ley.

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

I. El importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuados en el ejercicio.

II. Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.

En este artículo se hace referencia a los contribuyentes sujetos a este impuesto, que realicen actividades empresariales (que por default se tomará la definición del artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, comentario con reservas) considerarán para la determinación del costo las compras netas y los gastos de venta, siempre y cuando la actividad empresarial sea de adquirir y enajenar mercancías.

Sobre este punto recomienda que el legislador defina que se entenderá por 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:

En este punto se recomienda que el legislador no separe a los contribuyentes que realizan actividades comerciales consistentes en la adquisición y enajenación de mercancías, del resto de los contribuyentes personas morales del título II, es decir, la Leyes omisa a qué tipo de actividad y tipo de contribuyente se refiere, dejando al arbitrio de la autoridad fiscal, el determinar cuál de todas las demás personas morales (sociedades anónimas, civiles, etc.), son las que se incluirán en esta norma para determinar el costo del tipo de bienes que enajena o presta, violentando la garantía de legalidad ya analizada.

(Son todos aquellos contribuyentes que realicen actividades empresariales únicamente y que no adquieran y enajenen mercancías; hay que tener cuidado con esa disposición.)

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.

En este párrafo se define cómo se determinará el costo del ejercicio para las empresas o entidades contribuyentes o sujetos a la Ley, pues el mismo nos indica que se excluirá el costo correspondiente a la mercancía no enajenada en el ejercicio que se está determinando dicho costo, así como el correspondiente a la producción en proceso.

Recomendamos al Legislador considere tomar en cuenta el costo correspondiente a la mercancía no enajenada en el ejercicio que se está determinando, así como el correspondiente a la producción en proceso, como lo establece los principios de contabilidad generalmente aceptados

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

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

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

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

(Se encuentra una buena opción legal-fiscal, ya que se permitirá variar la determinación del costo de lo vendido después de cinco ejercicios y como se indique en el Reglamento de la Ley; por otra parte, se prohíbe dar efectos fiscales a la reevaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, lo que significa que dicha reevaluación, si se diera, tendría los efectos propios del concepto financiero contable en el capital contable de la entidad económica que realice esta reevaluación

Recomendamos que el legislador considere tomar en cuenta la reevaluación del inventario como lo establece el Boletín B-10 de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados

- **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 Ultimas entradas primeras salidas (UEPS).
 - III Costo identificado.
 - IV. Costo promedio.
 - V. Detallista.

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.

Recomendamos que el legislador especifique que se entenderá por el método detallista para fines de aplicación en la Ley del Impuesto Sobre la

Renta

- **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.**

Recomendamos que el legislador considere el plazo para la deducción de los cinco años.

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

I.- El de reposición, sea éste por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.

II.-El de realización, que es el precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación, siempre que sea inferior al valor de reposición.

III.- El neto de realización, que es el equivalente al precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición.

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

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

Recomendamos que el legislador establezca que se entenderá por precio de mercado para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

Simon Acosta Eugenio. El principio de legalidad o reserva de ley tributaria Universidad Autónoma de Sinaloa. Mexico 1993

Stampa Leopoldo. Estudio sistematico del Impuestos Sobre la Renta. Editorial del Derecho Financiero

CPC Y LD Oswaldo G. Reyes Mora Y CPF Y LD Alan Fernando Fontes Osuna. Inconstitucionalidad del Costo de Venta. Editorial TAX.1995

Fernandez y Cuevas Jose Mauricio. Impuestos al ingreso global de las empresas. Editorial JUS

Jiménez Gonzalez Antonio. Lecciones de derecho tributario Editorial ECAFSA-THOMSON LEARNINIG

Principios de contabilidad generalmente aceptados Colegio de contadores públicos.

Revista practica No. 348. TAX editores unidos Mexico 2005

Revista practica No. 378. TAX editores unidos Mexico 2005

Revista practica No. 383. TAX editores unidos Mexico 2005

Revista practica No. 386. TAX editores unidos Mexico 2005

Revista practica No. 395. TAX editores unidos Mexico 2005

Revista practica No. 402. TAX editores unidos Mexico 2005

Revista practica No. 403. TAX editores unidos Mexico 2005

Revista practica No. 409. TAX editores unidos Mexico 2005

FUENTES NORMATIVAS

**Constitución Mexicana
Código Fiscal de la Federación
Ley del Impuesto Sobre la Renta
Ley de Amparo**

Semanario Judicial de la Federación y su gaceta

FUENTES ELECTRÓNICAS

www.imcp.org.mx/esp/sec_3/estatutos.htm

www.sat.gob.mx

www.tax.com.m