



**UNIVERSIDAD MICHUACANA
DE
SAN NICOLAS DE HIDALGO**

FACULTAD DE CONTADURIA Y CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

**“IMPACTO EN EL ISR DE UNA
EMPRESA COMERCIAL AL DEDUCIR
EL COSTO DE VENTAS”**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

CONTADOR PÚBLICO

PRESENTA:

ALEJANDRO RODRÍGUEZ LAVALLE

ASESOR DE TESIS:

DR. JOSÉ LUIS CHÁVEZ CHÁVEZ



MORELIA, MICH.

ENERO DEL 2006

INDICE

	Hoja
INTRODUCCION	V
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	VII
HIPOTESIS	VII
OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION	VII
JUSTIFICACION DE LA INVESTIGACIÓN	VIII
CAPITULO I.- MARCO GENERAL CONTABLE DEL COSTO DE VENTAS	
1.1. Concepto de Costo	2
1.2. Diferencia entre Costo y Gasto	3
1.3. Elementos del Costo	4
1.3.1. Materia Prima Directa	4
1.3.2. Mano de Obra Directa	5
1.3.3. Gastos Indirectos de Fabricación	5
1.4. Concepto de Costo de Ventas	6
1.5. Fórmula general para la determinación del Costo de Ventas	7
1.5.1. En una empresa Comercial	7
1.5.2. En una empresa Industrial	8
1.5.3. En una empresa de Servicios	9
1.6. Inventarios y Reglas de valuación	10
1.6.1. Concepto de Inventarios	10
1.6.2. Principios de Contabilidad aplicables a inventarios	10
1.6.3. Modificaciones a la Regla de valuación	12
1.7. Métodos de registro contable para los movimientos en inventarios	16
1.7.1. Métodos Incompletos	16
1.7.2. Método Completo	18
1.8. Métodos de valuación del costo de los inventarios	19
1.8.1. Costo Identificado	20
1.8.2. Costo Promedio	21
1.8.3. Primeras Entradas, Primeras Salidas	22
1.8.4. Ultimas Entradas, Primeras Salidas	23
1.8.5. Detallistas	24
1.8.6. Otros métodos	25
CAPITULO II.- SISTEMAS DE COSTEO Y BASES DE VALUACION	
2.1. Costeo Absorbente	29
2.2. Costeo Directo	30
2.3. Costos Históricos	37
2.4. Costos Predeterminados	38
2.4.1. Costos Estimados	39
2.4.2. Costos Estándar	40
CAPITULO III.- ANTECEDENTES DE LA DEDUCCION FISCAL DEL COSTO DE LO VENDIDO	
3.1. Historia	44
3.2. Cambio a la Deducción por Compras	45
3.3. Reconocimiento del ISR diferido	48

INDICE

CAPITULO IV.-	REFORMA FISCAL DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PARA 2005	
4.1.	Cambio en las Deducciones autorizadas para Personas Morales	52
4.2.	Exposición de motivos del cambio	55
4.3.	Otras disposiciones fiscales relacionadas con inventarios y la deducción del Costo de lo Vendido	59
CAPITULO V.-	ANALISIS DE LA NUEVA SECCION III DEL CAPITULO II DEL TITULO II DE LA LISR, DENOMINADA “DEL COSTO DE LO VENDIDO”	
5.1.	Art. 45-A. Utilización de un Sistema de Costeo (Absorbente o Directo)	72
5.2.	Art. 45-B. Costo de Ventas para empresas con actividades comerciales	76
5.3.	Art. 45-C. Costo de Ventas para empresas con actividades distintas a las comerciales	78
5.4.	Art. 45-D. Costo para Personas Morales residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país	79
5.5.	Art. 45-E. Costo de Ventas en Enajenaciones a Plazo y Arrendamiento Financiero	80
5.6.	Art. 45-F. Consistencia en el procedimiento de costeo	82
5.7.	Art. 45-G. Métodos para la valuación de los inventarios	82
5.8.	Art. 45-H. Costo de lo vendido superior al precio de mercado	86
5.9.	Art. 45-I. Costo de Bienes proporcionados en la Prestación de servicios	87
CAPITULO VI.-	DISPOSICIONES TRANSITORIAS 2005 DE LA LISR, EN RELACION A LOS INVENTARIOS FINALES 2004	
6.1.	No Deducibilidad del costo de los inventarios finales 2004	92
6.2.	Opción de Acumulación de su costo durante un período de transición	94
6.2.1.	Inventario Base	97
6.2.2.	Inventario Acumulable	100
6.2.3.	Indice Promedio de Rotación de inventarios	104
6.2.4.	Pagos provisionales de ISR	108
6.2.5.	Reducción del valor del inventario final de ejercicios posteriores, respecto del Inventario Base	110
6.2.6.	Siguientes reducciones del inventario final con respecto del Inventario Base	113
6.2.7.	Aumentos posteriores del inventario final, pero sin rebasar el monto del Inventario Base	114
6.3.	Enajenaciones a Plazo efectuadas hasta el 2004	116
6.4.	Operaciones de Arrendamiento Financiero hechas hasta el 2004	118
6.5.	Inventario acumulable en Fusión y Escisión de sociedades	119
6.6.	Otras normas relacionadas con mercancías o inventarios 2004	120
6.6.1.	Mercancías 2004 que pierdan su valor en el 2005 o ejercicio posterior	120
6.6.2.	Recuento físico de inventarios existentes al terminar el año 2004	120
6.6.3.	Anticipos para comprar mercancías otorgados en el 2004, cuyo complemento sea facturado hasta el 2005	122
CAPITULO VII.-	INCONSTITUCIONALIDAD DEL COSTO DE LO VENDIDO 2005	
7.1.	Incumplimiento a los Principios de Legalidad Tributaria y Seguridad Jurídica	124

INDICE

7.2.	Incumplimiento al Principio de Equidad Tributaria	125
7.3.	Incumplimiento al Principio de Proporcionalidad Tributaria	126
7.4.	Aplazamiento de las resoluciones de los Juicios de Amparo en contra del Costo de lo Vendido	126
CASO PRACTICO DE ACUMULACION DE INVENTARIOS EN UNA EMPRESA COMERCIAL		129
CONCLUSIONES		149
ABREVIATURAS		153
BIBLIOGRAFIA		154

INTRODUCCION

Explicándolas desde la perspectiva de su función económica, las *empresas comerciales* son las que desempeñan la labor de acercar los distintos bienes y satisfactores generados por las entidades del ramo productivo, a quienes son los demandantes de los mismos, es decir, hasta los consumidores finales.

De esta manera, invierten su capital en la compra de inventarios de cierto giro o giros, con la finalidad de obtener ingresos a través de su enajenación, que incluyan determinados márgenes de ganancia.

Y en nuestro país, al igual que en muchas otras naciones alrededor del mundo, los ingresos de las empresas lucrativas están sujetos al pago de impuestos, particularmente al del Impuesto Sobre la Renta (ISR). En este marco, la legislación mexicana hace una distinción entre los negocios constituidos como Personas Morales (sociedades mercantiles), y los que operan como Personas Físicas.

Para los primeros, su cálculo de ISR correspondiente a un ejercicio fiscal, implica la consideración tanto de los ingresos acumulables como de las deducciones autorizadas que hayan registrado en dicho período, de cuya resta surgirá la base de este impuesto.

Comenzando en el año de 1987, la ley en la materia (LISR) daba la posibilidad a las sociedades mercantiles, de deducir el valor de adquisición de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados que compraran con el propósito de volverlos a enajenar, de fabricar otros bienes o de prestar algún servicio.

Sin embargo, a partir del ejercicio 2005 esta norma fue cambiada, dejándose en su lugar la actual disposición que sólo permite hacer deducible el costo de aquellas mercancías que se vendan.

La reforma fiscal anterior, ha sido calificada como una de las más importantes de los años recientes, provocando mucha discusión y reacciones en el medio empresarial. Es por ello que la presente tesis, analiza con cuidado los principales puntos de este tema que conciernen directamente a las entidades comerciales, identificando cómo repercuten en su habitual determinación de ISR.

El citado análisis inicia con un estudio general de la Teoría Contable relacionada con el Costo de Ventas: conceptos, definiciones, elementos que lo integran, procedimientos de cálculo, métodos de registro, valuación de inventarios y sistemas de costeo. Esta información básica, se encuentra establecida formalmente en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (en su mayoría, en el Boletín C-4 denominado "Inventarios"), emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. ⁽¹⁾

Y a continuación se adentra ya en el terreno fiscal, abarcando desde los antecedentes históricos de la deducción del Costo de lo Vendido, hasta las últimas modificaciones y adiciones hechas a la LISR para el 2005, que regulan diferentes aspectos de esta partida deducible, pasando también por lo que disponen otras reglamentaciones en torno al caso, como el Código Fiscal de la Federación y la Resolución Miscelánea Fiscal 2005-2006.

Asimismo, a lo largo de las siguientes páginas se vierten comentarios y observaciones útiles para el mejor entendimiento de la reforma referida, buscando precisar bien su impacto en la esfera de contribución de las empresas comerciales.

⁽¹⁾ Cabe mencionar que empezando en el 2006, los Principios de Contabilidad conocidos serán poco a poco reemplazados por las nuevas **Normas de Información Financiera (NIF)**, preparadas con base en sus planteamientos, y bajo la responsabilidad del Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF), organismo independiente que ahora es el encargado de elaborar la normatividad contable aplicable en México. Por lo pronto, ya tiene lista la publicación de las normas correspondientes a la nueva serie A (NIF-A).

TEMA DE LA TESIS:
Impacto en el ISR de una empresa comercial al deducir el Costo de Ventas.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

¿Cuál es el impacto que habrá en el ISR de una empresa comercial por el cambio de la Dedución de las Compras por el Costo de lo Vendido a partir de 2005?

HIPOTESIS:

Una empresa comercial tendrá temporalmente mayores Utilidades fiscales, y en consecuencia, un incremento en el ISR a su cargo o una disminución en sus pérdidas fiscales pendientes de amortizar, por el cambio de la Dedución de las Compras por el Costo de lo Vendido a partir de 2005.

OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION:

Objetivo General:

Determinar la repercusión que habrá en el ISR de una empresa comercial, con motivo del cambio de la Dedución de las Compras por el Costo de lo Vendido, establecido en las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigentes a partir de 2005.

Objetivos Específicos:

- a) Conocer de manera general los distintos Sistemas de Costeo que pueden emplearse en las empresas y establecer su relación con las nuevas reglas fiscales.
- b) Describir las características de los diferentes métodos contables utilizados para el registro y control de los movimientos en los inventarios, así como para valuar su costo, indicando su aplicación en el ámbito fiscal.
- c) Analizar y explicar el contenido de las disposiciones 2005 de la LISR, acerca de la Dedución del Costo de lo Vendido para Personas Morales.
- d) Confrontar los resultados que fiscalmente se obtenían en una empresa comercial con la anterior Dedución por Compras, contra los que arroja la actual Dedución del Costo de lo Vendido, identificando los beneficios que varían.
- e) Detallar las Disposiciones Transitorias de la LISR que conciernen a los Inventarios finales 2004, señalando y ejemplificando los nuevos cálculos implicados con la opción de Acumulación de su costo.
- f) Detectar los casos, situaciones y procedimientos, relacionados con la deducción del Costo de Ventas, no aclarados por la Ley.
- g) Facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a los contribuyentes que les sean aplicadas estas normas.

JUSTIFICACION DE LA INVESTIGACION:

Para el 2005, una de las modificaciones más trascendentes que involucra a las Personas Morales, incluida dentro de las reformas fiscales hechas a la LISR, es sin duda la sustitución de la anterior Deducción de las Compras por la actual Deducción del Costo de lo Vendido.

Este hecho despertó mi interés por adentrarme en la nueva normatividad, profundizar en su análisis y estudiar sus consecuencias, dada la repercusión que tiene para un sector económico importante del país: las empresas comerciales.

Algunas de ellas, sobre todo las pequeñas empresas que no cuentan con la adecuada infraestructura o sistemas que brinden la apropiada determinación de su Costo de Ventas, miran con preocupación y desagrado el retorno de esta deducción fiscal, por lo complejo que se vuelve valorarlo a falta de práctica y manejo.

Es por ello que la presente tesis profesional, además de surgir con el propósito personal de superarme académicamente, busca contribuir al pleno conocimiento del tema, identificando los puntos de atención en la Ley y aportando resultados prácticos que orienten y faciliten a los diversos interesados la aplicación de las presentes disposiciones.

Capítulo I.-

**MARCO GENERAL CONTABLE
DEL COSTO DE VENTAS.**

1.1. CONCEPTO DE COSTO.

Según el diccionario, por COSTO debemos entender: la cantidad que se paga para producir bienes o servicios, o para adquirir mercancías para la venta.

También, el costo de una cosa equivale a lo que se sacrifica, se invierte o se renuncia con tal de obtenerla.

El viejo concepto de que costo son las erogaciones, hechas o por hacer, hasta que un bien está listo para el fin al que se destina, no ha perdido vigencia.

Como hemos visto el término **costo** tiene varias acepciones, pero aquella que lo explica desde el punto de vista económico en forma más general, y a la cual se ciñe la técnica contable de costos, es la que lo define como:

“el conjunto de esfuerzos y recursos que se invierten para obtener un bien.”

Esto se refiere al costo de inversión, el cual representa la suma de factores técnicos medibles en dinero (capital y trabajo), que intervienen en la obtención de un producto o en la generación de un servicio, y que es, o debe ser, recuperable a través del precio de venta.

De acuerdo con los Principios de Contabilidad generalmente aceptados, emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, específicamente en su Boletín A-11 denominado Definición de los conceptos básicos integrantes de los estados financieros, tenemos que:

“A menudo se emplea la palabra costo relacionándola de alguna manera con los gastos o las pérdidas. Aunque este término puede cubrir una amplia gama de significados, para fines de estados financieros por costo debe entenderse el valor de los recursos que se entregan o prometen entregar (sacrificio económico), a cambio de un bien o un servicio.”⁽²⁾

Y conforme al Principio de Valor Histórico Original⁽³⁾, dicha transacción se registrará según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente, o la estimación razonable que de ella se haga al momento en que se considere realizada contablemente.

LA INFORMACION DERIVADA DE LOS COSTOS.

A medida que se han perfeccionado los procedimientos contables, la determinación del costo de bienes y servicios tiende a una mayor exactitud, y en consecuencia a la cuantificación correcta de la utilidad.

El costo ya no es un cálculo accesorio como por mucho tiempo se consideró. Dentro de la compleja organización económica actual, en que la producción y el cambio cada vez se aceleran más, se requiere de una técnica contable que capte, registre e informe detalladamente sobre los diferentes factores del costo que intervienen en las diversas

⁽²⁾ PCGA, Boletín A-11, párrafo 79.

⁽³⁾ PCGA, Boletín A-1, párrafo 42.

actividades productivas, con el fin de permitir su análisis y establecer un control sobre los mismos.

Los cambios que el mundo de los negocios ha enfrentado en los últimos años plantean nuevas perspectivas para este campo de la información contable.

Las recesiones económicas y la lenta recuperación del crecimiento del país, aunado a la presencia de un mayor número de oferentes en el mercado de bienes y servicios (competidores), tanto nacionales como extranjeros, han provocado en casi todas las empresas mexicanas menores márgenes de utilidad.

Esta situación les ha exigido un costeo exacto de sus productos y servicios, un mayor control de los costos en que incurren y que la información derivada de éstos sea utilizada con talento como una herramienta de ayuda para la toma de decisiones de la Administración, en busca de lograr sus objetivos.

1.2. DIFERENCIA ENTRE COSTO Y GASTO.

Desde el punto de vista contable, convencionalmente se ha tenido la siguiente idea respecto a los conceptos que involucran las palabras Costo y Gasto:

La distinción entre ambos términos consiste en que el Costo se identifica con el bien obtenido, es decir, se eroga por su causa e incrementa su valor en el inventario, que se refleja dentro del Activo en el Balance General, siendo una inversión recuperable.

Mientras que el Gasto se identifica con el período en que se erogó, no incrementa el valor del bien que se obtiene, considerándose un desembolso no recuperable, que no se muestra en el Balance sino que se aplica directamente a los Resultados.

No obstante lo anterior, ya desde hace tiempo se reconoce que más que tener significados contrarios, las dos acepciones guardan una relación entre sí, al señalarse que:

Costo es el valor adquirido por un bien tangible (producto) o intangible (servicio), al incurrir en él una serie de gastos.

Y que Gasto es la inversión que se efectúa, ya sea en una forma directa o indirecta, necesariamente para la consecución de un bien tangible o intangible.

La habitual diferenciación entre Costo y Gasto se centra ahora entre lo que aún tiene vida útil, y lo que ya ha expirado.

Conforme a esto, el concepto Costo representa lo que se ha pagado por un bien o servicio, que si está consumido es gasto, pero que si no está consumido es activo.

Volviendo a lo publicado en el Boletín A-11:

“Costo es un término genérico que abarca los de activo, gasto y pérdida.

Las entidades incurren en costos para obtener ingresos. Los costos que tienen potencial para generar ingresos en el futuro son los activos. Los costos expirados, es decir que perdieron el potencial generador de ingresos, son los gastos y las pérdidas.

Los gastos se distinguen de las pérdidas en que aquéllos ayudaron a generar ingresos en el período actual y las pérdidas no.”⁽⁴⁾

Y de acuerdo al Principio de Período Contable⁽⁵⁾, dichos costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen.

1.3. ELEMENTOS DEL COSTO.

En una empresa manufacturera, es decir, en una empresa que produce bienes, dentro de su Costo de Producción se agrupan y cuantifican monetariamente todas las operaciones realizadas desde la adquisición de materiales, hasta su transformación en artículos finales de consumo o de servicio.

Dichas erogaciones pueden clasificarse en tres elementos básicos:

- 1.- Materia prima directa,
- 2.- Mano de obra directa y
- 3.- Gastos indirectos de fabricación.

Por el contrario, en una empresa comercial el costo prácticamente no tiene elementos. En todo caso podríamos decir que son el valor de la factura de compra más las erogaciones adicionales para dejar las mercancías en el sitio donde serán enajenadas (fletes, seguros, gastos aduanales, impuestos, derechos, etc.), y este último concepto sólo es aplicable en compras realizadas en otras ciudades o países.

En una empresa de servicios pueden darse los tres elementos del costo o sólo los dos últimos.

1.3.1. MATERIA PRIMA DIRECTA.

Es el primero de los tres elementos del costo y el más tangible, y comprende todos aquellos materiales en estado natural, o elaborados por otras empresas, que a través de sucesivas transformaciones, ensambles o combinación de procesos, dan lugar a un producto nuevo y distinto.

Cuando su cantidad y valor fácilmente se identifican con exactitud en el artículo elaborado, a dichos componentes se les conoce con el nombre de Materia prima directa o Materiales Directos.

⁽⁴⁾ PCGA, Boletín A-11, párrafos 80, 81 y 82.

⁽⁵⁾ PCGA, Boletín A-1, párrafo 41.

Cuando se dificulta la cuantificación de algunas sustancias en el artículo producido, o su valor no justifica un procedimiento laborioso, y en ocasiones demasiado costoso para determinarlas en éste, entonces se consideran como Materia prima indirecta o Materiales Indirectos, es decir, como accesorios de fabricación.

La materia prima representa un elemento fundamental del costo, tanto por lo que se refiere a su valor con respecto a la inversión total en el producto, cuanto por la naturaleza propia de la mercancía elaborada, ya que constituye su esencia. Con esto se deduce que sin materiales no puede lograrse la obtención de un artículo.

1.3.2. MANO DE OBRA DIRECTA.

Una vez reunido el elemento anterior, se necesita del esfuerzo humano para que realice todas aquellas actividades tendientes a la transformación de la materia prima en artículos terminados. A este segundo elemento se le denomina Mano de Obra, y abarca todos los pagos por sueldos y salarios a obreros u operarios que intervienen en la fabricación de los productos.

Cuando la Mano de Obra se puede precisar en cada unidad producida, es decir, cuando la cantidad de trabajo o tiempo invertido, y su correspondiente valor, son perfectamente identificables en el artículo elaborado, se le designa como Directa. En caso contrario será Indirecta.

Es importante hacer notar que en los casos de Materia Prima y Mano de obra, debemos tener muy en cuenta que debe tratarse sólo de aquello que sea factible cuantificar en cada pieza obtenida. Esta característica los identifica como Elementos Directos del costo, precisamente porque su aplicación es específica a cada unidad producida.

Los conceptos que sean muy difíciles o poco prácticos de precisar en el producto terminado tendrán cabida en un tercer elemento del costo, denominado de Gastos Indirectos. En él se incluirán todos los costos de fabricación que no hemos considerado en los dos primeros elementos, diferentes de los materiales directos y de la mano de obra directa, pero que son propios de la producción.

1.3.3. GASTOS INDIRECTOS DE FABRICACION.

Para elaborar un artículo se requiere además de un tercer elemento, indispensable y accesorio para la transformación del material, conocido con el nombre de Gastos Indirectos de Fabricación.

Está integrado por aquellas partidas que se aplican en forma general para toda la producción, incluyendo los costos necesarios para tener en operación la planta, como son:

- Materia prima indirecta
- Mano de obra indirecta (sueldos fijos de mozos de fábrica, ayudantes, etc.)
- Depreciación de la maquinaria y equipo

- Renta de la fábrica o depreciación del edificio industrial
- Energía y agua
- Combustibles y lubricantes
- Mantenimiento y reparación de la maquinaria y equipo
- Herramientas
- Papelería, etc.

Estas erogaciones se clasifican como gastos indirectos, pues aunque forman parte del Costo de Producción, no puede conocerse con exactitud qué cantidad de ellas se encuentra en cada artículo fabricado, por lo que tampoco se cargan al Costo Unitario en forma directa.

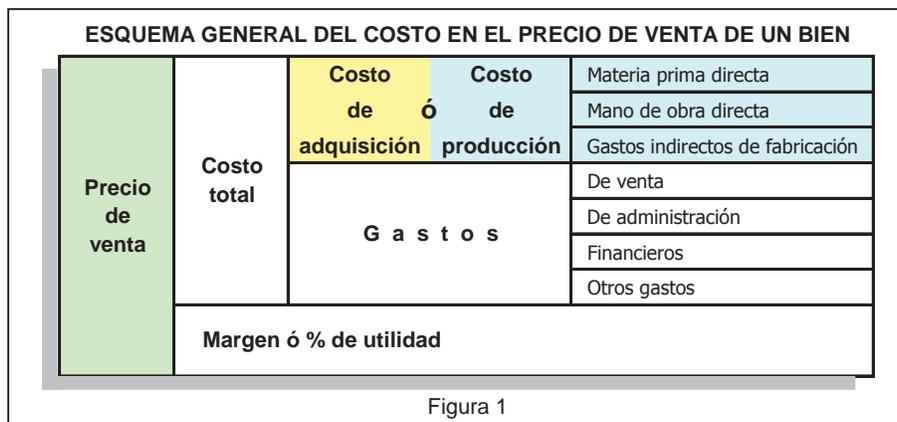
Su naturaleza obliga a que se distribuyan en los diferentes departamentos productivos, en base a prorrateos.

Los tres elementos del costo descritos en los párrafos anteriores, son fundamentales para la elaboración de un artículo de consumo o de uso.

A la suma de estos tres elementos se le denomina Costo de Producción incurrido, es decir, que expresa el costo de fabricación atribuible al período actual de trabajo, sin tomar en cuenta la producción en proceso proveniente del período anterior.

1.4. CONCEPTO DE COSTO DE VENTAS.

También llamado Costo de lo Vendido, se refiere al costo de adquisición, en el caso de un comerciante, o al costo de producción, en relación a un industrial, de aquellos productos finales que hayan sido vendidos durante un período (ver Figura 1).



El costo de los productos que no se hayan vendido, aunque estén terminados formará parte del valor de los inventarios

Estrictamente hablando, la diferencia entre “costo de lo vendido” y “costo de ventas” radica en que la primera acepción da a entender actos jurídicos consumados, en este

caso al haberse enajenado mercancías, que son con los que se relaciona dicho costo, mientras que la segunda hace alusión a esta clase de operaciones pero sólo en su calidad de actividades generadoras de derechos y obligaciones, sin especificar si quedan consumadas o no.

No obstante lo anterior, para efectos de la presente tesis estos dos términos se utilizarán indistintamente, pues con ambos se evoca el mismo concepto básico.

Si hacemos mención de los Principios de Contabilidad generalmente aceptados, publicados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (en lo sucesivo IMCP), en su Boletín B-3 que trata sobre los principios relativos al Estado de Resultados, encontramos que el rubro de Costo de lo Vendido:

“Muestra el costo de producción o adquisición (según se trate de una empresa de transformación o de una comercializadora), de los artículos vendidos que generaron los ingresos reportados en el renglón de ventas.

En las empresas de servicios, el costo de los servicios prestados está integrado por aquellos costos que se identifican razonablemente en forma directa, con la prestación de los servicios.”⁽⁶⁾

De acuerdo a lo anterior podemos apreciar que el costo se trata de una erogación estrechamente ligada a la obtención del ingreso.

Esto se reitera en el Boletín A-3 denominado Realización y Período contable, el cual nos indica:

“Que al realizarse un ingreso se reconozcan paralelamente los costos y gastos que le sean inherentes, independientemente de cuando se liquiden.”⁽⁷⁾

1.5. FORMULA GENERAL PARA LA DETERMINACION DEL COSTO DE VENTAS.

La forma de determinar el Costo de lo Vendido difiere según el tipo de empresa de que se trate: comercial, industrial o de servicios.

1.5.1. EN UNA EMPRESA COMERCIAL.

Esta entidad actúa de intermediaria entre productores y consumidores de bienes, adquiriendo mercancías en cierto estado para venderlas en las mismas condiciones.

Algunas veces les da mejor presentación, pero en todo caso su control no es demasiado complicado, precisamente porque lo que revende no sufre modificación.

⁽⁶⁾ PCGA, Boletín B-3, párrafos 19 y 20.

⁽⁷⁾ PCGA, Boletín A-3, párrafo 24.

El comerciante conoce de inmediato el costo unitario de los artículos sujetos a la venta, desde el momento mismo en que hace los pedidos a sus proveedores. Y para calcular el Costo de lo Vendido se basa en la fórmula establecida en la Figura 2.

Dicha fórmula forma parte de su Estado de Resultados, y por lo tanto, las cifras que se anotan en ella corresponden a un período en la vida operativa de la entidad.

EMPRESA COMERCIAL				
Conceptos		Importes		
	Inventario inicial			150
(+)	Compras	890		
(+)	Gastos sobre compras	25		
(=)	Compras totales		915	
(-)	Devoluciones y rebajas sobre compras		10	
(=)	Compras netas			905
(-)	Mercancías disponibles			1,055
(-)	Inventario final			120
(=)	Costo de lo Vendido			935

Figura 2

Al referirnos a inventarios en una empresa comercial no necesitamos puntualizar más, ya que sólo tenemos inventarios de la mercancía con la cual negociamos. En cambio en una empresa industrial existen varias clases de inventarios, por lo que al hacer mención de ellos se deberá especificar en cada caso de cuál se trata.

1.5.2. EN UNA EMPRESA INDUSTRIAL.

La finalidad de una industria es producir bienes económicos para ofrecerlos en el mercado. Compra materia prima, o la extrae de la propia naturaleza, para transformarla en artículos diferentes, dispuestos para la venta al precio más bajo posible.

De lo anterior se desprende, lógicamente, que el industrial tiene mayores dificultades que el comerciante para cuantificar sus costos, pues además de conducirse finalmente como él desempeñando funciones mercantiles, con anterioridad tuvo que realizar una serie de operaciones para la fabricación de los productos objeto de la venta.

En este tipo de empresas el Costo de lo Vendido se determina mediante la fórmula expuesta en la Figura 3, la cual también se incluye en su Estado de Resultados, y más específicamente en su Estado de Costo de Producción y Ventas.

EMPRESA INDUSTRIAL			
Conceptos	Importes		
Inventario inicial de materia prima	110		
(+) Compras netas de materia prima	950		
(=) Materia prima disponible	1,060		
(-) Inventario final de materia prima	130		
(=) Materia prima directa utilizada		930	
(+) Mano de obra directa utilizada		570	
(+) Gastos indirectos de fabricación:			
Materia prima indirecta	45		
Mano de obra indirecta	90		
Depreciación de maquinaria y equipo	170		
Otros gastos indirectos de fabricación	50	355	
(=) Costo de Producción incurrido			1,855
(+) Inventario inicial de producción en proceso			320
(+) Compras netas de productos semiterminados			160
(=) Producción en proceso disponible			2,335
(-) Inventario final de producción en proceso			300
(=) Costo de Producción de artículos terminados			2,035
(+) Inventario inicial de productos terminados			285
(+) Compras netas de productos terminados			140
(=) Producción terminada disponible			2,460
(-) Inventario final de productos terminados			270
(=) Costo de lo Vendido			2,190

Figura 3

1.5.3. EN UNA EMPRESA DE SERVICIOS.

En una empresa prestadora de servicios, aún cuando pueda pensarse que sus costos son similares a los de una industria, en realidad son distintos, a pesar de que también tenga una función de producción (en este caso del servicio), ya que ésta resulta ser muy variada.

Para las industrias los materiales son el elemento esencial en su proceso de fabricación; en cambio para las empresas de servicios no siempre. Además, en ellas el elemento principal de sus costos es tremendamente disímulo, dependiendo del servicio que se proporcione:

- | | | |
|----------------|----------------|--------------------|
| - Publicidad | - Contabilidad | - Entretenimiento |
| - Construcción | - Comunicación | - Reparación |
| - Hotelería | - Asesoría | - Vigilancia, etc. |

Es por tal razón que no puede establecerse una fórmula general a seguir, para determinar el costo de los servicios prestados por dichas entidades.

No obstante esto, en los procedimientos presentados inicialmente, se alcanza a apreciar a simple vista el enorme contraste que hay en el modo de calcular el Costo de Ventas en empresas con actividades diferentes.

1.6. INVENTARIOS Y REGLAS DE VALUACION.

1.6.1. CONCEPTO DE INVENTARIOS.

Los inventarios se integran por productos que están sujetos a la compra-venta, y participan de manera importantísima en el objetivo principal de cualquier entidad comercial o industrial: la obtención de utilidades a través de la satisfacción de las necesidades de los consumidores.

El IMCP, por medio de su Boletín C-4 denominado Inventarios, nos define este concepto de la siguiente manera:

“El rubro de inventarios lo constituyen los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su posterior venta, tales como materia prima, producción en proceso, artículos terminados y otros materiales que se utilicen en el empaque, envase de mercancía o las refacciones para mantenimiento que se consuman en el ciclo normal de operaciones.”⁽⁸⁾

Como podemos apreciar, la importancia del inventario radica en que al enajenarse, se vuelve la principal fuente de ingresos de que dispone una compañía. Y formando parte de su activo circulante, denota la solvencia que le brinda en el corto plazo.

Las empresas mejor administradas en la actualidad, se han convencido de la necesidad de mantener una estricta vigilancia en la operación de los almacenes, dado el valor que representan los productos que ahí se manejan.

Asimismo reconocen que la inversión hecha en los inventarios, además de los costos de adquisición o producción, implica otros costos más, tales como el del espacio que ocupan, el salario de los trabajadores que los mueven y resguardan, y la pérdida causada por el deterioro o la obsolescencia de los mismos.

1.6.2. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD APLICABLES A INVENTARIOS.

La partida de inventarios está regulada por Normas y Principios de Contabilidad generalmente aceptados, que el IMCP publica en su Boletín C-4, donde se explica que:

“Para establecer las bases de cuantificación de las operaciones que se realizan en un ente económico, relativas al rubro de inventarios, es necesario tomar en cuenta los siguientes

⁽⁸⁾ PCGA, Boletín C-4, párrafo 7.

principios de contabilidad, enunciados en el Boletín referente al Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera:

“Periodo contable.- Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren; en términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen.”

“Realización.- Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados:

- (a) Cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos,
- (b) Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes, o
- (c) Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.”

“Valor histórico original.- Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente...”

“Consistencia.- Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo...”

Basados en los conceptos anteriores, la regla de valuación para inventarios es el costo de adquisición o producción en que se incurre al comprar o fabricar un artículo, lo que significa en principio, la suma de las erogaciones aplicables a la compra y los cargos que directa o indirectamente se incurren para dar a un artículo su condición de uso o venta...”⁽⁹⁾

La norma hace la apreciación de dos clases de costo: el de adquisición, si se trata de empresas comerciales o prestadoras de servicios, y el de producción, tratándose de industrias.⁽¹⁰⁾

En relación a esta segunda clase de costo, el Boletín C-4 continúa refiriendo:

“... Sin embargo, es necesario cuantificar el efecto de circunstancias especiales, que no deben afectar el costo de producción, sino llevarse directamente a resultados, tales como:

A) Capacidad de producción no utilizada.- En ocasiones, por diversas circunstancias, algunas empresas industriales operan a un grado inferior de su nivel normal de producción, o bien parte de sus instalaciones están ociosas, ocasionando con esto que ciertos gastos distorsionen el costo de producción. Como esta situación es difícil de precisar en la práctica, es necesario que en las empresas se recurra a la asesoría de sus técnicos, para cuantificar el importe que debe cargarse a los resultados. Entre los factores que pueden tomarse en cuenta están:

- (a) La capacidad práctica de producción,
- (b) Los volúmenes de producción presupuestados, y
- (c) La producción real obtenida.

⁽⁹⁾ PCGA, Boletín C-4, párrafos 9 y 10.

⁽¹⁰⁾ Ver subcapítulos 1.3. Elementos del costo y 1.5. Fórmula general para la determinación del costo de ventas.

- B) Castigos de inventarios.-** Obedecen a diversas circunstancias, entre las cuales se pueden citar: Estimaciones para posibles artículos obsoletos o de lento movimiento.
- C) Desperdicios anormales de materia prima.-** Es frecuente que en las empresas industriales, durante el periodo inicial de operaciones o cuando se inicia la fabricación de un nuevo producto, el consumo de materia prima se vea afectado desfavorablemente por diversas causas, entre las que podemos citar: Falta de ajuste de la maquinaria, inexperiencia en el manejo de la producción, etc., por lo que no es conveniente afectar el costo de producción.

Producción en proceso.

Por la naturaleza continua del proceso de fabricación y la necesidad de preparar información a ciertas fechas, contablemente debe efectuarse un corte de operaciones y, por tanto, los artículos que aún no estén terminados se valorarán en proporción a los diferentes grados de avance que tengan en cada uno de los elementos que forman su costo.”⁽¹¹⁾

El objetivo de la valuación se centra en la correcta cuantificación de dos partidas:

- 1.- Del costo de ventas, que ha de restar a los ingresos del período, y
- 2.- Del inventario final que aparece en el balance, que será llevado a resultados en ejercicios posteriores.

INVENTARIOS EN MONEDA EXTRANJERA.

Los inventarios que se consigan en moneda extranjera deben registrarse según los tipos de cambio histórico que correspondan, es decir, según los tipos de cambio vigentes en las fechas en que se hayan adquirido.

1.6.3. MODIFICACIONES A LA REGLA DE VALUACION.

En ocasiones existen algunos inventarios que no pueden ser vendidos en sus valores originales, por ocurrir diversas causas que los demeritan:

- Si se dañan de cualquier manera,
- Si sufren desperfectos que merman su buen desempeño o
- Si el tiempo los convierte parcial o totalmente en obsoletos.

Al suceder esto, es necesario que la empresa reconozca los efectos económicos de dichas situaciones en su información financiera, teniendo presentes los Principios de Realización y Período Contable.

Tales principios establecen de entrada, que los ingresos se asocien con sus correspondientes costos y gastos del período. Para ello se hacen estimaciones y crean provisiones que en un inicio no son exactas, pero que sí permiten una adecuada medición entre ingresos y costos.

⁽¹¹⁾ PCGA, Boletín C-4, párrafos 15 y 16.

El cálculo para determinar el monto de las citadas provisiones, debe basarse en el estudio detallado del estado que guarden los inventarios a la fecha. Y según las cifras reales que mes a mes se vayan obteniendo, en el momento que se juzgue pertinente podrá incrementarse o reducirse el importe provisionado.

En relación a lo anterior, el propio Boletín C-4 señala:

“Por otra parte, cuando el deterioro, la obsolescencia, el lento movimiento y otras causas indiquen que el aprovechamiento o realización de los artículos que forman parte del inventario resultara inferior al valor registrado, deberá admitirse la diferencia como una pérdida del ejercicio.

Las cuentas de estimación que se creen con motivo de la aplicación de las modificaciones al costo por los eventos anteriormente expuestos, pueden ser disminuidas o canceladas contra resultados del ejercicio, si se modifican favorablemente las circunstancias que las originaron.”⁽¹²⁾

Como ya se expuso, en primera instancia cada mercancía debe valuarse a su costo de adquisición o de producción, siempre y cuando éste sea más bajo que el último valor de mercado conocido (también llamado costo de reposición).

Este **valor de mercado o de reposición** constituye el costo en que incurriría la empresa actualmente, para adquirir o producir un artículo igual al que integra sus existencias, debiendo ser un precio representativo del mercado.

Además, hay que considerar los siguientes criterios:

- El costo de los inventarios no debe exceder a su valor de realización (venta).
- Los inventarios que se vuelvan obsoletos, estén dañados o pierdan cualidades originales propias, deben valuarse a su valor de realización.

Con respecto a estas adecuaciones a la regla de valuación, el Boletín C-4 profundiza:

“Tomando en cuenta que los inventarios pueden sufrir variaciones importantes por cambios en los precios de mercado, obsolescencia y lento movimiento de los artículos que forman parte del mismo, es indispensable, para cumplir con el Principio de Realización que indica que: “Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados: ...Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse en términos monetarios”, que se modifiquen las cifras que arrojan la valuación al costo sobre las siguientes bases:

Costo o valor de mercado, el que sea menor, excepto que:

- 1) El valor de mercado no debe exceder del valor de realización, y que
- 2) El valor de mercado no debe ser menor que el valor neto de realización.

El concepto de costo ya fue comentado, por lo que a continuación nos referimos únicamente al valor de mercado, de realización y neto de realización:

A) El término **valor de mercado**, debe entenderse como **costo de reposición**, bien sea por compra directa o producción según sea el caso y éste puede obtenerse de la siguiente

⁽¹²⁾ PCGA, Boletín C-4, párrafos 54 y 55.

manera: de las cotizaciones que aparecen en publicaciones especializadas, si se trata de artículos o mercancías cotizadas en el mercado; de cotizaciones y precios de facturas de los proveedores, etc.

- B) El **valor de realización** se obtiene del precio normal de venta menos gastos directos de venta, tales como: impuestos, regalías, comisiones, etc.
- C) El **valor neto de realización** se obtiene del precio normal de venta menos gastos directos de venta y un porcentaje razonable de utilidad.

Para obtener el costo de reposición deberán seguirse las bases del sistema y método que esté implantado, por ejemplo, no es correcto que se calcule el costo de reposición sobre bases del costeo absorbente, cuando se está manejando la operación sobre bases de costeo directo. ⁽¹³⁾

El objeto de ajustar el costo del inventario según los conceptos anteriores, es el de presentar razonablemente los resultados del ejercicio y por tanto, cuando el costo de reposición es inferior al de valor neto de realización, el ajuste debe hacerse precisamente a este último valor, con objeto de no registrar pérdidas en exceso a las que en operaciones normales se obtendrían.” ⁽¹⁴⁾

Del mismo modo, cuando el costo de reposición sea mayor al valor de realización, la valuación se hará conforme a este último dato, con el propósito de que el inventario no conserve importes irrealizables, sino montos factibles que reflejen resultados lógicos y fundados.

Las pautas anteriores logran resumirse como se ve en la Figura 4. Y para una mejor comprensión de estas variantes, en la Figura 5 se presenta un ejemplo numérico de cada supuesto.

Finalizando con estas apreciaciones, el Boletín C-4 detalla por último que:

“Lo más común es aplicar las alternativas anteriores a cada renglón del inventario; sin embargo, cuando la producción culmina en un solo tipo de artículo, la aplicación debe hacerse al importe total del inventario.

Cuando se considere que no ocurrirán pérdidas por la modificación del costo de algunos integrantes del inventario, debido a que otros subieron de valor proporcionalmente, no será necesario castigar al inventario.

Cuando los elementos que integran el inventario se emplean para varios productos con diferentes volúmenes de venta, a menos que exista algún método práctico para clasificar las diversas categorías, las reglas deben aplicarse por separado a cada renglón del inventario.

También las pérdidas motivadas por el valor de mercado que afectan a pedidos que se hubieren aceptado en firme, por mercancía o materiales que se encuentren en tránsito,

⁽¹³⁾ Ver capítulo II Sistemas de costeo y bases de valuación.

⁽¹⁴⁾ PCGA, Boletín C-4, párrafos 43 a 47.

PRINCIPAL CIRCUNSTANCIA QUE MODIFICA LA REGLA DE VALUACION:			
<i>costo aplicable</i> →	Valor de mercado o costo de reposición	menor que <	Costo de adquisición o producción
CONDICIONADO AL CUMPLIMIENTO DE DOS REQUISITOS:			
A)			
<i>costo aplicable</i> →	Valor de mercado o costo de reposición	menor que o igual a < o =	Valor de realización
B)			
<i>costo aplicable</i> →	Valor de mercado o costo de reposición	mayor que o igual a > o =	Valor neto de realización
EN CASO CONTRARIO:			
C)			
	Valor de mercado o costo de reposición	mayor que >	Valor de realización ← <i>costo aplicable</i>
D)			
	Valor de mercado o costo de reposición	menor que <	Valor neto de realización ← <i>costo aplicable</i>
Estos dos últimos criterios sólo se seguirán si previamente ocurre la premisa principal que modifica la regla de valuación.			

Figura 4

MODIFICACIONES A LA REGLA DE VALUACION DE INVENTARIOS				
Conceptos	Supuestos			
	1	2	3	4
Precio normal de venta	1,950	1,800	1,520	1,845
(-) Gastos directos de venta	70	70	70	70
(=) Valor de realización	1,880	1,730	1,450	1,775
(-) Porcentaje de utilidad habitual	287 18%	346 25%	308 27%	296 20%
(=) Valor neto de realización	1,593	1,384	1,142	1,479
Con las cifras anteriores a continuación se determina el costo que debe asignarse al artículo en cada caso:				
Regla general:				
El menor entre los costos de:				
Adquisición o producción	1,500 (*)	1,500	1,500	1,500
Reposición (valor de mercado)	1,560	1,465 (*)	1,480	1,400
Excepto que el costo de reposición:				
1) Sea mayor al:				
Valor de realización	1,880	1,730	1,450 (*)	1,775
2) Sea menor al:				
Valor neto de realización	1,593	1,384	1,142	1,479 (*)
(*) Importe a utilizar para efectos de valuación de inventarios.				

Figura 5

deben reconocerse en cuentas de resultados del ejercicio.”⁽¹⁵⁾

1.7. METODOS DE REGISTRO CONTABLE PARA LOS MOVIMIENTOS EN INVENTARIOS.

En todo negocio, el registro de las operaciones que involucran movimiento de inventarios es uno de los más importantes, ya que de tal registro depende la exactitud en el cálculo del costo de producción, del costo de ventas, y por ende, de la utilidad o pérdida bruta.

Para llevar el registro contable de dichas operaciones se dispone de varios procedimientos, y para establecer alguno de ellos se deben tener en cuenta aspectos tales como: capacidad económica de la empresa, volumen de movimientos y necesidades de información.

Las actividades que normalmente se realizan con los inventarios abarcan las entradas por:

- Compra de los mismos,
(disminuidas por las devoluciones que se hagan y las rebajas que se consigan)
- Gastos de compra.

Asimismo, incluyen las salidas por:

- Su enajenación
(descontadas por las devoluciones que se reciban y las bonificaciones que se ofrezcan).

En resumen, las operaciones con inventarios implican todas las transacciones de compra-venta de mercancías, materias primas, productos semielaborados y terminados, efectuadas tanto en unidades como en dinero.

También consideran el recorrido que éstos ejecutan por los distintos almacenes dentro del proceso de fabricación, desde que ingresan en él y hasta su último acabado, y la valuación de sus existencias al inicio y al final del período correspondiente.

Por sus características, los principales métodos de registro contable que existen para los movimientos de inventarios se clasifican como:

- De tipo incompleto o
- De tipo completo.

1.7.1. METODOS INCOMPLETOS.

Hablamos de un método de registro Incompleto, cuando a través de los saldos que arroja la contabilidad respectiva, no es posible determinar los costos correctamente (costo de producción, costo de lo vendido).

⁽¹⁵⁾ PCGA, Boletín C-4, párrafos 50 a 53.

Durante el período o ejercicio, la empresa se concreta a emplear una serie de cuentas acumulativas para asentar las operaciones relacionadas con inventarios.

Y al término de ese lapso, para poder concretar el resultado de la utilidad o pérdida bruta, requiere hacer recuento físico de las existencias que se tengan en los almacenes a esa fecha, y valuarlas a precio de costo.

Esta regla es ineludible, pues la contabilidad no va controlando los inventarios finales de mercancías, ni de materiales, productos en proceso ni terminados, y carece de esos datos, los cuales pueden dilatar en conocerse.

Por esta razón los resultados financieros no aseguran exactitud. Necesitar de manera indispensable los conteos físicos, revela una falta de control sobre los inventarios, aunado a que esta labor algunas veces obliga a cerrar los almacenes para llevarla a cabo, principalmente cuando hay que medir, pesar o contar una gran variedad de artículos.

En esta categoría encontramos los siguientes métodos:

- Procedimiento Global o de Mercancías Generales.
- Procedimiento Analítico o Pormenorizado.

La diferencia entre el procedimiento *Global* y el *Analítico*, consiste en que en el segundo se utilizan tantas cuentas de mayor como operaciones se dan normalmente con los inventarios. Es decir, se tiene una cuenta para cada concepto que interviene en la fórmula para la determinación del costo de lo vendido (ya sea negocio comercial o industrial), donde las cifras se registran a precio de costo, además de las cuentas concernientes a las ventas, donde los valores se asientan justamente a precio de venta.

Mientras que en el primer método mencionado todas esas partidas se manejan en una sola cuenta, denominada "Mercancías Generales", juntándose la contabilización de operaciones a precio de costo y a precio de venta, perdiendo claridad en la información (revisar Figura 6).

Actualmente casi no se recurre a este procedimiento tan general; sin embargo, hay quien lo emplea para efectos fiscales, adaptándolo a las disposiciones de lo que hoy se conoce como contabilidad simplificada.

Dadas las particularidades de estos dos sistemas, al verificarse la salida de productos de los almacenes, por ejemplo al haber una venta, no se hace el asiento correspondiente del costo aplicado, ni la disminución del saldo en inventarios.

Es por eso que no se puede precisar el importe del costo de ventas ni del costo de fabricación, si no se efectúan antes levantamientos físicos de los inventarios que se conserven al último día del período y se valúan.

Esto provoca que al sufrir errores, robos o extravíos en el manejo de las mercancías, éstos no se identifiquen como irregularidades, puesto que no se tiene ninguna cuenta que lleve el saldo de las existencias que debiera haber en el almacén. El costo de esas diferencias se junta con el del resto de los movimientos sin fijarnos.

De cualquier manera es un hecho inevitable que muchas empresas pequeñas adoptarán un procedimiento de registro incompleto (en la mayoría de los casos el sistema Analítico),

ya que es el adecuado a sus necesidades y cubre sus bajos requerimientos de control. Usar un método más complejo sería para ellas inoperante e inútil, porque no disponen de los elementos para establecerlo.

1.7.2. METODO COMPLETO.

La contabilidad que aplica el método de registro completo, mantiene actualizado el saldo de las existencias en inventarios en todo momento.

Por sistema siempre se anota el respectivo costo de adquisición o de producción de los artículos cuando se compran o concluyen e ingresan al almacén, y cada vez que éstos salen del mismo, ya sea por venta o para iniciar o continuar su proceso de transformación.

Con este método son más confiables los resultados obtenidos respecto a los inventarios. Hay un control interno más riguroso, pues continuamente se conoce el valor y la cantidad de los productos en existencia (mercancías, materias primas, artículos terminados y semiterminados) y el costo de lo vendido del período, sin necesidad de levantar inventarios físicos.

Un aspecto fundamental para el adecuado control de los inventarios, es un método de registro que permita tener información constante y correcta sobre las existencias en los almacenes.

Y desde el punto de vista práctico, podemos identificar este método completo con el uso del procedimiento de *Inventarios Perpetuos*, también conocido como de Inventarios Constantes, el cual tiene ventajas sustanciales sobre el procedimiento Analítico.

Una de ellas es que brinda la posibilidad de controlar los saldos de los distintos inventarios propiedad de la empresa, sin la condición previa de realizar recuentos físicos. De manera sistemática nos muestra, a través de registros auxiliares expresados tanto en unidades como en pesos, la disponibilidad que de dichos bienes se mantenga a toda hora (inventarios finales).

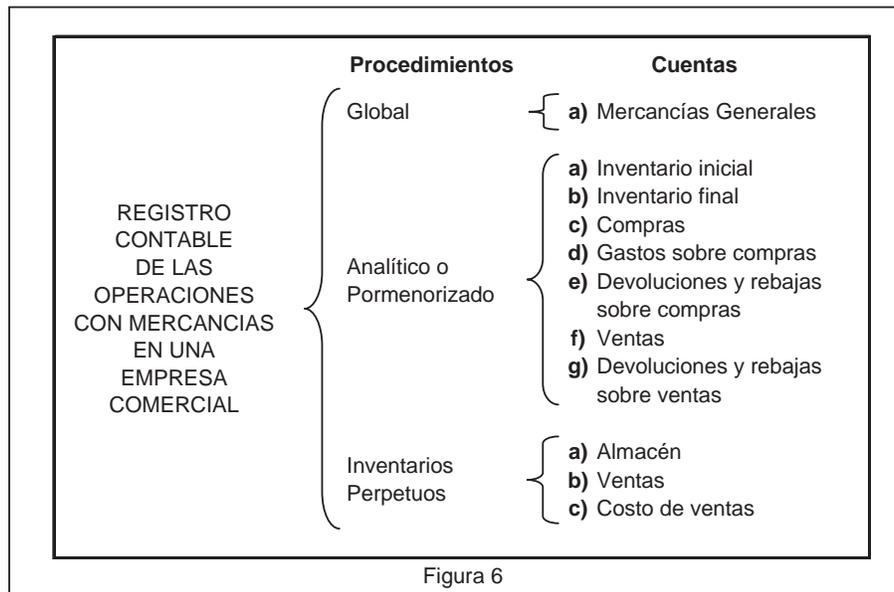
Pero la diferencia significativa entre los sistemas de registro Analítico y de Inventarios Perpetuos, radica en el control del costo de ventas. Cada vez que se enajenan las mercancías y se efectúa una salida del almacén, además de contabilizar la operación a precio de venta, este último procedimiento registra el costo en que éstas fueron adquiridas o fabricadas, aplicándolo a resultados y disminuyendo el saldo en inventarios.

Y procede de forma semejante, pero a la inversa, cuando los clientes devuelven artículos que anteriormente se les hubiera entregado, regresándolos al almacén.

Las cuentas que utiliza este método son: Almacén ⁽¹⁶⁾, Producción en proceso (cuentas de balance), Ventas y Costo de lo vendido (cuentas de resultados).

Para una mejor comprensión, véase la Figura 6 que aparece en seguida:

⁽¹⁶⁾ Cada tipo de almacén tendría su propia cuenta.



Comparado con los sistemas de registro incompletos, aquí el margen de utilidad bruta se calcula de un modo más rápido, si no es que de inmediato. Lo anterior facilita elaborar estados financieros más veraces y frecuentes.

Aunque por sistema no lo requiera, es conveniente practicar inventarios físicos para comprobar que se estén haciendo correctamente los asientos de las operaciones, y no haya desviaciones, faltantes, mermas o robo de productos. Estas anomalías son detectadas al confrontar los resultados de lo contado físicamente contra el saldo de los artículos que debiera haber en el almacén, según los registros perpetuos de contabilidad. De esta manera se toman acciones correctivas más oportunas.

Debido a las ventajas anteriores, este procedimiento tiene el máximo de aplicación en la actualidad. Y en empresas importantes su uso se hace mediante sistemas computarizados, que permiten un mayor y mejor control tanto en inventarios como en el registro de operaciones contables.

1.8. METODOS DE VALUACION DEL COSTO DE LOS INVENTARIOS.

Dentro de las empresas, las existencias en mercancías y materias primas representan uno de sus activos más valiosos, si no es que el esencial, pues sólo con ellas es posible realizar las actividades primarias para las que se constituyó la organización.

Además, el importe que se presenta en el balance como saldo final en inventarios, participa también en el estado de resultados dentro del cálculo del costo de ventas. Y este dato resulta primordial para los usuarios de la información, por su impacto en las utilidades del ejercicio. De ahí nace la exigencia de su correcta valuación.

Las valoraciones inadecuadas (sobreevaluaciones, subvaluaciones) repercutirán en el costo de ventas y en las utilidades, en virtud de las siguientes reglas:

A mayor inventario final, menor costo y mayor utilidad. A menor inventario final, mayor costo y menor utilidad.
--

Y si a lo anterior agregamos que las entidades son negocios en marcha, un error en la valuación del inventario final afectará tanto al período presente como al que siga, ya que dicho inventario final se convierte en el inventario inicial del siguiente período, invirtiéndose las reglas:

A mayor inventario inicial, mayor costo y menor utilidad. A menor inventario inicial, menor costo y mayor utilidad.
--

Dada la importancia que revisten los inventarios para las organizaciones, como se ha visto, la técnica y la práctica contable han propuesto y establecido diversos métodos de valuación para los mismos.

Cada uno de ellos posee características particulares, en especial para resolver el problema de cómo fijar el valor de salida de los artículos que se despachen del almacén, cuando previamente se compran o se fabrican en varias ocasiones a costos desiguales, situación que es común tener durante el ejercicio. En todos los casos, surgieron tratando de adecuarse a las necesidades específicas de las empresas o del momento económico.

A continuación analizaremos los métodos de valuación que se reconocen como válidos, según los Principios de Contabilidad generalmente aceptados, expuestos en el Boletín C-4 "Inventarios" del IMCP, y que son los siguientes:

- a) Costo identificado.
- b) Costo promedio.
- c) Primeras entradas, primeras salidas (PEPS).
- d) Últimas entradas, primeras salidas (UEPS).
- e) Detallistas.

1.8.1. COSTO IDENTIFICADO.

También conocido con el nombre de Costos Específicos, este método es aconsejable sólo a cierto tipo de empresas, que por las particularidades de los productos que enajenan, cada uno de ellos tiene una identificación precisa y exclusiva como unidad independiente (número de serie, número de inventario) que permite relacionarlo con su respectivo costo de manera individual.

Entre este tipo de compañías se encuentran: las agencias de automóviles y camiones, joyerías, distribuidoras de equipo de cómputo y electrónicos, etc.

Haciendo referencia a este sistema de valuación, el Boletín C-4 nos señala que:

“Por las características de ciertos artículos, en algunas empresas es factible que se identifiquen específicamente con su costo de adquisición o producción.”⁽¹⁷⁾

⁽¹⁷⁾ PCGA, Boletín C-4, párrafo 29.

Ventajas:

Permite determinar de forma exacta tanto el costo de ventas como el inventario final, cumpliendo con el Principio de Período Contable perfectamente. La correlación de ingresos con los costos se apega al flujo físico real del inventario.

Desventajas:

Muchos bienes es poco práctico manejarlos mediante una identificación específica, y la que se haga en unidades que sean completamente intercambiables por ser idénticas, pero que tengan costos diferentes, puede ser manipulada arbitrariamente para proporcionar resultados más favorecedores.

1.8.2. COSTO PROMEDIO.

Este método es muy sencillo y tal vez el más utilizado para valuar el inventario.

Consiste en dividir, para cada tipo de mercancía, el valor final de sus existencias (importe en pesos) entre el saldo final en unidades que se conserven a ese mismo momento, según sea la unidad de medida empleada para controlarlas (número de kilos, bultos, litros, cubetas, metros, rollos, piezas, cajas, etc.)

Con esto se obtiene un costo unitario promedio, el cual servirá para cuantificar el monto de las salidas de almacén que se presenten inmediatamente después, ya sea por venta o para adicionarse al proceso de fabricación.

El costo promedio, de acuerdo con la periodicidad de su cálculo, puede ser periódico o constante. Se considerará periódico cuando se determine de tiempo en tiempo, por ejemplo semanalmente, por quincena, el último día de cada mes, etc., pues se estima que las fluctuaciones que lleguen a haber en el precio promedio serán mínimas.

Se considerará constante cuando con cada nueva entrada de almacén se repita hacer la división descrita, para obtener de manera inmediata el nuevo costo promedio a que haya lugar, con el cual se valuarán las siguientes salidas que se realicen y así sucesivamente.

El Boletín C-4 explica el método de Costo promedio así:

“Como su nombre lo indica, la forma de determinarlo es sobre la base de dividir el importe acumulado de las erogaciones aplicables, entre el número de artículos adquiridos o producidos.”⁽¹⁸⁾

Ventajas:

Es muy práctico; nivela oscilaciones en los precios de compra o costos de fabricación de cada producto a la hora de valuar sus salidas, limitando las distorsiones en el corto plazo.

Desventajas:

No muestra la verdadera situación financiera de la empresa, al valorar los inventarios mediante costos, que si bien no son los más antiguos, tampoco son los más recientes, sino un precio medio. Lo anterior también provoca que se reporten utilidades o pérdidas

⁽¹⁸⁾ PCGA, Boletín C-4, párrafo 30.

que no son del todo reales, ya que no está actualizado el costo de ventas del estado de resultados.

Esta técnica puede recomendarse cuando sucedan persistentemente variaciones en los costos de adquisición o producción que no sean bruscas, a la alza y a la baja de modo combinado.

1.8.3. PRIMERAS ENTRADAS, PRIMERAS SALIDAS.

Este método de valuación de inventarios es conocido también por la abreviatura que forman sus iniciales, es decir PEPS. Y toma como plataforma el orden que en teoría llevan, o deberían de llevar, los productos cuando transitan por los procesos de compra-venta o de fabricación.

De este modo, y a cada tipo de mercancía, a sus primeras salidas de almacén se les asignará el costo de sus primeras entradas al mismo, hasta agotar su número de unidades, continuando con los costos de las entradas menos recientes que prosigan y así sucesivamente.

De acuerdo a este arreglo, con cada salida que se dé, ya sea por venta o por inclusión al proceso productivo, se van consumiendo las primeras piezas ingresadas al almacén, es decir, las más antiguas. Esto sólo se refiere al registro contable, y no al movimiento físico.

Sobre el desarrollo de esta técnica, el Boletín C-4 expone lo siguiente:

“El método ‘PEPS’ se basa en la suposición de que los primeros artículos en entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir de él, por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio, quedan prácticamente registradas a los últimos precios de adquisición, mientras que en resultados los costos de venta son los que corresponden al inventario inicial y las primeras compras del ejercicio.

Es conveniente destacar que el manejo físico de los artículos no necesariamente tiene que coincidir con la forma en que se valúan y que para una correcta asignación del costo deben establecerse las diferentes capas del inventario según las fechas de adquisición o producción.

A través de este método, en época de alza de precios, puede originarse que las utilidades representadas por incrementos del renglón de inventarios, se deban al aumento en los costos de adquisición o producción y no a aumentos en el número de unidades.”⁽¹⁹⁾

Ventajas:

En el balance general muestra la valuación de inventarios muy cercana a lo verdadero, al haberse agotado las existencias de costos antiguos, quedando las de costos recientes. En este rubro la información reportada es la más verídica.

Desventajas:

⁽¹⁹⁾ PCGA, Boletín C-4, párrafos 31, 32 y 33.

No se cumple plenamente con el Principio de Período Contable, pues este sistema no permite un adecuado enfrentamiento de los ingresos (expresados a valores presentes) con sus costos correspondientes (expresados a valores anteriores).

Tampoco se refleja actualizado el costo de ventas del estado de resultados; en épocas inflacionarias el costo de lo vendido va acumulando importes menores a los que en su momento son los actuales.

Lo anterior provoca en primera instancia ganancias mayores (sólo en el papel) a las que en verdad se tienen, generando que se paguen más impuestos y pudiendo causar la entrega de utilidades no realizadas a los accionistas. Dicha situación también puede ocasionar que se adopten políticas equivocadas en relación a precios de venta.

Tras analizar sus inconvenientes, se deduce que esta técnica no resulta aplicable en el ciclo económico de inflación, pero sí cuando los precios están a la baja (época de deflación o recesión).

1.8.4. ULTIMAS ENTRADAS, PRIMERAS SALIDAS.

De igual manera es conocido sólo por sus siglas como UEPS. Este sistema funciona de modo contrario al PEPS, fijando para cada tipo de mercancía, el costo de sus últimas entradas al almacén como el valor de sus primeras salidas del mismo, hasta agotar su número de unidades, continuando con los costos de las entradas menos antiguas que prosigan y así sucesivamente.

Si se recibe en el almacén una nueva partida, automáticamente desde ese instante las salidas posteriores se valuarán al costo de dicha partida, y seguirá utilizándose hasta que se agoten las unidades añadidas o haya una nueva entrada.

De acuerdo a esta técnica, con cada salida que se origine, ya sea por venta o para incorporarse a la manufactura, se van consumiendo las últimas piezas ingresadas al almacén, es decir, las más recientes. Esto sólo se refiere al registro contable, y no al movimiento físico.

Tratándose de la valuación de inventarios con este procedimiento, el Boletín C-4 dispone que:

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

Como en el caso del sistema ‘PEPS’, el manejo físico de los artículos no necesariamente tiene que coincidir con la forma en que se valúan y también deben establecerse las diferentes capas del inventario según las fechas de adquisición o producción, para una correcta asignación del costo.

A través de la aplicación de este método, puede llegarse el caso de que por las fluctuaciones en los precios de adquisición y producción, el costo asignado al inventario difiera en forma importante de su valor actual.”⁽²⁰⁾

Ventajas:

Los costos del estado de resultados están actualizados (según los importes de las últimas compras), lo que ayuda a definir las políticas de precios de venta de las empresas, no teniendo que efectuar cálculos adicionales para ajustar el costo de los productos.

Desventajas:

Su principal desventaja radica en que el inventario final, que aparece dentro del balance, no está expresado a cifras presentes, sino más bien a costos antiguos. El estado de posición financiera termina perdiendo sus propiedades de utilidad y confiabilidad, pues además de reducir el importe de los recursos totales del activo, distorsiona la relación del capital de trabajo (que muestra la liquidez de la entidad a corto plazo).

El método UEPS es particularmente aconsejable en época de alza de precios o inflacionaria, para comparar ingresos de hoy con costos de hoy, y en consecuencia reflejar resultados más veraces y realistas durante el ciclo normal de operaciones.

1.8.5. DETALLISTAS.

También conocido como Método al Pormenor, este procedimiento de valuación lo emplean por lo regular las empresas que tienen ventas al menudeo que por sistema detallan (supermercados, tiendas de autoservicio), debido al enorme volumen y diversidad de mercancías que enajenan.

Para que puedan valuarse los productos, deben formarse grupos homogéneos de éstos que tengan el mismo porcentaje de utilidad. De lo contrario será muy difícil hacerlo.

Volviendo a lo publicado en el Boletín C-4, encontramos las siguientes apreciaciones:

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

Las empresas que se dedican a la venta al menudeo (tiendas de departamentos, ropa, de descuento, etc.) son las que utilizan generalmente este método, por la facilidad que existe para determinar su costo de venta y sus saldos de inventario.

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

Para la operación de este método, es necesario cuidar los siguientes aspectos:

⁽²⁰⁾ PCGA, Boletín C-4, párrafos 34, 35 y 36.

- a) Control y revisión de los márgenes de utilidad bruta, considerando tanto las nuevas compras, como los ajustes al precio de venta.
- b) Agrupación de artículos homogéneos.
- c) Control de los traspasos de artículos entre departamentos o grupos.
- d) Inventarios físicos periódicos para verificar el saldo teórico de las cuentas y en su caso hacer los ajustes que procedan.”⁽²¹⁾

Dos aspectos son importantes cumplir en cada grupo homogéneo. Por una parte, será preciso fijar controles de sus inventarios, tanto a precios de costo como a precios de venta al público (éstos últimos sin incluir IVA, ni IEPS en su caso). Y por otro lado, habrá que sacar las relaciones del costo ligado a los precios de venta (factores de margen de utilidad bruta).

Ventajas:

No es necesario tomar en cuenta el costo de adquisición de los artículos. Además, por procedimiento mantiene un control de los porcentajes de utilidad y de los traspasos de mercancías entre grupos.

Desventajas:

Se requiere efectuar recuentos físicos de sus existencias constantemente para controlar y comprobar los saldos en sus registros.

1.8.6. OTROS METODOS.

Además de los cinco métodos para valuar inventarios expuestos en el Boletín C-4 del IMCP, los ámbitos contable y de negocios dan cabida a otros procedimientos, que no necesariamente calculan un valor para cada unidad que entre o salga del almacén.

Más bien, su objetivo es determinar el importe global en pesos que tenga el inventario al último día del período de que se trate. Y entre ellos encontramos los siguientes:

- a) Método de utilidad bruta.
- b) Precio fijo o estándar.
- c) Precio de última compra.
- d) Valor de reposición o de mercado.
- e) PEPS monetario.
- f) UEPS monetario.

SELECCION DE UN METODO DE VALUACION DE INVENTARIOS.

Es difícil pensar que la técnica de valuación elegida por una determinada empresa, pueda ser o no la más apropiada para otra. El hecho de que ciertos métodos estén en boga, no quiere decir que siempre darán éxito al utilizarse. En realidad, incluso existen industrias que suelen adoptar distintos métodos dentro de la misma, y en algunos casos esto se vuelve esencial, especialmente si sus operaciones y productos están muy diversificados.

⁽²¹⁾ PCGA, Boletín C-4, párrafos 37 a 40.

La selección del método dependerá del tipo de entidad, de los propósitos específicos que se persigan con las cifras que arrojen los costos (considerando los diferentes aspectos administrativos, contables y fiscales), de la oportunidad y veracidad con que se pretenda obtener los datos, del grado de competencia para atraer clientela con relación a los precios de venta, y posiblemente también, del deseo de uniformar la práctica contable en uno o varios grupos empresariales. Para tomar esta decisión se requiere además, sin lugar a dudas, de sensatez y sentido común.

Dado que el método que se implante tendrá un efecto directo sobre los resultados operativos del negocio, su elección deberá estar totalmente justificada, así como llevarse de manera congruente para que se realicen comparaciones seguras y confiables. Los lectores de los estados financieros quedarán siempre informados, mediante notas al final de los mismos, sobre el método de valuación de inventarios establecido.

El propio Boletín C-4 que se ha venido citando, reconoce que:

“Cada empresa debe seleccionar los sistemas y métodos de valuación que más se adecúen a sus características y aplicarlos en forma consistente, a no ser que se presenten cambios en las condiciones originales, en cuyo caso debe hacerse la revelación necesaria.

Los sistemas y métodos que se apliquen pueden influir en forma importante en el costo de los inventarios y en el resultado de sus operaciones, según se explicó en los párrafos precedentes, por lo que es necesario que en su selección se utilice un juicio profesional como lo marca el criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares al que hace referencia el Boletín del ‘Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera’.

.....

En virtud de los procedimientos alternativos que pueden usarse para la valuación de inventarios, éstos se presentarán en el balance general con la indicación del sistema y método a que están valuados, destacando, en su caso, el importe de la modificación sufrida por efectos del mercado o de la obsolescencia y/o lento movimiento de los artículos.

.....

Cuando por cualquier circunstancia los sistemas y/o métodos de valuación hubieren cambiado en relación al ejercicio anterior, será necesario hacer la indicación correspondiente, explicando los efectos en el rubro de inventarios y en los resultados de la empresa.”⁽²²⁾

⁽²²⁾ PCGA, Boletín C-4, párrafos 41, 42, 58 y 60.

Capítulo II.-

SISTEMAS DE COSTEO Y

BASES DE VALUACION.

INTRODUCCION.

Actualmente la práctica contable reconoce dos sistemas de costeo que intervienen en la determinación del valor de las mercancías que integran el inventario, y por lo tanto, también en el de las mercancías que son enajenadas, a saber:

- A) Costeo Absorbente y**
- B) Costeo Directo.**

Adicionalmente, cada uno de estos sistemas de costeo puede ser aplicado de acuerdo con dos bases de valuación, de las cuales, la segunda opción ofrece todavía dos alternativas más:

- 1.- Costos históricos y**
- 2.- Costos predeterminados:**
 - (a) Costos estimados y**
 - (b) Costos estándar.**

Ahora bien, es importante aclarar la diferencia existente entre los Métodos de valuación del costo en los inventarios y los Sistemas de costeo de inventarios:

Estos últimos, como se verá a continuación, establecen los elementos que deben incluirse dentro del costo de los bienes que conforman los inventarios (entradas de almacén).

En tanto que los Métodos de valuación, como se describió en el capítulo I, se refieren a la manera en que el costo de los bienes, previamente asignado en las entradas mediante el Sistema elegido, debe considerarse cada vez que se entreguen, ya sea por venta o para iniciar o continuar su proceso de transformación (salidas de almacén).

Lo anterior lo podemos apreciar en el cuadro de la Figura 7 que se muestra en seguida:

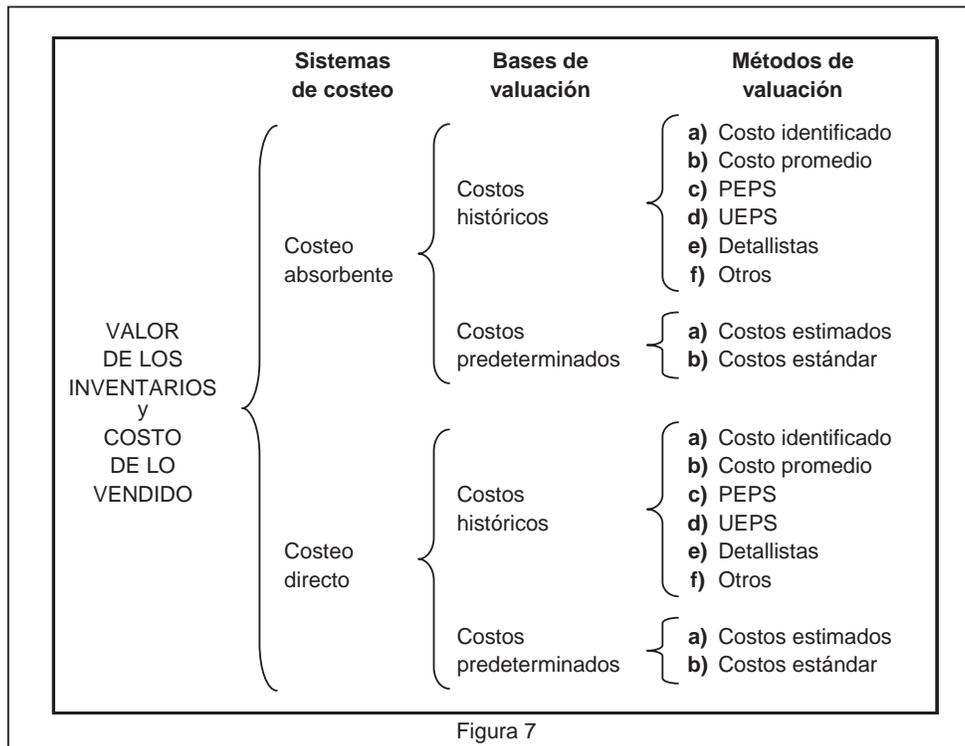


Figura 7

Si hacemos referencia a los Principios de Contabilidad generalmente aceptados, publicados por el IMCP, en su ya multicitado Boletín C-4 Inventarios, encontramos que:

“En la determinación del costo de los inventarios intervienen varios factores cuya combinación ha producido dos sistemas de valuación. En un caso las erogaciones se acumulan en relación a su origen o función y en el otro en cuanto al comportamiento de las mismas. En términos generales los sistemas se refieren a:

- 1) Costos incurridos directa e indirectamente en la elaboración, independientemente que éstos sean de características fijas o variables en relación al volumen que se produzca, y
- 2) Costos incurridos en la elaboración, eliminando aquellas erogaciones que no varíen en relación al volumen que se produzca, por considerarlas como gastos del periodo.

Atendiendo a que en la técnica contable abundan las reglas de carácter alternativo y tomando en cuenta que según las circunstancias las empresas pueden obtener información más acorde a sus necesidades con tal o cual sistema, hemos considerado que la valuación de las operaciones de inventarios puede hacerse por medio de *costeo absorbente* o *costeo directo* y éstos a su vez llevarse sobre la base de costo histórico o predeterminado, siempre y cuando este último se aproxime al costo histórico bajo condiciones normales de fabricación, según los diferentes métodos que se explican posteriormente.”⁽²³⁾

2.1. COSTEO ABSORBENTE.

Fue el primero que apareció y es el mayormente adoptado. También recibe el nombre de Costeo Tradicional, y se trata de un método para costear (valuar) productos, en el que los gastos indirectos de fabricación fijos están incluidos en los costos inventariables.

Esto significa que el Costo de Producción calculado por las industrias, como ya se expuso, se obtendrá sumando los costos de la Materia prima directa, la Mano de obra directa y los Gastos indirectos de fabricación, pero englobando dentro de este último elemento tanto gastos de naturaleza fija como variable, según se haya incurrido en ellos.

El Costo de producción unitario que resulte de esta manera, será el que se asigne a los artículos en proceso, pero sobre todo, a los artículos terminados que se lleven al almacén listos para ser vendidos. Y cuando esto ocurra, entonces dicho valor se integrará al Costo de ventas, con base en el método de valuación de inventarios elegido por cada entidad.

Este sistema representa un auténtico costeo “absorbente”, porque los costos fijos son aplicados en el Costo de producción, sea cual fuere el volumen de artículos fabricados, juntándose con los costos variables.

En el caso de una empresa dedicada sólo a la compra-venta de mercancías, el costeo absorbente de los bienes que comercialice implicará sumar su costo de adquisición más todos los gastos adicionales para colocarlos en el sitio donde serán enajenados, tales como: fletes, gastos de aduana, impuestos de importación, seguros, maniobras y acarreo, etc.

⁽²³⁾ PCGA, Boletín C-4, párrafos 18 y 19.

Es decir que para los comerciantes, el registro del costo de sus productos al ingresar al almacén no sufre modificaciones respecto a lo ya comentado, pues no se hace ninguna distinción entre costos fijos y variables.

Sobre este sistema de costeo, el Boletín C-4 hace el siguiente pronunciamiento:

“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.”⁽²⁴⁾

Ventajas:

- No requiere de la separación de los costos en fijos y variables, pues en este sistema todos los elementos se integran indistintamente al costo de los productos.
- Tomando como base los costos generados por este sistema, la determinación de los precios de venta se hace más apegada a la realidad, ya que los costos fijos se incluyen dentro del valor de los inventarios.

Desventajas:

- No se tiene la certeza absoluta de qué artículo en lo individual es el que genera utilidades, o deja de rendirlas, pues los costos fijos no son identificados con productos o líneas de productos específicamente.
- Otra de sus limitantes es que impide una planeación de utilidades diversificada, conforme a distintos niveles de actividad, pues los presupuestos elaborados con base en este sistema, por el hecho de añadir costos de importe fijo, sólo son válidos para el volumen de adquisiciones o de producción que se estiman.
- Dado que la asignación de los costos fijos a la producción se realiza mediante prorrateos, es decir, sin empatarse directamente a lo incorporado a cada tipo de producto, provoca que la información que proporciona el sistema no llegue a considerarse exacta.

Para que la valuación del costo de los bienes fabricados sea más precisa y correcta, debe haber un bajo porcentaje de gastos indirectos fijos a prorratear entre la producción.

2.2. COSTEO DIRECTO.

El Costeo Directo, también conocido como Costeo Variable, Costeo Marginal o Diferencial, es un método para costear (valuar) productos, sustentado en principios

⁽²⁴⁾ PCGA, Boletín C-4, párrafo 20.

económicos, en donde los gastos indirectos de fabricación fijos se excluyen del cálculo del Costo de Producción y del valor de los inventarios.

Este sistema se apoya en la división de los costos hecha entre fijos y variables, para aplicar a los costos de producción unitarios sólo los elementos variables (Materia prima directa, Mano de obra directa y Gastos indirectos variables).

De acuerdo a lo anterior, el costeo directo clasifica a los gastos indirectos de fabricación fijos como gastos del período, que deben cargarse de inmediato a resultados, en lugar de formar parte de los costos del producto, que se conservan en el inventario y se cargan a resultados más adelante cuando éste se venda (en el renglón de costo de ventas), tal como sucede con el Costeo Absorbente.

Al contrario de aquél, el Costeo Directo no es “absorbente”, porque no se incluyen en el Costo de Producción los costos fijos de fabricación, lo cual repercute en la valuación de los inventarios de artículos en proceso y terminados, y en consecuencia, en los importes que se van registrando como Costo de lo vendido.

El costeo directo sólo tiene sentido implementarlo en empresas industriales, dedicadas a la elaboración de bienes, pues en empresas comerciales que realizan operaciones de compra-venta no es aplicable.

Los costos de tipo variable nada más se identifican en la función de producción, mientras que en la función de compra-venta, lo común es que no se haga ninguna diferenciación de costos por su comportamiento.

El costeo directo requiere llevar controles estrictos, para que sólo los elementos variables de los costos de fabricación pasen por los inventarios, y a la postre se vuelvan costo de lo vendido. Y como cada entidad presenta circunstancias particulares, éstas deberán analizarse a fin de lograr la apropiada separación de sus costos.

Las puntualizaciones que hace el Boletín C-4 en relación a esta clase de costeo son:

“Costeo directo.

En la integración del costo de producción por medio de costeo directo, deben tomarse en cuenta los siguientes elementos:

- La materia prima consumida,
- La mano de obra y
- Los gastos de fábrica que varían en relación a 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...”⁽²⁵⁾

⁽²⁵⁾ PCGA, Boletín C-4, párrafos 21, 22 y 23.

En el costeo directo las expresiones “costos” y “gastos” se ocupan indistintamente, y sólo se pone énfasis en la división entre valores variables y fijos, por lo cual en el estado de resultados se harán las adecuaciones que a continuación se enlistan:

- 1) Se renombrará el concepto de “utilidad bruta” para quedar en “contribución marginal” o “utilidad marginal”
- 2) Se considerará debajo de las Ventas no el Costo de ventas, sino el total de Costos variables.
- 3) Todos los Gastos de operación se referirán a partidas de tipo fijo, ya sean costos de fabricación, gastos de venta o de administración.

En el Boletín C-4 se confirman estas apreciaciones, al disponer que:

“En el caso de que el sistema seleccionado sea el costeo directo, deben hacerse las siguientes aclaraciones:

- a) El estado de resultados debe destacar el importe de los gastos fijos de producción que se absorbieron en el periodo.
- b) El costo de ventas debe incluir el de producción más el costo variable de distribución y venta.
- c) El primer concepto de utilidad en el estado de resultados se denominará *utilidad marginal*, para distinguirla del término utilidad bruta.”⁽²⁶⁾

Ventajas:

- Constituye un elemento valioso en la planeación de las utilidades, debido a que facilita estimar costos y elaborar presupuestos a diferentes niveles de producción.
- El análisis marginal de los diversos productos que se elaboren, que permite practicar este sistema, ayuda a la administración a escoger la mezcla de artículos más lucrativos y a determinar cuáles de ellos deben apoyarse y cuáles deben ser eliminados.

El citado análisis marginal, efectuado en las distintas líneas de productos que fabrique la empresa, ayuda a evaluar opciones respecto a temas como: reducción de precios, descuentos especiales, estudio del costo-beneficio, etc.

- Elimina fluctuaciones no proporcionales en los costos, al verificarse cambios en los volúmenes de producción, causadas por los costos fijos.

Desventajas:

- Segregar los costos fijos de los variables, principalmente en el caso de costos semivariables que requieren el uso de métodos específicos y fórmulas matemáticas, es complejo y produce fastidio.

Si no se realiza correctamente y con cuidado, las cifras que se reporten serán resultado de una metodología mal aplicada, provocando errores en la valuación de los inventarios y, por consiguiente, en el cálculo de la utilidad marginal.

- En cuanto a la ayuda para la toma de decisiones brindada por el costeo directo, el Boletín C-4 advierte:

⁽²⁶⁾ PCGA, Boletín C-4, párrafo 59.

“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.”
(27)

DIFERENCIAS ENTRE COSTEO ABSORBENTE Y COSTEO DIRECTO.

Costeo Absorbente:	Costeo Directo:
1. Tiene un enfoque externo (registro histórico).	1. Tiene un enfoque interno (planeación a futuro).
2. Es empleado para fines de la contabilidad financiera, regulada rigurosamente por los Principios de Contabilidad generalmente aceptados.	2. Es empleado para fines de la contabilidad administrativa, que responde a las necesidades de mejora continua de la empresa, sin una reglamentación demasiado rígida.
3. La información que reporta puede usarse como apoyo para la toma de decisiones relacionadas con costos.	3. Permite elaborar un análisis marginal, que constituye una herramienta de ayuda excelente en la alta gerencia para la toma de decisiones involucradas con costos.
4. Incluye dentro del costo de los inventarios todos los conceptos incurridos para obtenerlos, sin importar si su comportamiento es fijo o variable.	4. Los inventarios sólo contemplan la suma de costos variables.
5. Su fundamento es que los dos tipos de costo (fijos y variables) es necesario erogarlos para poder adquirir o fabricar bienes.	5. Afirma que los costos fijos de producción se relacionan con la capacidad instalada o con un período de tiempo determinado, pero jamás con el volumen de producción.
6. Esto provoca que ambas clases de costos se midan contra los ingresos hasta el período en que se vendan los productos, recuperándose los dos por medio del precio de venta.	6. Esto provoca que sólo los costos variables se relacionen con los ingresos que originen en el período actual, pudiendo suceder que los costos fijos de dicha producción se hayan cargado completamente a resultados en un ejercicio anterior, sin conseguir entonces su recuperación por no haber ocurrido en ese período la respectiva venta.
7. Los costos fijos se distribuyen entre las unidades compradas o producidas en base a prorrateos.	7. Los costos variables ocurren en función del nivel de artículos fabricados.
8. Al final del período considera a los costos incurridos como un todo.	8. Facilita la determinación de los costos unitarios.
9. En el estado de resultados formulado bajo las reglas de este sistema, en la resta de las ventas menos los costos se llega a la utilidad bruta.	9. En el estado de resultados formulado bajo las reglas de este sistema, en la resta de las ventas menos los costos se llega a la utilidad marginal.
Figura 8	

RESULTADOS OBTENIDOS MEDIANTE LOS SISTEMAS DE COSTEO.

(27) PCGA, Boletín C-4, párrafo 24.

En vista de lo anterior, podemos concluir que el efecto principal está sobre los estados financieros, tal como se aprecia en el cuadro comparativo de la Figura 9.

CONCEPTO	A) COSTEO ABSORBENTE	B) COSTEO DIRECTO
1. Inventarios	A1) Dado que el costeo absorbente incluye tanto costos fijos como variables al momento de asignar valor a los productos vendibles, eso repercute en el balance general en una valuación de inventarios superior a la que se obtendría con el sistema directo.	B1) En el caso del estado de posición financiera, los inventarios mediante un costeo directo aparecerán valuados a costos inferiores a los que se alcanzarían en un costeo absorbente, ya que su valor solamente se compone de costos variables.
2. Costo de Ventas	A2) En virtud de lo anterior, cuando se verifiquen las ventas de los inventarios, a través de esta forma de costeo se presentará, en el rubro de Costo de lo Vendido del estado de resultados, una cifra mayor a la que arrojaría el costeo directo en las mismas circunstancias.	B2) Por esta misma razón al adoptar el costeo directo, el total reflejado en el renglón de Costo de ventas siempre será de una cuantía menor comparado con el sistema absorbente (sin tomar en cuenta la adición en esta partida de los costos variables de distribución y venta).
3. Gastos de operación	A3) En comparación con el costeo directo, esta modalidad verá reducido el nivel de gastos de operación determinado bajo sus parámetros, al no considerar, tal como lo hace aquel sistema, a los costos fijos como gastos del período.	B3) Pero a cambio se incrementará el nivel de los gastos, al registrar en ellos los costos de producción fijos, en vez de llevarlos a la categoría de inventarios como lo indica el costeo absorbente.
4. Utilidades	A4) La utilidad de operación será mayor en el sistema de costeo absorbente, si el volumen de ventas es menor que el volumen de adquisiciones y/o producción, es decir, si una parte de los artículos obtenidos en el ejercicio se mantiene en inventarios, cargándose a resultados sólo la fracción de costos fijos que corresponda a las piezas vendidas, en lugar de su totalidad como lo señala el costeo directo.	B4) La utilidad de operación será mayor en el sistema de costeo directo, si el volumen de ventas es más grande que el volumen de producción, es decir, si se venden incluso piezas de las fabricadas ejercicios atrás, que se tuvieran en inventarios iniciales, cuyos costos fijos ya hubieran sido cargados a resultados totalmente entonces, en vez de llevarse a resultados hasta el ejercicio en que ocurran las ventas, como lo realiza el costeo absorbente.
	C) Ambos métodos reportarán una utilidad de operación similar, cuando el volumen de ventas coincida con el volumen de adquisiciones y/o producción verificado en el período, es decir, cuando todos los artículos obtenidos en un ejercicio sean vendidos en el mismo, partiendo de ceros y sin dejar nada en inventarios, cargando la suma íntegra de los costos incurridos a resultados, de manera paralela a los abonos por ventas.	

Figura 9

Cada organización implantará el sistema de costeo que más se ajuste a sus características y necesidades, seleccionándolo con juicio profesional y aplicándolo de manera consistente.

En el balance general deberá señalarse, en las notas al final del mismo, el sistema de costeo establecido en la empresa, ya que interviene junto con el método de valuación en el cálculo del costo de sus inventarios.

De igual modo, mediante notas a los estados financieros, deberán revelarse las repercusiones que, sobre el valor de los inventarios y los resultados de la entidad, se produzcan a raíz del cambio en el sistema de costeo, efectuado por cualquier causa, en comparación con el sistema anteriormente utilizado.

Por ejemplo, la primera consecuencia en el estado de resultados, al reemplazar el sistema de costeo de absorbente a directo, será el mostrar menos utilidades en el ejercicio en que proceda la transición, ya que se cargarán a gastos importes que habitualmente se reflejaban en el rubro de inventarios dentro del balance.

CONCEPTO DE COSTOS VARIABLES.

Son costos variables aquellos que se originan y cambian en función del nivel de actividad productiva, aumentando o disminuyendo su valor, de manera directamente proporcional a las modificaciones registradas en el volumen de fabricación durante el período.

Por ejemplo:

- Materia prima directa
- Materiales indirectos
- Mano de obra directa (pagada a destajo)
- Algunos sueldos indirectos
- Gastos indirectos de fabricación variables, tales como:
 - Combustibles y Energía eléctrica utilizada por la maquinaria,
 - Depreciación y Mantenimiento correctivo de la misma (que sean aplicados con base en las unidades producidas), etc.

CONCEPTO DE COSTOS FIJOS.

Se llaman costos fijos aquellos que son recurrentes en cuanto a su valor, en un determinado lapso de tiempo. Esto significa que periódicamente, de un modo constante, continuo y normal se siguen realizando, independientemente del volumen de producción. Al fluctuar éste, e incluso si la planta parara, los costos fijos no sufren cambios en magnitud tal que lleguen a calificarse como relevantes.

Por ejemplo:

- Mano de obra pagada por tiempo cumplido (conforme a contratos)
- Ciertos sueldos indirectos:
 - Del Superintendente y Jefes de los departamentos productivos
- Gastos indirectos de fabricación fijos, tales como:
 - Renta de la nave industrial,
 - Energía eléctrica utilizada en la iluminación de la planta,
 - Depreciación de la maquinaria en línea recta,
 - Mantenimiento preventivo de la misma, etc.

A la larga todos los costos de producción tienden a variar. Esto es consecuencia natural del desarrollo de las industrias, que no pueden mantenerse en un punto estático, sino que deben observar un crecimiento incesante.

Una observación:

Es común tener la idea de que los costos fijos se identifican con los costos indirectos, y los costos variables con los directos, confundiendo las palabras. Sin embargo, estrictamente hablando, encierran acepciones distintas.

Como ejemplo están algunas materias primas que, por su escaso valor individual (pero que en conjunto y al final del ejercicio pueden sobresalir como una erogación importante), no dan pie a que se verifique un procedimiento que es difícil, y en ocasiones demasiado costoso para determinarlos exactamente en cada artículo fabricado, tal como sucede con los colorantes artificiales y la sal vertidos durante la elaboración de ciertos alimentos.

Es por tal razón que en primera instancia dichos ingredientes se clasifican como materiales “indirectos” ⁽²⁸⁾. Pero no por ello se entenderá que su empleo se mantiene sujeto a una medida inalterable, cuando se incremente o se reduzca el número de piezas procesadas. Por el contrario, se apegará a este nivel, cambiando de forma “directa” en la misma proporción.

CONCEPTO DE COSTOS SEMIVARIABLES.

Cabe mencionar que al ir agrupando los costos pueden aparecer partidas de pauta dudosa, es decir, que no se catalogan totalmente como de índole variable o fija, por lo que se consideran semivARIABLES.

A esta categoría se suman aquellos costos que permanecen constantes, dentro de ciertos límites de oscilación en el nivel productivo, pero que se modifican bruscamente cuando se rebasan dichos márgenes. El cambio operado no guarda una relación definida con la variación suscitada en el volumen de fabricación.

Existen metodologías para separar el elemento variable de la raíz fija en estos costos mixtos, entre las que se hallan las de:

- Estimación directa,
- Punto alto-punto bajo y
- Procedimientos estadísticos (correlación).

Estos métodos se podrán aplicar, previo estudio del carácter predominante (fijo o variable) en cada combinación encontrada y de las situaciones específicas que prevalezcan en cada empresa.

Por lo que toca a este caso, el Boletín C-4 establece lo siguiente:

“... Cuando existan partidas de características semivARIABLES, la política recomendable es incluirlas en el costo o en los resultados de operación, dependiendo de su grado de variabilidad.” ⁽²⁹⁾

⁽²⁸⁾ Ver subcapítulo 1.3. Elementos del costo.

⁽²⁹⁾ PCGA, Boletín C-4, párrafo 23.

2.3. COSTOS HISTORICOS.

Los Costos Históricos, que también reciben el nombre de Costos Reales, constituyen la técnica primaria de valuación. Se les llama “históricos” por formar parte, como cosa pasada, de la historia de una empresa.

Y son aquellos costos que se conocen con certeza después de haber incurrido en ellos, acumulándose el importe de sus elementos poco a poco, conforme se vayan incorporando al artículo (cuando se compran o mientras sigan su proceso de fabricación, según sea el caso, hasta que éste concluya y se encuentren listos para su venta).

Representan aquellos costos en que efectivamente se incide, y cuyo monto total no se refleja antes de que el producto haya sido obtenido.

Tanto el sistema de costeo absorbente, como el directo, pueden desenvolverse sobre la base que traza la consideración histórica. Pronunciándose sobre el particular, el Boletín C-4 declara lo siguiente:

“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.”
(30)

Ventajas:

- Ofrece sencillez en su manejo, ya que basta con acumular los valores de los costos en cuentas específicas y, al final de un período definido se tendrá el saldo final de los elementos del costo incurridos durante ese lapso.
- A muchas personas que inician un negocio con poco conocimiento en el mismo, les es indispensable utilizar este procedimiento, en lo que adquieren experiencia a través del diario enfrentamiento con las situaciones particulares de su nueva empresa.

(Pero también debe reconocerse que en cuanto sea posible se evolucione a un método más satisfactorio de costeo).

Desventajas:

- La principal objeción que puede hacerse a los costos históricos es su falta de oportunidad, ya que informa acerca de los costos incurridos en la obtención de un bien, hasta que dicho producto está terminado o está apto para venderse.
- Y una de las principales razones por las que se desea saber con tiempo el costo íntegro de un artículo, es para usarlo de base para calcular su precio de venta.

Si por cualquier causa fuera necesario esperar a que incidiera algún costo en el producto para conocer su importe, entonces también se demoraría la determinación de su costo total. Y si se requiriera valorar anticipadamente el precio de venta de tal mercancía apoyados en su costo total, a una empresa que empleara esta técnica no le quedaría más opción que fijarlo “a ciegas” o ayudarse de elementos externos a ella para precisarlo. Y por muy válidos que fueran éstos, siempre se correría el riesgo de

(30) PCGA, Boletín C-4, párrafo 26.

que el costo no guardara la proporción deseada con relación al precio de venta asignado así.

La técnica de valuación a costo histórico pertenece al grupo de hechos consumados, y no necesita aclaraciones adicionales. Pero en cambio la de “Predeterminados”, a causa de sus ramificaciones, demanda que se profundice un poco más respecto a ella.

2.4. COSTOS PREDETERMINADOS.

Como es lógico suponer, los Costos Predeterminados son aquellos que se calculan con la pretensión de conocerlos antes de que se realicen.

Esto quiere decir, que los costos de los productos se valoran con anterioridad a cualquier acto, gestión, trámite o erogación que se haga con el propósito de adquirirlos o producirlos.

Es mediante ciertos estudios que resulta posible cuantificar los costos de dichos bienes por anticipado, con más o menos precisión. Y dependiendo de las bases que se apliquen para determinarlos en esta forma, es que se dividirán en *Costos Estimados* y *Costos Estándar*.

El uso de esta técnica de valuación suele destinarse únicamente a los costos involucrados en las actividades productivas (industriales), puesto que las entidades que se dedican al negocio de la compra-venta (comerciales) saben de inmediato el costo unitario de los artículos que distribuyen, desde el momento mismo en que hacen los pedidos a sus proveedores. No requieren llevar a cabo ningún estudio pormenorizado o investigación específica previa para obtener esos datos.

Los dos sistemas de costeo reconocidos por el IMCP (absorbente y directo), pueden establecerse sobre las bases afines con que trabajan los costos predeterminados, “...siempre y cuando estos últimos se aproximen a los históricos bajo condiciones normales de fabricación.”⁽³¹⁾

El Boletín C-4 explica brevemente esta clase de valuación de costos:

“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 determinen pueden clasificarse en:

- a) Costos estimados...
- b) Costos estándar...”⁽³²⁾

Ventajas:

- Proporcionan información bastante oportuna sobre los costos unitarios que se prevé van a alcanzarse en el período productivo, la cual frecuentemente llega muy cerca de la realidad, dentro de un contexto ordinario de trabajo.

⁽³¹⁾ PCGA, Boletín C-4, párrafo 25.

⁽³²⁾ PCGA, Boletín C-4, párrafo 27.

Desventajas:

- Para su operación requiere juntar anticipadamente cierta información especializada, conseguida ya sea por estudios técnico-científicos sobre ejemplos de producción equivalentes, aplicables al propio caso particular, así como por enseñanzas empíricas que con el tiempo va recibiendo el personal más adentrado con los procesos productivos.

Y la tarea de preparar estos documentos y reunir estas referencias implica un costo importante.

2.4.1. COSTOS ESTIMADOS.

Los Costos Estimados representan la práctica más rudimentaria de los costos predeterminados, y fueron el primer paso para pronosticar la inversión en el costo de producción de un artículo.

Y son aquella técnica de valuación mediante la cual, antes de fabricarse el producto o durante su elaboración, se estima el valor y cantidad de los elementos del costo que van a incurrir en la producción de dicho artículo, pretendiendo una aproximación razonable con respecto a los resultados que efectivamente se obtengan.

La realización del pronóstico mencionado se apoya únicamente en ciertas fuentes empíricas. Es decir, que se calcula sólo sobre la base de experiencias y el conocimiento más o menos amplio de la industria, que poseen las personas involucradas en su manufactura y proceso de transformación.

El objeto de efectuar esta estimación es saber, de manera anticipada y pronta, un valor cercano al costo final del bien que se vaya a producir.

Las cifras previas que generan los costos estimados, sirven para valuar la producción vendida, la producción terminada y las existencias en proceso, siendo de auxilio enorme para el reporte oportuno de los costos.

Se deduce que, a través de esta técnica, se indica lo que un artículo fabricable puede costar. Por lo tanto, la característica de los costos estimados es que siempre deberán ajustarse a los costos históricos.

En seguida se presenta la definición que da el Boletín C-4, en relación a esta forma para precalcular costos:

“... 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...”⁽³³⁾

Ventajas:

- Conocer anticipadamente el probable costo de producción de un bien, permite ofrecer cotizaciones a los clientes sobre dicho artículo, antes de solicitar que se fabrique, a fin de ayudarlos en su decisión de compra.

⁽³³⁾ PCGA, Boletín C-4, párrafo 27.

Desventajas:

- Dado que esta técnica maneja bases de valuación estimadas, fundadas en el conocimiento empírico de la industria en cuestión, existe la posibilidad de que al finalizar el proceso productivo, los costos reales se aparten de las cifras inicialmente contempladas, en una cantidad tal que se juzgue importante.
- Puesto que en la comparación de resultados (estimados contra verídicos) es muy difícil que reflejen valores idénticos, se entiende que los costos estimados serán constantemente corregidos, ajustando su importe siempre para igualarlo al que arrojen los costos históricos al terminar el período.

2.4.2. COSTOS ESTANDAR.

Los Costos Estándar representan la práctica más avanzada de los costos predeterminados, pues se rigen por procedimientos mucho más analíticos y precisos que los manejados por los costos estimados.

Y constituyen aquella técnica de valuación montada sobre bases generalmente científicas, que precalcula la cuantía de cada uno de los elementos del costo que intervienen en la fabricación de un artículo, a efecto de conocer de manera anticipada lo que en teoría debiera sumar su costo total de elaboración.

Las bases mencionadas ayudan a fijar los estándares de referencia, y se establecen mediante:

- El presupuesto de todos los elementos que incidan en el costo del producto, directa o indirectamente,
- Estudios de tiempos y movimientos efectuados en la empresa,
- Trabajos de ingeniería en su línea de producción,
- El diseño adecuado de la planta,
- Acuerdos con los proveedores para depurar y mejorar el suministro de los materiales,
- Contratos colectivos de trabajo cuya revisión sea anual y procuren la uniformidad en la administración de los recursos humanos, etc.

Ante tales requerimientos, es de esperarse que los costos estándar sólo sean utilizados por compañías grandes, con un buen tiempo de operar en el negocio, que reúnan todos los factores para hacer los análisis contemplados, implantar los sistemas de control indispensables, e incluso con la suficiente influencia en su entorno para lograr que ningún factor externo venga a afectar el buen funcionamiento de la organización, sujetándose a específicas condiciones de trabajo.

Esta forma de determinar los costos, presupone el logro del nivel más alto de eficiencia posible (parámetro estándar) que teóricamente debe alcanzar y mantener la industria en cuestión, durante el transcurso normal de su actividad fabril.

Por tal motivo, los costos estándar indican lo que un producto fabricable debe costar, antes de que se inicie su manufactura.

Dado lo anterior, las cifras que se obtengan al instalar este método, servirán como patrón

para medir precisamente el factor de eficiencia productiva de la entidad. Esto se conseguirá al comparar dichos datos previos (costos óptimos), contra el valor de los costos de verdad incurridos (costos reales) en la producción efectiva del citado artículo.

Los costos estándar pretenden la exactitud con la intención de ser una norma, y se entiende que no serán corregidos.

Su característica especial, es que al contrario de lo que sucede con los costos estimados, son los costos históricos los que deberán ajustarse a ellos. Esto quiere decir, que los ajustes de las desviaciones se registrarán en cuentas de resultados, pero los saldos de las cuentas involucradas con el proceso productivo deberán quedar siempre con su saldo estándar.

El Boletín C-4 aclara este planteamiento para valuar costos, como a continuación se indica:

“... **b) Costos estándar.-** Se basan principalmente en investigaciones, especificaciones técnicas de cada producto en particular y la experiencia, representando, por lo tanto, una medida de eficiencia.”⁽³⁴⁾

Ventajas:

- Al mostrar las desviaciones surgidas, facilita localizar las causas de las mismas, lo cual allana del camino hacia la aplicación de medidas correctivas necesarias para que no se repitan o aumenten tales diferencias, buscando apegarse al estándar de máxima y mejor producción.
- Siendo un indicador de eficiencia de alto grado para el proceso de fabricación normal de la empresa, permite apreciar cómo va evolucionando el límite de sus capacidades productivas.

Desventajas:

- El alto costo económico y de administración (costo de inversión) que implica el controlar todas las actividades de producción y el generar toda información sobre el desarrollo de las mismas y sus estándares relacionados.

Adicionalmente, los costos estándar pueden clasificarse en *Fijos* o *Circulantes*:

Costos Estándar Fijos (o Básicos).- Son aquellos que como su nombre lo revela, se disponen invariables para servir como índice de comparación o con fines estadísticos (plasman un estándar ideal que muchas veces es inalcanzable).

Costos Estándar Circulantes.- Marcan la meta que hay que perseguir, pero consideran además, el que existen situaciones que alteran las circunstancias originales con se apoyó el establecimiento de los estándares calculados. Y en especial se distingue por adaptar, de período en período, el modelo propuesto (colocan un estándar posible que continuamente constituye un reto para la organización).

En la práctica, y sobre todo en nuestro medio, la técnica más aplicada respecto a este modo de valuar costos, es la que instaura los estándares circulantes. A la larga todos los

⁽³⁴⁾ PCGA, Boletín C-4, párrafo 27.

costos de producción tienden a cambiar, en virtud del crecimiento exigido a las industrias por la competencia presente en el mercado.

CONCLUSION GENERAL DE ESTE CAPITULO.

Para finalizar cabe recordar que, tanto por costeo absorbente como por costeo directo, y ya sea que se manejen por costos históricos o predeterminados, las mercancías, materias primas, productos semielaborados y terminados pueden valuarse, en sus salidas de almacén, conforme a los métodos ya explicados en el subcapítulo 1.8. Métodos de valuación del costo en los inventarios.

Según todo lo anteriormente expuesto, en el cálculo y contabilización de los costos de una empresa, sin importar que tenga un giro comercial o desarrolle una actividad industrial, intervendrán de manera conjunta, entre otros factores, los siguientes:

- 1) Un sistema de costeo (Absorbente o Directo),
- 2) Una base de valuación de los costos (Histórica o Predeterminada)
- 3) Un método de valuación del costo en los inventarios (Identificado, Promedio, PEPS, UEPS, Detallistas, etc.)
- 4) Un método de registro contable para los movimientos de inventarios (Completo o Incompletos)
- 5) Un período de tiempo.

Es por esto que llegarán a existir tantos sistemas de costos, cuantas combinaciones diferentes puedan realizarse de las partes citadas.

Capítulo III.-

**ANTECEDENTES DE LA
DEDUCCION FISCAL DEL
COSTO DE LO VENDIDO.**

3.1. HISTORIA.

La deducción del Costo de lo vendido no es un concepto contable-fiscal nuevo, toda vez que desde el mes de mayo de 1970, en los Principios de Contabilidad generalmente aceptados emitidos por el IMCP, concretamente en su Boletín C-4 que analiza el tema de los Inventarios, se reconocen los sistemas de costeo, así como las bases y métodos de valuación aplicables a los mismos.

De forma similar, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (en lo sucesivo LISR), desde su entrada en vigor en 1981 y hasta 1986, último año en que se mantuvo la Sección relativa al Costo, contenida en el Capítulo de las Deducciones para Sociedades Mercantiles, se permitía disminuir, del total de los ingresos acumulables, la suma que arrojará el renglón del Costo de ventas al final del ejercicio, a efecto de que las empresas determinaran la base gravable sobre la cual calcularían su impuesto.

En esta primera fase, la LISR autorizaba a los empresarios a hacer deducible íntegramente su Costo de ventas. Después, tras las reformas dadas a dicha ley, durante los años de 1987 y 1988 aún prevalecían las disposiciones referentes a la deducción del Costo de lo vendido, pero sólo para considerarse como un elemento dentro de una nueva valoración, aunque todavía como el principal.

En esas etapas, el costo a deducir se establecía en función de las operaciones que realizara cada contribuyente, debiendo ser siempre de índole empresarial, no importando que fuera persona física o moral quien las emprendiera.

La LISR señalaba además la obligación de calcular el costo, de manera general, conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. El sistema de costeo directo se emplearía cuando esta ley lo previera específicamente.

Otras situaciones que, con respecto al costo de lo vendido contemplaba la anterior LISR, eran:

- Casos de costo superior al valor de mercado.
- Ventas en abonos.
- Enajenaciones a través de contratos de arrendamiento financiero.
- Casos de contribuyentes residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México.
- Mecánicas para determinar el costo de las mercancías vendidas en actividades:
 - Comerciales,
 - Industriales,
 - Exportadoras.
 - Agrícolas,
 - Ganaderas,
 - Pesqueras,
 - Silvícolas.
 - De extracción de piedras preciosas,
 - De explotación de yacimientos minerales.
- Obra inmueble ejecutada por contrato.
- Enajenación de lotes en fraccionamientos.
- Obtención del costo a través de los procedimientos de:
 - Inventarios Perpetuos,
 - Analítico o Pormenorizado,
 - Global o de Mercancías Generales,
 - Detallistas.

3.2. CAMBIO A LA DEDUCCION POR COMPRAS.

Para el año de 1987, entró en vigor la reforma al artículo 22, fracción II (deducciones autorizadas a las Sociedades Mercantiles y a las personas físicas con ingresos por actividades empresariales) de la LISR vigente en ese entonces. Y se mantuvo sin mayores transformaciones de fondo hasta el 31 de diciembre de 2004; cabe mencionar que desde el año 2002 esta ley distribuyó su contenido en una nueva numeración, reubicando esa fracción como la II del artículo 29.

La adecuación hecha en 1987 representó la primordial, dentro de todas las modificaciones que implicó eliminar la deducción del Costo de lo vendido y establecer la de las Adquisiciones de productos propios de los inventarios, comúnmente llamadas “Compras”, para efectos del Impuesto Sobre la Renta (en lo sucesivo ISR).

MOTIVOS PARA INCORPORAR LA NUEVA DEDUCCION.

En la Exposición de Motivos de la iniciativa de reformas enviada a la Cámara de Diputados a finales del año de 1986, el Ejecutivo justificaba dicho cambio subrayando que:

“... se simplifica la estructura del gravamen (ISR), sustituyendo el concepto de costeo y su compleja reglamentación para la valuación de los inventarios, por la deducción de las compras del ejercicio.”

Lo que es innegable, es que entre las verdaderas causas de que se permitiera su deducción, estaba la altísima inflación registrada en esa época, superando incluso el nivel de 100% de inflación anualizada al término de 1986 y más de 150% sólo en 1987.

Pero no fue la única razón, ya que de haber sido exclusivamente esa, con la simple actualización del costo de adquisición o producción de los bienes vendidos hubiera bastado.

La deducción de las adquisiciones de mercancías fue vista como un incentivo para las empresas, que estimularía su actividad económica, pues mediante ella se diferiría la causación de una parte del ISR que normalmente les correspondería en el ejercicio.

Esta situación les brindaría una mayor liquidez, que podrían usar para seguir invirtiendo en sus procesos productivos, coadyuvando a cubrir los intereses de trabajo que tradicionalmente muestran todos los que, de manera directa o indirecta, intervienen en tales funciones.

El diferimiento citado ocurriría en virtud de que, con independencia de que se enajenaran o no las mercancías o inventarios obtenidos en el período, quedaba autorizado a deducirse fiscalmente el valor de todas las adquisiciones que de éstos hubiera efectuado el contribuyente durante el mismo.

Es decir, que la ley otorgaba el derecho a incluir dentro de las deducciones el costo total de todos los productos comprados a lo largo del año, sin tener que esperar hasta que se vendieran, separando la coincidencia que debería observarse en los momentos de

consideración del ingreso y de su costo respectivo, tal como indican los Principios de Contabilidad generalmente aceptados.⁽³⁵⁾

Aunado a que, lo más probable, fuera que esta condición se repitiera anualmente, de un modo continuo. Por todo lo anterior, esta disposición trascendió como un precepto de significativa importancia en la LISR.

El hecho de que las adquisiciones aludidas provocaran que el ISR se difiriera, fue aprovechado por muchos para lograr una expectativa más allá. Esto concluyó en que se introdujeran a las compras en el espacio de las estrategias de planeación fiscal.

Para nadie es un secreto que, la forma más generalizada para reducir la carga tributaria en un ejercicio, consistiera en realizar, al aproximarse el final del período, compras de mercancías por una cuantía suficiente para que la deducción de las mismas generara una base impositiva más pequeña a la esperada originalmente. Las consecuencias de esto eran:

- a) Un pago menor de ISR en la declaración anual.
- b) Una disminución en el Coeficiente de Utilidad aplicable en los pagos provisionales del siguiente año de dicho impuesto.

Por otra parte, al dejarse de exigir en las empresas el control de los costos para efectos fiscales, se facilitó interpretar y que se cumplieran ciertas obligaciones que habían resultado complejas en algunos aspectos. Para el fisco, como autoridad revisora, le era difícil auditar satisfactoriamente ese rubro integrante de los conceptos deducibles.

MEDIDAS DECRETADAS PARA ATENDER LOS DETALLES DEL CAMBIO.

A raíz de la sustitución del Costo de ventas por las Compras, como una deducción autorizada para las entidades del ámbito empresarial, surgieron situaciones que fueron resueltas poco a poco, mediante la expedición de varias leyes que se vuelve necesario recordar.

Dado que esta conversión inició gradualmente a partir de 1987, en ese ejercicio entraron en vigor, de manera parcial, las normas fiscales que permitían deducir la adquisición de materias primas, productos semiterminados, terminados o mercancías, que utilizaran las empresas para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, empezando a robar campo al costo de lo vendido.

En aquel año no sólo comenzaron las adecuaciones en el ISR para considerar a las compras de inventarios como deducciones, sino también las que modificaban la determinación del resultado fiscal, reconociendo los efectos de la inflación, así como el cálculo de los pagos provisionales de este impuesto, la fecha de entero de los mismos, etc. Al conjunto de todas ellas se les identificó bajo el nombre de "**base nueva**" (actualmente Título II de la LISR, correspondiente a las Personas Morales).

Como se apuntó, las innovaciones señaladas anteriormente no se llevaron a cabo de forma inmediata, ya que el Ejecutivo Federal adicionó el Título VII a la LISR de 1987, el cual era conocido como la "**base tradicional**". Dicho Título se conformaba con el mismo

⁽³⁵⁾ Principio de Período Contable.

texto de los artículos comprendidos en el Título II de aquel entonces (De las Sociedades Mercantiles), más los concernientes a las actividades empresariales desarrolladas por las Personas Físicas (Capítulo VI del Título IV), dispuestos en la LISR que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1986.

En ese año de 1987 las empresas tenían la obligación de calcular el ISR del ejercicio mediante una mezcla de la base tradicional y la base nueva, en proporciones complementarias. En un principio se estipuló que ese procedimiento para determinar el impuesto con ambas bases, duraría un lapso de 4 años; finalmente sólo se dio un período de transición de 2 años, como se aprecia en el cuadro de la Figura 10.

PERIODO DE TRANSICION EN LA LISR		
Año	Título II (base nueva)	Título VII (base tradicional)
1987	20%	80%
1988	40%	60%
1989	100%	----
1990	100%	----

Figura 10

Asimismo, dentro de las transformaciones hechas para el ejercicio fiscal de 1987, se encontraba el Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la LISR, publicado a finales de 1986, que incluía entre otros, un artículo 6° Transitorio. En éste se indicaba que los contribuyentes podrían restar de sus ingresos el valor de sus inventarios de materias primas, productos semiterminados, terminados o mercancías, reportados al 31 de diciembre de 1986 o al 31 de diciembre de 1990, el que fuera menor.

Pero como se anticipó la desaparición del Título VII de la LISR, según se expuso, a la postre quedaron las fechas del 31 de diciembre de 1986 o el 31 de diciembre de 1988 como las designadas, para que en alguna de ellas dos se localizara el inventario de menor costo, cuyo importe equivaldría a la deducción que sería permitida.

Esto se hizo a través del artículo Séptimo Transitorio de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la LISR para 1989, publicada el 31 de diciembre de 1988, donde se corrigió la redacción del artículo 6° Transitorio mencionado líneas arriba.

Sin embargo, existía un requisito para realizar la citada deducción y éste era que la empresa entrara en liquidación o cambiara de actividad preponderante, de tal modo que variara en más de tres dígitos la clave adjudicada a dicha actividad. Ambas condiciones eran totalmente injustas, dejando que en muy pocos casos se pudiera lograr.

Afortunadamente cinco años después, el 19 de mayo de 1993, se expidió la Primera Resolución que Reforma, Adiciona y Deroga a la que establece Reglas Generales y Otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el año de 1993, donde aparecía la regla identificada con el número 106.

Esta regla otorgaba la opción a los contribuyentes de deducir el monto del inventario que conservaran al último día de 1986 o 1988, el que les resultara aplicable, siempre que no lo hubieran hecho deducible con anterioridad, a lo largo de 30 ejercicios contados a partir de 1992, en un porcentaje del 3.33% anual sobre el valor del mismo.

A esta alternativa no podían acceder aquellas empresas que, en aquel momento, hubieran interpuesto y ganado juicio de amparo en contra del fisco, que les permitiera deducir en un solo ejercicio la suma total del inventario comentado.

La regla consideraba además la actualización de dicha cantidad, por el período comprendido desde el mes de diciembre de 1986 o diciembre de 1988, según la fecha del inventario contemplado, y hasta el último mes de la primera mitad de cada ejercicio en que se dedujera el porcentaje señalado.

Quienes ejercieron la opción, desde al año de 1992 hasta el 2004 han atendido durante 13 años esa deducción (43.29% acumulado), por lo que aún les falta descontar el 56.71% del costo total de aquellos inventarios.

3.3. RECONOCIMIENTO DEL ISR DIFERIDO.

El IMCP, a través de su Boletín D-4 denominado "Tratamiento contable del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto al Activo y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad", establece, entre otras, las reglas de valuación, presentación y revelación del ISR causado por las empresas durante el año, y del derivado por las diferencias existentes entre la determinación del resultado contable y del resultado fiscal.

Estas diferencias producen efectos diferidos sobre la causación de dicho impuesto, el cual según los Principios de Contabilidad, debe reportarse en los estados financieros en forma total, desde el ejercicio en que se den las actividades que lo originen, en virtud de las operaciones y otros eventos económicos que con cierta probabilidad pudieran llegar a ocurrir en períodos posteriores al estimado entonces, y que provocarían que terminaran de completarse las situaciones objeto de este impuesto.

Además, el Boletín D-4 define los conceptos propios a utilizarse en la especificación de tales efectos.

En nuestro caso particular, la discrepancia es causada al deducir todas las compras, en lugar de sólo el costo de los artículos vendidos (como se hace contablemente), en el cálculo del resultado fiscal. Esto genera un ISR diferido a cargo, que saltará a la vista en el ejercicio en que la empresa no haga más compras, cambie de giro, se liquide o la autoridad hacendaria modifique el tratamiento fiscal de esta deducción, como se presenta ahora en la LISR con las reformas 2005:

En primera instancia, las ventas de los inventarios iniciales serán totalmente acumulables, porque su correspondiente costo de adquisición ya se hizo deducible períodos atrás, por medio de las compras, aún cuando los bienes no hubieran sido enajenados.

Como se señaló, uno de los objetivos del Boletín D-4 es registrar este ISR diferido a cargo como un pasivo, para que las utilidades reflejadas en los estados financieros actuales sean lo más veraces posibles, tomando en cuenta los efectos fiscales-financieros futuros

a cargo de la entidad, ya que dichas utilidades contables pueden motivar una distribución de dividendos, tratándose de personas morales.

El registro mencionado se realiza con base en los siguientes conceptos, que circunscriben de manera general los efectos diferidos que pueden suscitarse en el ISR:

“Diferencias temporales.- Son las diferencias entre el monto en libros de un activo o pasivo en el balance y su valor fiscal.

.....

Diferencias temporales gravables.- Son diferencias temporales que darán como resultado cantidades gravables en ejercicios futuros, cuando el monto en libros del activo o pasivo se recupere o se liquide respectivamente.

.....

Pasivos por ISR diferido.- Son los montos de ISR pagaderos en ejercicios futuros respecto de las diferencias temporales gravables.

.....

Método y elementos para su determinación.

La determinación de impuestos diferidos debe hacerse bajo el método de activos y pasivos, que compara los valores contables y fiscales de los mismos. De esta comparación surgen diferencias temporales a las que debe aplicarse la tasa fiscal correspondiente.

.....

Un pasivo por impuesto diferido debe reconocerse por todas las diferencias temporales gravables.”⁽³⁶⁾

Y aislando estos preceptos sólo al campo que cubre el tema de esta tesis, tenemos que las diferencias temporales citadas, ocurren por los distintos momentos en que los criterios contable y fiscal restan de los ingresos los costos de adquisición o producción de los artículos vendidos.

Pero dadas las reformas que introducen nuevamente al Costo de ventas como una deducción fiscal a partir del año 2005, las consideraciones que dicta el Boletín D-4 en relación a esta materia, y que son atendidas por empresas constituidas como Personas Morales, de igual modo serán adaptadas:

Desde este año, para estas entidades casi habrá una equivalencia entre las normas contable-fiscal que deben cumplir, respecto a la deducción de los costos en sus operaciones normales.

Sin embargo, al mismo tiempo aparece también para ellas un procedimiento fiscal alternativo, que establece un período de acumulación de varios años sobre el valor de sus inventarios finales 2004, que hará que la aplicación del Boletín D-4 cobre auge, pues resultará importante precisar y registrar el ISR diferido pendiente de pagar, sobre todo en aquellas empresas en que el efecto fiscal-financiero de esta opción sea de un nivel significativo.

⁽³⁶⁾ PCGA, Boletín D-4, párrafos 7, 9, 14, 17 y 21.

Capítulo IV.-

**REFORMA FISCAL DE LA LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA
PARA 2005.**

INTRODUCCION.

La LISR ha sido decretada, como todas las demás leyes fiscales, para materializar el mandato constitucional que establece, entre otras obligaciones de los mexicanos, la siguiente:

“... **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.”⁽³⁷⁾

Y un porcentaje de los ciudadanos de este país que han decidido emprender y desarrollar negocios formales, para generar en primer lugar riqueza, lo hacen a través de entidades jurídicas distintas a la que como personas individuales ostentan. Es decir, actúan por medio de sociedades, compañías, organizaciones, consorcios, corporaciones, etc.

Sin importar cómo es que se le conozca a dicha agrupación de civiles empresarios, al asociarse por lo menos dos personas “físicas” de manera voluntaria, legalmente constituyen una figura nueva, un ente colectivo con identidad jurídica propia e independiente a la que posee cada uno sus integrantes en lo particular: juntos han creado una persona “moral”. Incluso una persona moral puede formar parte de otra persona moral.

Estas sociedades, al igual que todos los individuos en pleno uso de sus facultades, tienen el legítimo derecho a ejercer sus capacidades, tanto de trabajar en pro de sus fines empresariales, como para obligarse a cumplir con el pago de los impuestos a que haya lugar, cuando en virtud de las operaciones que desempeñen, realicen los actos o caigan en las situaciones previstos por las leyes fiscales que los originen.

Básicamente, el ISR tiene por objeto el de establecer una carga impositiva a los sujetos (personas capaces, físicas o morales, nacionales o extranjeras) que obtengan “ingresos”, no importando de qué forma, mediante los cuales vean incrementado su patrimonio. Tales ingresos los consiguen al llevar a cabo actividades comerciales, industriales, de servicios, agrícolas, ganaderas, pesqueras, silvícolas, etc.

También la LISR dispone, en cada caso, cómo se determinará la base gravable para llegar al monto de este impuesto. En general, las empresas constituidas como Personas Morales, calcularán el ISR a su cargo siguiendo la fórmula que se muestra a continuación, sintetizada según lo expuesto en el artículo 10 de la citada ley:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
	Ingresos acumulables
<i>menos :</i>	<u>Deducciones autorizadas</u>
<i>igual a :</i>	Base gravable
<i>por :</i>	<u>Tasa del impuesto</u>
<i>igual a :</i>	ISR del ejercicio

⁽³⁷⁾ CPEUM, artículo 31, fracción IV.

Para la distribución de todo su articulado, la LISR presenta una división en Títulos, y a su vez algunos de éstos se subdividen en Capítulos y Secciones, finalizando con el apartado referente a los artículos transitorios. En esta última parte se encuentran aquéllos que sólo definen vigencias, tasas, tarifas, procedimientos, mecánicas y demás disposiciones alternas, aplicables durante los períodos y en los supuestos señalados en ellos mismos, diferentes a lo inicialmente estipulado en el cuerpo de la ley.

En la LISR, el artículo 10 está contenido dentro del Título II, denominado “De las Personas Morales”. Y es en ese artículo que aparece el rubro “deducciones autorizadas”, tal como se aprecia en la fórmula anterior.

En materia fiscal, por **deducciones autorizadas** debemos entender aquellos conceptos cuyo valor la LISR permite restar de los ingresos, para obtener una base, sobre la que se aplicará una tasa, con el propósito de especificar una cantidad de impuesto a pagar.

Eso convierte a este conjunto de partidas, en un factor muy importante en la cuantificación del ISR causado por las empresas, pues de cometerse errores a la hora de considerarlas en dicho cómputo, podrían sobrevaluarse sin fundamento. Y de ser descubierta tal eventualidad tardíamente, implicaría corregir cálculos ya hechos, cifras ya declaradas, saldos ya determinados, etc., lo que abriría la posibilidad de tener que realizar, en algunos casos, pagos complementarios de impuesto, de manera extemporánea, con las consabidas repercusiones para el contribuyente (actualizaciones, recargos, multas).

Al mismo tiempo, la LISR fija los requisitos que deben satisfacer las deducciones autorizadas, para ser vistas con validez, siendo la principal exigencia:

“... **I.** Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente...”⁽³⁸⁾

Para justificar esta condición debe atenderse, en primera instancia, al objeto social de la persona moral, por ser éste el elemento que marca la directriz en su actuar. Sin embargo, como el calificativo “estrictamente indispensable” tiene un significado jurídico impreciso, con límites inexactos, la autoridad debe interpretar este requisito bajo un criterio amplio, sin generalizarlo arbitrariamente a todos los tipos de actividad, ya que siempre existirán excepciones a las reglas.

4.1. CAMBIO EN LAS DEDUCCIONES AUTORIZADAS PARA PERSONAS MORALES.

En nuestro país, la materia fiscal es muy dinámica y cambiante. En este sentido, el pasado mes de noviembre de 2004, fueron aprobadas por el H. Congreso de la Unión diversas modificaciones a las leyes fiscales mexicanas, las que después fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación (en lo sucesivo DOF) el día 1° de diciembre de 2004, fijando su entrada en vigor, en la mayoría de los casos, a partir del 1° de enero de 2005.

Entre las innovaciones promovidas, destaca la reforma a la LISR en lo relativo al establecimiento del Costo de ventas, como parte de las deducciones autorizadas a las empresas que tributan conforme a las disposiciones del Título II de la misma.

⁽³⁸⁾ LISR, artículo 31, fracción I.

Específicamente, el cambio se dio en la fracción II del artículo 29 de la LISR, como se muestra a continuación:

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

**TITULO II
DE LAS PERSONAS MORALES**

**CAPITULO II
DE LAS DEDUCCIONES**

**SECCION I
DE LAS DEDUCCIONES EN GENERAL**

Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

.....

II. El costo de lo vendido.

De inicio observamos que este artículo utiliza en su texto la palabra “podrán”, por lo que al contribuyente, más que señalársele una opción, se le entrega una oportunidad que él debe saber aprovechar a su favor, como un derecho.

El Costo de lo vendido equivale al valor neto de adquisición o producción, que registran los bienes que conforman los inventarios al momento de su salida del almacén, con motivo de la enajenación que de ellos haga el contribuyente.

De esta manera fue sustituido el concepto anterior, vigente hasta el último día de 2004, que contemplaba nada más el valor neto de adquisición de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que hubieran sido comprados durante el ejercicio.

En apariencia, la LISR está regresando al esquema que había mantenido hasta 1986 (base tradicional), en lo concerniente a la deducción fiscal del costo de ventas. Sin embargo, esta apreciación no es tan simple, ya que la actual normatividad no representa una adopción fiel de la ley que se tenía en ese año, ni tampoco se da en circunstancias exactamente contrarias a las que prevalecían en aquel entonces.

Una diferencia que podemos marcar, se halla en la delimitación de los sujetos a quienes les es aplicable esta disposición. Según la LISR de 1986, el costo de ventas sería deducido por los contribuyentes que desarrollaran actividades empresariales, tanto los que fueran personas físicas, como los que estuvieran constituidos como personas morales. Por el contrario, la ley 2005 sólo lo establece para los contribuyentes que a continuación se describen.

SUJETOS A QUIENES CORRESPONDE DEDUCIR EL COSTO DE LO VENDIDO A PARTIR DE 2005.

Dado que la deducción fiscal del costo de ventas está especificada en la LISR 2005, en un artículo que se encuentra inserto dentro del Título que regula a las Personas Morales identificadas como del “Régimen General” o “Sociedades Mercantiles”, ésta ha quedado considerada solamente para dicha categoría de contribuyentes.

Tales sociedades dirigen su trabajo hacia actividades empresariales muy diversas, que incluyen la industrialización y/o comercialización de productos, las operaciones propias de la industria extractiva, de la construcción, así como la prestación de servicios. En el caso de empresas dedicadas a prestar servicios, si dentro de éstos también proporcionan bienes que va a disfrutar el cliente o pasan a ser de su propiedad, entonces la nueva deducción del costo de lo vendido igualmente les aplica, pero sólo en la parte que se refiere a esos bienes.

A los contribuyentes que se mencionan en seguida, no les afecta el cambio, por lo que podrán mantenerse deduciendo las compras netas de todas las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que hayan pagado efectivamente durante el ejercicio y que destinen a la prestación de servicios, la fabricación de bienes o a enajenarlos:

- 1.- Personas morales del Régimen Simplificado:
 - a) Dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros.
 - b) Dedicadas exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas.
 - c) Creadas como empresas integradoras.
- 2.- Personas físicas con ingresos por actividades empresariales que sean:
 - a) Contribuyentes de la Sección I del Capítulo II del Título IV de la LISR, denominada “De las Personas Físicas con actividades empresariales y profesionales”.
 - b) Contribuyentes de la Sección II del Capítulo II del Título IV de la LISR, denominada “Del Régimen Intermedio de las Personas Físicas con actividades empresariales”.

Las entidades señaladas en los incisos a) y b) del numeral 1 arriba enlistado, se dedican “exclusivamente” a las ramas de actividad descritas, cuando los ingresos que obtengan por los negocios efectuados en dichos giros representen por lo menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los que deriven de la venta de activos fijos y terrenos de su propiedad, que hubiesen sido utilizados en esos servicios o labores.

Si no alcanzan el porcentaje decretado, o si consolidan sus resultados para efectos fiscales, procederán a determinar la deducción por costo de lo vendido, como el resto de las sociedades mercantiles del régimen general.

Aunque las personas morales que tributan en el régimen simplificado se rigen por el Capítulo VII del Título II de la LISR, es por el artículo 81 de la misma, que se les ordena calcular su impuesto y desempeñar sus demás responsabilidades de carácter fiscal, con base en lo estipulado en la ya citada Sección I del Capítulo II del Título IV, que reglamenta a las personas físicas empresarias. De igual forma, les corresponde dar cumplimiento a toda obligación fiscal que incida sobre sus integrantes, cuando éstos celebren operaciones económicas por medio de ellas.

Una observación:

Por lo que respecta a las personas morales comentadas en el párrafo anterior, pero que no realicen actividades empresariales por cuenta de sus integrantes, el artículo 81, tercer

párrafo de la LISR, indica que deberán cumplir con las obligaciones del Título II y con los artículos 122 y 125 incluidos en la misma ley.

Sin embargo, no se define claramente si estos contribuyentes deben aplicar o no las normas relativas al costo de lo vendido, pues por un lado se pide a tales personas que observen los preceptos del Título II (que impone la deducción del costo de ventas), y por el otro, también se les exige acatar lo dispuesto en el artículo 125, el cual establece los requisitos de las deducciones autorizadas para el régimen de las actividades empresariales y profesionales de las personas físicas.

Este artículo 125 de la LISR, remite al lector indirectamente al artículo 123, que contiene la lista de las deducciones autorizadas aludidas. Y es la fracción II de este último artículo, la que permite deducir las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados y terminados (compras) pagadas de manera real.

NUEVA SECCION III DEL COSTO DE LO VENDIDO EN LA LISR.

En la reforma 2005 a la fracción II del artículo 29 de la LISR, sólo se enuncia como deducible un concepto general: “El costo de lo vendido”.

Por lo que el mismo proceso de creación de leyes federales, también concluyó en adicionar una Sección específica en la LISR, para detallar la forma en que esta partida será aplicada por las distintas empresas. A esta sección se le asignó el número III, y se le ubicó dentro del Capítulo II del Título II (De las deducciones de las Personas Morales), comprendiendo nueve artículos, del 45-A al 45-I.

En el siguiente capítulo de esta tesis, se presentarán y analizarán a fondo los artículos mencionados.

4.2. EXPOSICION DE MOTIVOS DEL CAMBIO.

Conjuntamente con la Iniciativa de reformas fiscales para el ejercicio de 2005, que el Ejecutivo Federal elaboró con el fin de someterla al dictamen de las dos Cámaras del H. Congreso de la Unión, el primero de estos poderes, como ya es costumbre, expuso sus motivos para proponerla.

Y entre todas esas justificaciones, el Ejecutivo dirigió algunas al restablecimiento del costo de lo vendido en la LISR (dentro del rubro de las deducciones fiscalmente permitidas, que pueden aplicar los contribuyentes personas morales que desarrollen actividades empresariales), así como a las reglas generales de operación de dicho costo, contenidas en la nueva Sección III, de la siguiente manera:

“Deducción del costo de lo vendido para personas morales.

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

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

La lógica y validez de estos argumentos resulta cuestionable, razón por la cual a continuación se estudian más detenidamente, bajo la lupa de la verdad.

1er. MOTIVO: COMPLEJIDAD ADMINISTRATIVA.

Desde el punto de vista administrativo, obtener el valor de las compras del ejercicio para efectos de deducirlo fiscalmente, no representa mayores problemas. Hasta ciertos límites podría decirse que es un renglón fácil de precisar, pues esa cifra es uno de los datos que intervienen en la determinación del costo de ventas incurrido. Para las empresas no existe la complicación que el Ejecutivo afirma.

Y si acaso hay una, ésta irá en función de:

- El crecimiento no previsto en el volumen de trabajo de la compañía,
- La alta diversificación de sus operaciones y
- La dependencia hacia terceras personas o agentes ajenos al área administrativa, para allegarse la información necesaria para su desempeño, y que sólo ellos les puedan proveer.

2do. MOTIVO: SIMPLIFICAR LA CARGA ADMINISTRATIVA.

Al empatar en la LISR la deducción del costo que tenga un artículo, con la acumulación del ingreso derivado de su venta, en ese aspecto se está igualando la norma fiscal con el principio contable. Sin embargo, esta coincidencia se produce exclusivamente en tiempos y no en montos, es decir, se da sólo en el momento de consideración de tales cantidades, por parte de ambos criterios. Y el desacuerdo está en el cómo formulan ese costo.

Con la delimitación que hacen las disposiciones de dicha ley aprobadas para el 2005, en el terreno de los costos deducibles, se aprecia que siempre existirán elementos dentro de su cálculo, cuyo importe fiscal será distinto del determinado contablemente. Además de que alguno de los dos ámbitos tomará en cuenta conceptos adicionales que el otro excluirá (no habrá pues un empate total).

Entre estos puntos de diferencia, se ubican todos los casos de no deducibilidad fiscal que procedan ahora, de actualización de depreciaciones (relativas a la maquinaria y equipo con que se fabriquen los bienes que se vendan o se presten los servicios que se contraten), etc.

Por otro lado, puede ocurrir que el empresario también esté ocasionando divergencias, al valuar sus costos conforme a procedimientos que no vayan de la mano con los Principios de Contabilidad generalmente aceptados, establecidos por el IMCP en este rubro.

Durante los 16 años en que los contribuyentes no tuvieron la obligación fiscal de llevar controles respecto de su costo de ventas, las personas encargadas de atender los asuntos contables y fiscales de negocios medianos y pequeños principalmente, dejaron de ocuparse tanto en su registro y relajaron la metodología para cuantificarlo. A cambio, aplicaron con mayor énfasis la observación sobre los requisitos de ley y la documentación comprobatoria que debían reunir, de un modo cada vez más cargado y complejo, las deducciones autorizadas vigentes. Con la “base nueva”, cualquier compra de mercancías que se realizara era objeto de deducción por sí sola.

Esa situación abrió la posibilidad para dichas entidades, de adoptar, cuando así lo creyeran conveniente, la práctica de “innovadoras” técnicas de costeo, en sustitución de las señaladas por las normas de contabilidad, que les resolvieran mejor sus específicas necesidades en el tema de los costos, aunque no fueran reconocidas por tales principios (la característica que poseen éstos, de ser “generalmente aceptados”, no los hace existir como la única alternativa). Así surgieron y se implantaron métodos con las más diversas modalidades, basados en razonamientos de tipo económico, inflacionario, productivo, administrativo, comercial, etc.

El conjunto de todas las anteriores discrepancias, harán que en la empresa el costo de ventas fiscal jamás llegue a ser igual al costo de ventas contable, lo que incrementará la dificultad para conciliar estos resultados.

Elaborar la conciliación contable-fiscal completa, requerirá de más oficio y tiempo del que se le dedica habitualmente, en vez de disminuirse. En estos términos, el objetivo de la simplificación administrativa no se cumplirá. Por el contrario, con la reforma decretada, es de esperarse una carga acentuada de trabajo en la administración de las sociedades: Muchos contribuyentes preferirán llevar dos sistemas de costeo por separado, uno para efectos contables y otro para efectos fiscales, acción que también complicará las tareas a los encargados de esas áreas.

3er. MOTIVO: ANTES INFLACION ALTA Y AHORA INFLACION CONTROLADA.

Entre las razones que justificaron el cambio anterior, en la LISR de 1987, que incorporaba como deducción fiscal a todas las compras en lugar de sólo el costo de lo vendido, se encontraba la altísima inflación de esa época, que incluso llegó a tres dígitos, tal como se mencionó en el capítulo anterior.

Esa reforma fue muy bien recibida por las empresas en aquel momento, pues al final de cuentas para ellos representaba un apoyo financiero. Desde esa fecha, tales contribuyentes han estado difiriendo para ejercicios posteriores, parte de la causación del ISR que les hubiera correspondido en cada año, generándoseles un ahorro fiscal temporal. Este diferimiento equivalía anualmente, al importe que resultaba de aplicar la tasa de ISR vigente entonces, sobre el monto del inventario final de mercancías reportado al cierre del ejercicio (según estudio plasmado en el Boletín D-4 del IMCP).

Realmente fue un camino para falsear las utilidades, como bien lo especifica el Ejecutivo en el tercer párrafo de su exposición de motivos. Y se interpreta que dicho poder percibió mal el “apoyo financiero” creado por esas normas, las cuales seguían existiendo, y que lo retiraba argumentando que la inflación de los tiempos actuales, por su baja magnitud, ya no constituía un elemento perjudicial para las finanzas empresariales. Lo que no se

detiene a reflexionar, es que más allá de las destacadas cifras logradas en la economía mexicana a nivel “macro”, la recuperación del nivel “micro” está supeditada al buen desarrollo de más condiciones económicas favorables.

LAS VERDADERAS RAZONES DEL CAMBIO.

Tras la lectura de los motivos expuestos por el Poder Ejecutivo para proponer esta modificación en la LISR, no podemos concluir otra cosa más que, con evidencia, albergan ideas totalmente contrarias a las que indican, y algunas de manera francamente irónica.

Pero la auténtica justificación no la dejó reservada. En otra parte de su iniciativa de reformas, el Ejecutivo reconoció que era una disposición recaudatoria, al declarar lo siguiente:

“D. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SUBSIDIOS PARA EL EMPLEO Y PARA LA NIVELACION DEL INGRESO.

.....

La implementación de las medidas mencionadas en atención a las propuestas de la Primera Convención Nacional Hacendaria para simplificar la tarifa de personas físicas, conlleva una implicación recaudatoria, misma que se compensaría con los ingresos adicionales que se obtendrían de las empresas, de aprobarse la modificación para sustituir la deducción de las compras por la deducción del costo de lo vendido.”

A diferencia de lo manifestado por este poder, tanto la Cámara de Diputados como la de Senadores, a través de sus Comisiones de Hacienda, coincidieron en que esta medida:

- a)** Procura mayor equidad que la anterior deducción de las adquisiciones (compras), y
- b)** Fortalece la recaudación “en un marco acorde con la realidad”.

Además, en este sentido no podemos negar la injerencia de gran peso que tiene sobre las políticas fiscales de nuestro país, entre otros rubros importantes dentro de las finanzas nacionales, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), organismo internacional del que México es miembro desde el año de 1994, y que se interesa por el sano crecimiento de las economías existentes en las naciones del “mundo libre”, observando su evolución en el contexto global.

Dicha organización ya había externado su “recomendación” a nuestro gobierno, de rectificar en la LISR el concepto deducible de las compras, para retomar el del costo de lo vendido, y así estar de acuerdo con el actual escenario mundial en materia de este gravamen. La mayoría de los países integrantes de la OCDE, incluyendo los de Latinoamérica, ya contemplaban, o si no, han venido introduciendo en sus legislaciones tributarias, reglas de carácter fiscal que apuntan como deducción el costo de ventas, y no las compras. Han advertido que con éstas últimas, los contribuyentes pueden manipular fácilmente sus utilidades gravables, con el fin de evitar pagar de forma íntegra el impuesto a su cargo, en perjuicio de la recaudación que debería lograr el erario público.

En concreto, las circunstancias mostradas anteriormente responden mejor a la pregunta sobre el por qué de esta adecuación, identificándola como una que tendrá gran impacto en el ISR de las personas contribuyentes a quienes va a ser aplicable.

4.3. OTRAS DISPOSICIONES FISCALES RELACIONADAS CON INVENTARIOS Y LA DEDUCCION DEL COSTO DE LO VENDIDO.

Dentro de este apartado se van a analizar y comentar artículos de la normatividad fiscal, distintos de los que contiene la nueva Sección III del Capítulo II del Título II de la LISR, pero que también abordan situaciones que, directa o indirectamente, se relacionan con la operación de los inventarios y la deducción del costo de lo vendido. Estos artículos se localizan tanto en la misma LISR (Título II), como en el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigentes a la fecha.

De acuerdo a los temas planteados en ellos, y considerando el ámbito de cada una de las leyes citadas, se procedió a elaborar la siguiente clasificación, la cual sirve de base para el desarrollo general de este subcapítulo:

Clasificación de temas	Artículo y segmento
A) EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:	(LISR)
A1) Adecuaciones en artículos del Capítulo I - De los Ingresos.	20, fracc. II y 21, primer párrafo
A2) Mercancías de importación.	31, fracc. XV
A3) Mercancías que pierdan su valor.	31, fracc. XXII
A4) Anticipos para compra de mercancías.	32, fracc. XXVII
A5) Momento de aplicación de las partidas no deducibles contenidas en el costo.	32, último párrafo
A6) Mercancías en operaciones de arrendamiento financiero.	35
A7) Obligaciones relativas al control de inventarios.	86, fraccs. V y XVIII
B) EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION:	(CFF)
B1) Obligaciones relativas al control de inventarios.	28, fracc. IV
B2) Presuntiva de ingresos y de utilidad fiscal vinculada a la operación indebida de los inventarios.	55, fraccs. III y IV
B3) Infracción y multa derivadas del incumplimiento de obligaciones en materia de inventarios.	83, fracc. II y 84, fracc. II
C) EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO:	(LIVA)
C1) Faltantes en inventarios.	8º, primer párrafo

Los artículos enlistados atañen a varias clases de contribuyentes, incluyendo por supuesto a los que se especifican dentro del subcapítulo 4.1. anterior, no importando el tipo de empresa que establezcan (comercial, industrial o de servicios). Sin embargo, los comentarios y observaciones que a continuación se harán sobre tales preceptos, se referirán sólo a las personas morales que son objeto de esta tesis: las empresas comerciales.

Adicionalmente, en cada categoría se mencionarán los artículos vinculados de manera significativa, con el que se esté examinando en ese momento. Algunas de dichas "correlaciones" apuntarán a ciertas fracciones del Artículo 3º Transitorio para 2005 de la LISR, las cuales serán estudiadas con detenimiento en el capítulo VI de la presente tesis.

A) EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (LISR) Y SU REGLAMENTO (RISR):

Artículo y segmento	Texto de ley 2005	Comentarios
<p>A1) ADECUACIONES EN ARTICULOS DEL CAPITULO I - DE LOS INGRESOS:</p>	<p>20, fracc. II de la LISR</p> <p>Para los efectos de este Título, se consideraran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes:</p> <p>.....</p> <p>II. La ganancia derivada de la transmisión de propiedad de bienes por pago en especie. En este caso, para determinar la ganancia se considerará como ingreso el valor que conforme al avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales tenga el bien de que se trata en la fecha en la que se transfiera su propiedad por pago en especie, pudiendo disminuir de dicho ingreso las deducciones que para el caso de enajenación permite esta Ley, siempre que se cumplan con los requisitos que para ello se establecen en la misma y en las demás disposiciones fiscales. <u>Tratándose de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, se acumulará el total del ingreso y el valor del costo de lo vendido se determinará conforme a lo dispuesto en la Sección III, del Capítulo II del Título II de esta Ley.</u></p>	<p>Esta fracción fue reformada para el 2005 con el fin de adecuar su redacción, en virtud de las nuevas disposiciones que establecen como deducción fiscal, en lugar del valor de todas las adquisiciones de mercancías efectuadas por las personas morales, sólo el costo de las que vendan. Hasta el año 2004, en las líneas finales de ese apartado, se contemplaba que <u>tratándose de artículos propios de los inventarios</u> (que en la mayoría de los casos eran deducidos cuando se formalizaba el acto de comprarlos o cuando se pagaban efectivamente al proveedor), <u>el total del ingreso derivado de la transmisión de propiedad por pago en especie con esos bienes, se consideraría ganancia.</u> En la actualidad sigue siendo acumulable todo ese ingreso, pero descontándole al mismo tiempo el costo de los inventarios traspasados, calculado conforme a la LISR 2005, para obtener la ganancia neta a acumular.</p>
<p>Correlaciones:</p>	<p>Artículos 45-A al 45-I de la LISR.</p>	
<p>Observaciones:</p>	<p>a) Faltó precisar dentro del artículo 3º de las Disposiciones Transitorias para 2005 de la LISR, que la aplicación de la fracción II del artículo 20 de esa ley, por lo que respecta al costo de las mercancías cedidas como pago en especie, que disminuye al ingreso acumulable generado, procederá únicamente cuando tales productos hayan sido adquiridos a partir del 1º de enero de 2005.</p>	
<p>21, primer párrafo de la LISR</p>	<p>Para determinar la ganancia por la enajenación de terrenos, de títulos valor que representen la propiedad de bienes, <u>excepto tratándose de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, así como de otros títulos valor cuyos rendimientos no se consideraran intereses en los términos del artículo 9o. de la misma, de piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera y de las piezas denominadas onzas troy, los</u></p>	<p>Con motivo de las modificaciones fiscales 2005 aplicadas a la LISR, en especial la hecha sobre su artículo 29, fracción II, para reinstalar como deducción autorizada a las sociedades mercantiles el costo de lo vendido, en vez de las compras de inventarios, es que para este año debió ajustarse también la redacción del primer párrafo del artículo 21 de la misma ley, en el renglón donde se señalan las partidas que se exceptúan del cálculo para</p>

	<p>contribuyentes restarán del ingreso obtenido por su enajenación el monto original de la inversión, el cual se podrá ajustar multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se realizó la adquisición y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice la enajenación.</p>	<p>sacar la ganancia por venta de terrenos y otros bienes. Previamente en esa "excepción", para referirse a las mercancías adquiridas (y deducidas) por la entidad, bastaba con aludir al contenido de la fracción II arriba comentada. A raíz del cambio la cita ya no servía bien, pues lo que se señalaba con ella, antes de corregirse, era un concepto diferente (el costo de ventas), y no los bienes que tienen un tratamiento fiscal específico para ser deducidos (las antiguas compras, ahora adquisiciones que se integran a un elemento del costo).</p>
<p>Correlaciones: Artículos 45-B y 45-C de la LISR.</p>		
<p>A2) MERCANCIAS DE IMPORTACION:</p>		
<p>31, fracc. XV de la LISR</p>	<p>Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos: XV. Que en el caso de adquisición de mercancías de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación. Se considerará como monto de dicha adquisición el que haya sido declarado con motivo de la importación.</p>	<p>Las adecuaciones para el 2005 realizadas en la LISR asimismo tocaron esta fracción, cuyo texto se vio drásticamente adelgazado en comparación del existente en 2004. En el tema de las adquisiciones de mercancías provenientes del extranjero, cualquiera que sea su régimen de importación (definitivo, temporal, sujeto a depósito fiscal o a recinto fiscalizado estratégico), se consideró que lo esencial es que las empresas cubran sin salvedades las condiciones exigidas por la Ley Aduanera para importación, ya que su deducibilidad para efectos del ISR, a partir de este año, en todos los regímenes mencionados procederá sólo a través del esquema del costo de lo vendido. Además, el monto declarado por esos bienes en la aduana, será el que deba registrarse en la contabilidad del contribuyente como su valor de adquisición, el cual formará parte del costo que la ley permitirá deducir cuando se enajenen.</p>
<p>Correlaciones: Artículo 45-D de la LISR.</p>		
<p>A3) MERCANCIAS QUE PIERDAN SU VALOR:</p>		
<p>31, fracc. XXII de la LISR</p>	<p>Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos: XXII. Que el importe de las mercancías, materias primas.</p>	<p>Esta fracción fue adicionada para el 2005, y contempla los requisitos para deducir el costo de adquisición y los gastos de compra de los artículos existentes en el inventario del contribuyente, que por razones ajenas a él</p>

	<p>productos semiterminados o terminados, en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, se deduzca de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra; siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento de esta Ley.</p> <p>Los contribuyentes podrán efectuar la deducción a que se refiere el párrafo anterior, siempre que tratándose de bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud, antes de proceder a su destrucción, se ofrezcan en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles conforme a esta Ley, dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación o salud de personas, sectores, comunidades o regiones, de escasos recursos, cumpliendo con los requisitos que para tales efectos establezca el Reglamento de esta Ley.</p>	<p>(accidentes, obsolescencia, deterioro provocado por el transcurso del tiempo si los bienes son perecederos o están sujetos a caducidad, factores climáticos, causas de fuerza mayor, etc.), resientan daño en sus características originales, convirtiéndose en mercancías imposibles de vender en el comercio, perdiendo su valor.</p> <p>Cuando esto suceda, la empresa sólo tendrá dos opciones para deducirlos: destruirlos o donarlos, siempre que avise antes a la autoridad hacendaria, dentro del plazo y de la manera estipulados en cada caso, excepto tratándose de alimentos o medicinas de los señalados por el fisco mediante reglas de carácter general, los que primero deberá ofrecer en donación a las entidades autorizadas para recibir donativos deducibles de acuerdo con la LISR, que dirijan sus esfuerzos a aliviar el hambre o las enfermedades de la población pobre. De este hecho también avisará con anticipación a la oficina fiscal correspondiente.</p> <p>Lo dispuesto en esta fracción únicamente se aplicará a los inventarios adquiridos a partir del 1° de enero de 2005.</p>
<p>Correlaciones:</p>	<p>Artículos 45-B y 45-C de la LISR, 33, segundo párrafo, 87 y 88 del RISR, 3°, fracción VIII de las Disposiciones Transitorias para 2005 de la LISR y Primero del Decreto del Ejecutivo Federal por el que se otorgan Diversos Beneficios Fiscales (publicado el 26 de enero de 2005 en el DOF).</p>	
<p>Observaciones:</p>	<p>a) Las causas que originen que un inventario pierda su valor, no deben ser imputables al contribuyente. De lo contrario, éste último no estará cumpliendo totalmente el requisito para hacer deducible el costo de adquisición neto de dicho bien (por ejemplo, en el caso de que por negligencia suya se provoque el deterioro, al contravenir las precauciones que, con el fin de mantener el producto en buen estado, advierta el fabricante del mismo).</p> <p>b) Igualmente pasa si la sociedad decide conservar la mercancía dañada, viendo que todavía guardara algún valor, aunque sólo fuera como desperdicio o chatarra. Y si logra venderla en tales condiciones, podrá apegarse a lo dispuesto en el artículo 45-H de la LISR para determinar su costo deducible (este artículo 45-H se estudiará en el próximo capítulo).</p> <p>c) El artículo 33, segundo párrafo del RISR, no ha sido adaptado conforme a la nueva deducción del costo de lo vendido, pues a la fecha sigue estableciendo lo siguiente: "..... Tratándose de bienes que hayan sido deducidos en los términos de la fracción II del artículo 29 de la Ley, el donativo no será deducible." Esta redacción era válida hasta el ejercicio 2004, cuando la fracción citada permitía deducir todas las adquisiciones de mercancías que hicieran las empresas en el año, sin importar que no fueran vendidas durante el mismo. Ahora con la</p>	

	<p>reforma fiscal 2005 elaborada sobre este punto, no puede darse la deducción del costo de uno de esos bienes pensando que no salga del inventario, con el propósito de donarlo después.</p>
<p>A4) ANTICIPOS PARA COMPRA DE MERCANCIAS:</p>	
<p>32, fracc. XXVII de la LISR</p> <p>Para los efectos de este Título, no serán deducibles: XXVII. Los anticipos por las adquisiciones de las mercancías, materias primas, productos semiterminados y terminados o por los gastos relacionados directa o indirectamente con la producción o la prestación de servicios a que se refieren los artículos 45-B y 45-C de esta Ley. Dichos anticipos tampoco formarán parte del costo de lo vendido a que se refiere la fracción II del artículo 29 de esta Ley.</p> <p>Para los efectos de esta fracción, el monto total de las adquisiciones o de los gastos, se deducirán en los términos de la Sección III del Título II de esta Ley, siempre que se cuente con el comprobante que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, y éste reúna los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.</p>	<p>Esta fracción fue adicionada para el 2005, y establece la no deducibilidad de los montos que se paguen en calidad de anticipos de compras de mercancías.</p> <p>Y va de la mano con las modificaciones que se hicieron para ajustar los párrafos último del artículo 29 y segundo de la fracción XIX del artículo 31 de la LISR, eliminando la posibilidad que tenían los contribuyentes en 2004, de considerar como deducible cualquier anticipo que otorgaran para allegarse inventarios propios de su actividad. A partir de 2005, sólo se permitirá la deducción de los anticipos que proporcionen las empresas a cuenta de sus gastos operativos (de venta, de administración, financieros u otros), siempre que cumplan ciertas condiciones adicionales.</p> <p>También desde este año, cada adquisición de mercancías formará parte del costo de ventas deducible, hasta que se obtenga la factura, con todos los requisitos fiscales, que demuestre la operación total de compra.</p>
<p>Correlaciones:</p>	<p>Artículos 45-B y 45-C de la LISR y 3º, fracción XXI de las Disposiciones Transitorias para 2005 de la LISR.</p>
<p>Observaciones:</p>	<p>a) Cuando se otorgue un anticipo únicamente como garantía de que se realizará la compra-venta, o como un apartado que asegure la adquisición de los bienes, se estará en presencia de una erogación no deducible en términos de esta fracción de la ley. Y si al finalizar el ejercicio se sigue manteniendo igual, entonces lo correcto será que la contabilidad refleje esta partida dentro del activo circulante del Balance General, en el rubro de Inventarios (subcuenta de Anticipos a Proveedores).</p> <p>b) Cuando la empresa comercializadora reciba cualquier mercancía de las que piense vender, aunque a ese momento sólo haya pagado por ella uno o varios anticipos, ya puede y debe pedir inmediatamente la factura que ampare el total de la compra, expedida con esa fecha, para no acarrear problemas fiscales a la hora de querer deducirla de forma íntegra vía el costo de ventas. Parte de su monto seguirá en estado de crédito, pero con independencia de ello, el proveedor ya se encontrará en las situaciones contempladas por la fracción I del artículo 18 de la LISR, que lo obligarán a acumular todo el ingreso derivado de esa operación, al exponer que:</p> <p>“Para los efectos del artículo 17 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:</p> <p>I. Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:</p>

	<p>a) Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada. b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio. c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos. ” c) A pesar de que el inciso c) del anterior artículo 18, toca el caso de anticipos entregados por adelantado en la negociación, pudiera ocurrir que cuando éstos se hubieren pagado, todavía no se conociera con exactitud el precio final de venta del producto solicitado, encontrándose incompleta la operación de enajenación. Por ejemplo, si se acudiera a una fábrica que fuera iniciándose en sus procesos industriales para conseguirlo, o bien, si la compañía compradora estuviera indecisa entre varias versiones de la misma mercancía principal que le ofreciera el proveedor, que costaran diferente.</p>
<p>A5) MOMENTO DE APLICACION DE LAS PARTIDAS NO DEDUCIBLES CONTENIDAS EN EL COSTO:</p>	<p>Este párrafo fue adicionado para el 2005, e ignora uno de los objetivos expuestos en la iniciativa de reformas del Ejecutivo, que proyecta empatar para fines fiscales el momento de deducción del costo de un producto, con el momento de acumulación del ingreso derivado de su venta, pues en él se establece una posibilidad que lo contraviene.</p> <p>Resulta criticable que, en el caso de que la organización incurra en erogaciones no deducibles dentro de los elementos que conforman el costo de sus artículos, y enajene dichos bienes al año siguiente de haber hecho tales pagos, sea por este precepto que tenga que separarlas del resto de las partidas, para reportarlas fiscalmente por anticipado.</p>
<p>Correlaciones:</p>	<p>Artículos 32, fracciones I a la XXVII y 45-A al 45-I de la LISR.</p>
<p>Observaciones:</p>	<p>a) Al adelantarse el reconocimiento ante el fisco de los importes no deducibles integrados al valor de los inventarios, puede afectarse de manera adversa la cuantificación de la utilidad fiscal neta (UFIN) del ejercicio actual.</p>
<p>A6) MERCANCIAS EN OPERACIONES DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO:</p>	<p>La misma reforma fiscal que instituyó el nuevo esquema para deducir el costo de lo vendido a partir del 2005, también decretó eliminar de la LISR su artículo 35, ya que señalaba la mecánica de deducción aplicable a las adquisiciones (compras) de bienes que fueran objeto de contratos de arrendamiento financiero, celebrados por contribuyentes que hubieran optado por acumular como</p>
<p>35 de la LISR</p>	<p>Derogado.</p>

		<p>ingreso del ejercicio sólo la parte del precio pactado exigible durante el mismo. Ahora este caso es contemplado dentro del artículo 45-E de la actual LISR, bajo el enfoque del costo mencionado.</p>
<p>Correlaciones:</p>	<p>Artículos 45-E de la LISR y 3º, fracción VII de las Disposiciones Transitorias para 2005 de la LISR.</p>	
<p>86, fraccs. V y XVIII de la LISR</p>	<p>A7) OBLIGACIONES RELATIVAS AL CONTROL DE INVENTARIOS:</p> <p>Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:</p> <p>V. Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.</p> <p>.....</p> <p>XVIII. Llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, conforme al sistema de inventarios perpetuos. Los contribuyentes podrán incorporar variaciones al sistema señalado en esta fracción, siempre que cumplan con los requisitos que se establezcan mediante reglas de carácter general.</p> <p>Los contribuyentes que opten por valuar sus inventarios de conformidad con el cuarto párrafo del artículo 45-G de esta Ley, deberán llevar un registro de los factores utilizados para fijar los márgenes de utilidad bruta aplicados para determinar el costo de lo vendido durante el ejercicio, identificando los artículos homogéneos por grupos o departamentos con los márgenes de utilidad aplicados a cada uno de ellos. El registro a que se refiere este párrafo se deberá tener a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo establecido en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.</p>	<p>La fracción V del artículo 86 ya se encontraba presente en la LISR, y señala como obligación de las sociedades mercantiles, el efectuar un recuento físico de todos sus inventarios existentes al 31 de diciembre, que se ubiquen en almacenes propios o de terceras personas.</p> <p>A este respecto, el artículo 91 del RISR reitera tal disposición, indicando que el resultado de dicho inventario deberá reflejarse en el balance general que corresponda al cierre de ese año, y que su práctica podrá anticiparse hasta un mes antes de la fecha de terminación del ejercicio, o realizarse mediante conteos físicos parciales durante el mismo. En ambos casos se harían las correcciones que fuera necesario considerar, para llegar al saldo cierto de mercancías que se hubieran tenido al final del año.</p> <p>La fracción XVIII sí fue adicionada para el 2005, la cual obliga a las empresas a implantar y manejar el procedimiento de "Inventarios Perpetuos", como método de registro contable para los movimientos ocurridos en sus almacenes (aumentos y disminuciones, verificados tanto en número de artículos como en sus costos). Este sistema permite conocer en cualquier momento el valor de los productos en existencia, sin estar condicionado al levantamiento de un inventario físico previo.</p> <p>Las organizaciones que empleen el método de valuación de inventarios "Detallistas", igualmente se verán obligadas a anotar en un control específico, los factores de margen de utilidad bruta que vayan estableciendo para calcular el costo de las mercancías que enajenen, señalando sobre cuáles grupos homogéneos de artículos los aplican. Este</p>

	registro formará parte de la contabilidad, por lo que deberá conservarse junto con ella durante un plazo mínimo forzoso de 5 años, según las fechas en las que se presenten las declaraciones relacionadas con su información.
Correlaciones:	<p>1. En torno a lo dispuesto en la fracción V: Artículos 91 del RISR, 3º, fracción IX de las Disposiciones Transitorias para 2005 de la LISR y regla 3.4.23 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2004-2005 (regla con vigencia del 1-Ene-05 al 31-May-05).</p> <p>2. Respecto al contenido de la fracción XVIII: Artículos 45-G, cuarto párrafo de la LISR, 28, fracción IV del Código Fiscal de la Federación y regla 3.4.21 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2005-2006 (regla en vigor desde el 1-Jun-05).</p>
Observaciones:	<p>a) La fracción XVIII del artículo 86 de la LISR, deja sin uso fiscal a los procedimientos de registro contable Global y Analítico. Al reaparecer el costo de lo vendido como elemento participante en el cálculo del ISR de las empresas a partir del ejercicio 2005, queda explicado el por qué también se ordenó a los contribuyentes a quienes toca deducirlo, utilizar el método de Inventarios Perpetuos dentro de su contabilidad, pues se ha calificado como el más completo, y con el que es posible captar irregularidades, pérdidas, faltantes o mermas que disminuyan injustificadamente las existencias de sus mercancías. Las compañías, sobre todo pequeñas, que no tuvieran implementado este sistema para controlar sus inventarios, deberán recordar su práctica.</p>

B) EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION (CFF):

Artículo y segmento	Texto de ley 2005	Comentarios
B1) OBLIGACIONES RELATIVAS AL CONTROL DE INVENTARIOS:		
28, fracc. IV del CFF	<p>Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:</p> <p>.....</p> <p>IV. Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permita identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios. Dentro del concepto se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros.</p>	<p>Continuando con las obligaciones en este sentido, cabe hacer memoria que dentro de las reformas fiscales aplicadas al CFF para el ejercicio de 2004, se adicionó la fracción IV a su artículo 28. En esa fracción quedó establecida la norma que impone a los contribuyentes llevar, como parte de su contabilidad, un registro a todo detalle de cada uno de los movimientos que alteren el saldo en unidades de sus inventarios, incluyendo la especificación precisa de la cantidad y clase de mercancías con que inicien y finalicen las transacciones de cada año.</p>

<p>Correlaciones: Artículo 86, fracción XVIII de la LISR.</p>	<p>a) De la lectura de esta disposición del CFF, se desprende que dicho control de inventarios no podrá efectuarse, para fines fiscales, a través de los métodos conocidos como "monetarios".</p>
<p>B2) PRESUNTIVA DE INGRESOS Y DE UTILIDAD FISCAL VINCULADA A LA OPERACION INDEBIDA DE LOS INVENTARIOS:</p>	<p>Si las empresas obligadas a llevar los controles sobre sus mercancías, explicados en los párrafos anteriores, no los estructuran de forma adecuada, conforme a todas las reglas fiscales aplicables, si realizan malos manejos con sus inventarios, o si deliberadamente falsean los datos consignados en los registros correspondientes u omiten incluirlos, aunque sea de modo parcial, pueden verse envueltas en situaciones negativas para ellas.</p> <p>En primer lugar, existe un alto riesgo de que las autoridades hacendarias, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, descubran las anomalías incurridas, que de no ser aclaradas a satisfacción por dichas sociedades, ocasionarán que se les determine, de manera presuntiva, un nivel de ingresos acumulables mayor a los declarados, con fundamento en las disposiciones del artículo 55 del CFF, fracciones III y IV.</p> <p>Este precepto establece varias causales que motivan el cálculo presuntivo de ingresos o de utilidades por parte del fisco. De modo semejante, el artículo 60 del CFF brinda soporte a estas autoridades recaudatorias para que, en el caso de que comprueben que los contribuyentes incumplan con registrar adquisiciones en su contabilidad, en la proporción señalada en el inciso a) de la fracción III del artículo 55 del mismo código, éstas presuman que los bienes comprados y no registrados terminaron vendiéndose, y que el importe de tales enajenaciones omitidas lo estimen a través del procedimiento previamente contemplado en esa norma.</p> <p>El sujeto que demuestre que la falta de registro en sus adquisiciones fue provocada por un evento fortuito u otra causa de fuerza mayor, no se le promoverá la presunción mencionada. Igual metodología se seguirá para</p>
<p>Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:</p> <p>.....</p> <p>III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:</p> <p>a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.</p> <p>b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.</p> <p>c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.</p> <p>IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.</p>	<p>55, fraccs. III y IV del CFF</p>

		determinar el valor por enajenación de los bienes faltantes en inventarios.
Correlaciones:	Artículos 45-G y 86, fracciones V y XVIII de la LISR, 28, fracción II y 84, fracción II del CFF y 8°, primer párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.	
B3) INFRACCION Y MULTA DERIVADAS DEL INCUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES EN MATERIA DE INVENTARIOS:		
83, fracc. II del CFF	Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación, las siguientes: II. No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales; no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.	Siguiendo con las circunstancias negativas que pueden acarrear en este renglón las empresas, ya sea por desconocimiento, descuidos o abusos al manejar sus inventarios o los registros concernientes a ellos, debemos mencionar en segundo lugar la sanción económica a la que legalmente se harán acreedoras, si la autoridad fiscal encuentra que no solventaron las obligaciones que se refieren al control y valuación de sus mercancías, del modo indicado en las leyes tributarias, cuando dicha autoridad actúe como órgano revisor.
Correlaciones:	Artículos 45-G y 86, fracciones V y XVIII de la LISR, 28, fracción IV, 55, fracciones III y IV y 84, fracción II del CFF.	
84, fracc. II del CFF	A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el Artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones: II. De \$180.00 a \$4,211.00 a las establecidas en las fracciones II y III.	La imposición de la pena pecuniaria advertida en el comentario que antecede, halla su fundamento en la fracción II del artículo 83 del CFF, y el rango de multa que muestra el cuadro de la izquierda, corresponde a la última actualización verificada, por lo que sus límites se mantendrán vigentes durante todo el año 2005.
Correlaciones:	Artículo 83, fracción II del CFF.	

C) EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (LIVA) Y SU REGLAMENTO (RIVA):

Artículo y segmento	Texto de ley 2005	Comentarios
C1) FALTANTES EN INVENTARIOS:		
8°, primer párrafo de la LIVA	Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas. En este último caso la presunción admite prueba en contrario. 	También es de considerarse que los faltantes sufridos en las existencias propias de los inventarios, puedan llegar a tener implicaciones en el IVA causado por la sociedad. En primera instancia la autoridad fiscal presumirá, con base en el primer párrafo del artículo 8° de la LIVA, que fueron vendidos. Pero complementando tal disposición, el artículo 18 del RIVA especifica que tratándose de

		faltantes que sean reconocidos como gastos deducibles para efectos del ISR del contribuyente, y consistan en mermas, destrucción autorizada de mercancías o pérdida de bienes por casos fortuitos o de fuerza mayor, no se causará IVA por esos incidentes.
<p>Correlaciones:</p>	<p>Artículos 18 del RIVA y 60 del CFF.</p>	
<p>Observaciones:</p>	<p>a) El artículo 18 del RIVA alude a los faltantes en inventarios que sean "deducibles para efectos del impuesto sobre la renta". Y éstos invariablemente deberán contar con una sólida justificación, que explique el por qué de la disminución en este activo de la compañía. Entre ellas podemos citar las siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Mermas - Desperdicios normales o por accidentes - Destrucciones - Donativos <p>- Consumos internos autorizados por la propia empresa</p> <p>- Compras facturadas y registradas pero aún no surtidas por el proveedor</p> <p>- Robos sobre los que se levanta denuncia penal</p> <p>- Causas de fuerza mayor: incendios, huracanes, inundaciones, etc.</p> <p>b) Sin embargo, puede darse el caso de faltantes injustificados. Por ejemplo, cuando un trabajador realiza el famoso "robo hormiga".</p>	

Capítulo V.-

ANALISIS DE LA NUEVA SECCION III

DEL CAPITULO II DEL TITULO II

DE LA LISR, DENOMINADA

“DEL COSTO DE LO VENDIDO”.

INTRODUCCION.

Tal como se mencionó en el capítulo anterior, las reformas fiscales aprobadas para el 2005 establecieron, como concepto deducible para efectos del ISR de las sociedades mercantiles, el costo de lo vendido.

Y la especificación de todas las variables a considerar dentro de esta deducción, incluyendo todas las maneras como podrá integrarse su importe, las encontramos, en primer lugar, en los nuevos artículos 45-A a 45-I de la LISR, los cuales son la materia de estudio de este capítulo V.

En el siguiente cuadro se presenta el contenido que maneja cada uno de estos preceptos, así como las reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal 2005-2006 (en lo sucesivo RMF'05) que van a examinarse junto a ellos, dado que también se relacionan con algunos de los casos que tocan dichos artículos de ley.

Incluso se señalan las fracciones del Artículo 3º Transitorio para 2005 de la LISR con las que están vinculados, pero que será hasta el próximo capítulo VI de esta investigación que se analizarán detalladamente:

Artículos de la Sección III del Capítulo II del Título II de la LISR 2005	Reglas de la RMF'05 aplicables	Art. Transitorio de la LISR 2005 relacionado
45-A Utilización de un sistema de costeo (absorbente o directo).	3.4.16 y 3.4.19	3º Transitorio, fraccs. IV y V
45-B Costo de ventas para empresas con actividades comerciales.	3.4.17	
45-C Costo de ventas para empresas con actividades distintas a las comerciales.	3.4.18	
45-D Costo para personas morales residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.		
45-E Costo de ventas en enajenaciones a plazo y arrendamiento financiero.	3.4.24	3º Transitorio, fraccs. VI y VII
45-F Consistencia en el procedimiento de costeo.		
45-G Métodos para la valuación de los inventarios.	3.4.21 y 3.4.22	3º Transitorio, fracc. IX
45-H Costo de lo vendido superior al precio de mercado.		
45-I Costo de bienes proporcionados en la prestación de servicios.		

Los comentarios que a continuación se harán sobre estas disposiciones, se referirán especialmente a las personas morales que son tema de esta tesis: las empresas comerciales.

5.1. ARTICULO 45-A.

UTILIZACION DE UN SISTEMA DE COSTEO (ABSORBENTE O DIRECTO).

Texto del Artículo 45-A en la LISR 2005:

“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.”

Comentarios:

- A.** Este artículo indica el sistema de costeo que fiscalmente deberán utilizar las empresas para precisar el valor de las mercancías que constituyan su inventario final, y por lo tanto, el que a partir del año 2005 intervendrá en el cálculo del costo de ventas deducible, siendo éste el **sistema de costeo absorbente**.

Dicho sistema lo podrán aplicar de acuerdo con alguna de sus dos bases de valuación, es decir, mediante la técnica de los costos históricos o la de los costos predeterminados. Recordemos que ésta última ofrece además otras dos variantes para llevarse a cabo: según el esquema de los costos estimados o el de los costos estándar.

- B.** La implementación del **sistema de costeo directo** para fines fiscales asimismo tiene cabida, pero únicamente cuando se desarrolle sobre la base que delimitan los costos históricos y se dé cumplimiento a lo que disponga el RISR respecto a él.

A la fecha de cierre de la presente investigación, el contenido del citado Reglamento todavía no recibe las modificaciones que contemplen algo en torno a este sistema de costeo, o se refieran de algún modo a la nueva deducción del costo de lo vendido en general. Se espera que las autoridades de gobierno las propongan, ajusten y aprueben antes de terminar el año en curso.

La identificación y agrupación de los gastos indirectos de fabricación en costos fijos y variables, como lo maneja este sistema de costeo, son recaladas por la regla 3.4.16 de la RMF'05 vigente desde el 1-Jun-05.

- C.** La explicación amplia de las particularidades de ambos sistemas de costeo, y de sus varias ramificaciones, la hallará el lector en el capítulo II de esta tesis. Sólo faltaría aclarar que la selección del sistema de costeo a ser ocupado con fines fiscales repercutirá, principalmente, en el tiempo en que se deducirán las erogaciones que representen costos fijos.

- D.** Es cierto que en este artículo 45-A y en los demás que comprende la Sección III del Capítulo II del Título II de la LISR, así como en otros preceptos de esta ley

relacionados con el tema del costo de lo vendido, se usan diversos términos y conceptos, o se nombran diferentes procedimientos, sistemas y métodos de índole contable que no se definen ni explican adecuadamente en alguna parte de dicha sección, ni en el resto de ese compendio fiscal, ni en su reglamento u otra disposición legal asociada.

Por esta razón, consideramos que ante la ausencia en las leyes impositivas de tales definiciones, pero que sí son conocidas y descritas en los Principios de Contabilidad generalmente aceptados (PCGA), emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP para formular la información financiera de las distintas entidades, podrán utilizarse éstos últimos de manera supletoria cuando así opere.

Con posterioridad se discutirá si esta circunstancia contraviene el principio de legalidad tributaria instaurado por la CPEUM, así como lo vertido en el artículo 5° del CFF, por lo que toca al postulado que otorga legitimidad a los elementos esenciales de los impuestos (entre ellos la base gravable), solamente cuando se vean consignados de forma expresa en la ley, integrando mandatos de "aplicación estricta".

- E.** Independientemente del sistema de costeo que emplee el contribuyente para asignar valor a los productos que entren a su almacén, si salen de éste por haber sido vendidos, será hasta ese día que tendrá el derecho a deducir su costo conforme a la fracción II del artículo 29 de la LISR.

Esta legislación permite el mencionado concepto deducible únicamente cuando se declare, en el mismo ejercicio, el concepto acumulable paralelo (el ingreso derivado de esa enajenación). La existencia del primero está condicionada a la presencia del segundo.

- F.** Y es en la fracción I del artículo 18 de la LISR, donde se establecen las situaciones que obligarán a las compañías a acumular los ingresos inherentes a la venta de sus inventarios, siempre que no haya un tratamiento exclusivo en alguna otra parte de esta ley que las contraponga.

La norma comentada estipula que la acumulación procederá en la fecha cuando ocurra cualquiera de los siguientes eventos:

- a)** Se expida el comprobante que ampare el precio de la mercancía.
- b)** Se envíe o entregue materialmente el bien.
- c)** Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio de la transacción, aún cuando provenga de anticipos.

Estos tres casos presuponen la identificación exacta del producto que es objeto de comercialización, del precio de venta al cliente y de su costo para el enajenante.

- G.** El CFF nos expone en su artículo 14 lo que fiscalmente debe entenderse por "enajenación de bienes", haciendo un detalle muy completo de modalidades implicadas. En general, ésta comprende toda transmisión de propiedad (por venta, cesión, permuta, adjudicación, etc.)

Entre estos medios para transmitir la propiedad de algo se encuentra en primer lugar la compra-venta, y en relación a ella los artículos 2248 y 2249 del Código Civil federal señalan que:

“**2248-** Habrá compra-venta cuando uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa o de un derecho, y el otro a su vez se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero.”

“**2249-** Por regla general, la venta es perfecta y obligatoria para las partes cuando se han convenido sobre la cosa y su precio, aunque la primera no haya sido entregada ni el segundo satisfecho.”

- H. Sin embargo, el motivo marcado en el inciso c) de la fracción I del artículo 18 de la LISR descrito líneas arriba, también hace alusión a los cobros parciales tomados de anticipos que hubieran sido entregados por adelantado en la negociación, incluso sin haberse fijado todavía el precio final de venta de la mercancía solicitada.

Ante este último hecho, no podemos decir que la compra-venta es “perfecta”, y por lo tanto, tampoco que se ha consumado la enajenación, pues sólo se han cobrado anticipos sobre una operación en la que falta especificar el precio. Es por ello que en este contexto la empresa se limita a acumular, dentro de lo posible y siguiendo lo previsto en el inciso c) de la fracción I del artículo 18 de la LISR, nada más el importe recibido.

Y dado que técnicamente no hay enajenación, ni se ha facturado ni proporcionado el bien que es pretendido por la parte compradora, cualquier intento de la parte proveedora por deducir alguna cantidad vía el costo de lo vendido, con apoyo en esta acumulación que le es aplicable, quedará sin fundamento.

- I. No obstante esto, tocando la situación anterior se presenta la regla 3.4.19 de la RMF'05, para ofrecer una alternativa de acumulación a los contribuyentes del Título II de la LISR que realicen actividades empresariales, excepto para los que celebren contratos de obra mueble o inmueble.

La opción contenida en esta regla plantea a los mencionados sujetos la posibilidad de considerar como ingreso acumulable del ejercicio, en vez de todos los anticipos y cobros parciales o totales que hagan sobre el valor de sus productos, en los términos del inciso c) de la fracción I del artículo 18 de la LISR, y que estén vinculados de manera directa con su actividad comercial, simplemente el saldo que tengan al 31 de diciembre en el registro especial que por los mismos conceptos lleven, como se indica en la siguiente Figura 11:

REGISTRO DE ANTICIPOS Y COBROS PARCIALES O TOTALES POR ACUMULAR	
Se incrementará con: El monto de los cobros totales o parciales y anticipos que se reciban durante el ejercicio (conforme al inciso c) de la fracción I del artículo 18 de la LISR y por los cuales no se haya emitido factura o enviado o entregado físicamente el bien).	Se disminuirá con: El importe de esos cobros, cuando se expida el comprobante que ampare el precio de enajenación o se remita o surta materialmente la mercancía de que se trate (por la cual se pidieron dichas cantidades por adelantado).
Su saldo al final del ejercicio: Representa el ingreso a acumular en la declaración anual, exclusivamente por los montos cobrados al 31 de diciembre que no se vieron acompañados por la entrega física del artículo o la de un comprobante fiscal que sustente el valor total de la operación.	
Figura 11	

Puesto que este ingreso acumulable se declarará de forma conjunta con los ingresos derivados de las demás ventas, por las que sí se haya elaborado factura o dado salida real a los inventarios, podemos concluir que anualmente se vendrá acumulando un nivel de ingresos igual al que se habría determinado de no haberse ejercido la opción que esta regla incorpora.

Pero vista más detenidamente, sí concede dos ventajas:

- 1.- El poder diferir en los pagos provisionales del ISR esta acumulación (el importe total de cada caso se incluirá en estos cálculos cuando se cumpla cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a) y b) de la propia fracción I del artículo 18 de la LISR).
- 2.- Al finalizar el año permite deducir una partida nueva denominada **costo de lo vendido estimado**, la cual, habiendo cobros parciales o anticipos sobre una o varias transacciones donde aún no se encuentren definidos con exactitud los bienes a venderse, o sus precios de enajenación, y sólo se acumulen estas sumas obtenidas con el carácter de "pagos a cuenta", efectivamente encierra un beneficio para las sociedades mercantiles.

El procedimiento ordinario de ley no admite, en estos casos, la deducción de costo alguno, en virtud de no estar perfeccionados los actos de compra-venta.

La fórmula para estimar dicho concepto, no requiere que se conozca el dato del costo de venta total de los productos involucrados en tales operaciones, como se aprecia a continuación en la Figura 12:

COSTO DE LO VENDIDO AUTORIZADO A DEDUCIR EN RELACION AL SALDO DEL REGISTRO ANTERIOR	
<i>entre :</i>	Total de costo de lo vendido deducible del ejercicio <hr/> Total de ingresos del ejercicio por enajenación de mercancías
<i>igual a :</i>	Factor
<i>por :</i>	Saldo final del registro de anticipos y cobros <hr/> parciales o totales por acumular
<i>igual a :</i>	Costo de lo vendido estimado

Figura 12

Sin embargo, también existe una desventaja:

- 1.- Cuando se cobre un monto que, a la postre, equivalga a todo o casi todo el valor de enajenación del bien a suministrar, ya que por un lado se estará acumulando el 100%, o un porcentaje muy alto del importe final de venta (a través de estos cobros), y por el otro se deducirá solamente una parte de su costo correspondiente (al utilizarse un factor promedio).

Esta inconveniencia se soluciona de manera fácil, con el simple hecho de sacar los casos desventajosos de las situaciones reguladas por el inciso c) de la fracción I del artículo 18 de la LISR. Esto se consigue:

- Facturando las mercancías por las que se hayan cobrado dichas sumas por adelantado, o

- Remitiéndolas o entregándolas físicamente al cliente que se haya comprometido a pagarlas.

Al proceder así, entran al escenario los incisos a) y b) de la ya multicitada fracción I del artículo 18 de la LISR, donde se observa claramente realizada la operación de compra-venta (enajenación) y señalado el momento de acumulación del total del ingreso originado por ésta, facultándose entonces la deducción íntegra y de forma normal del costo respectivo.

Para terminar con esta regla, precisamos que en el ejercicio inmediato siguiente a aquél en el que se opte por aplicar lo dispuesto en ella, los contribuyentes deberán hacer dos ajustes:

- a. Disminuir de sus ingresos acumulables el saldo del registro que hubieran acumulado el año anterior (saldo inicial actual).
- b. Al costo de ventas deducible del nuevo ejercicio le restarán la cantidad deducida como costo de lo vendido estimado un año atrás.

5.2. ARTICULO 45-B.

COSTO DE VENTAS PARA EMPRESAS CON ACTIVIDADES COMERCIALES.

Texto del Artículo 45-B en la LISR 2005:

“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.”

Comentarios:

- A. Este artículo advierte cuáles deberán ser los elementos a incluir en el cálculo del costo de ventas deducible, que determinen las entidades dedicadas a la compra-venta de bienes, es decir, las que actúen como intermediarias entre productores y consumidores de los mismos.
- B. Como podrá observarse, la apreciación fiscal de los elementos integrantes de este costo, tratándose de empresas comerciales, es prácticamente igual a la consideración contable:
 - 1.- El valor neto de compra de esos inventarios, junto con
 - 2.- Las erogaciones adicionales que se hagan para dejarlos listos para venderse y en el sitio donde se realicen tales enajenaciones.

Lo único que le faltó a la ley, en relación a la fracción II de este artículo, fue redactar exactamente a cuáles gastos incurridos se está refiriendo (servicios de inspección previa y rectificación de anomalías, traslados, fletes, seguros, gastos aduanales, impuestos y derechos de importación, etc.) para no dar pie a interpretaciones

discrecionales, ni de parte de los contribuyentes ni de las autoridades hacendarias, cuando lo apliquen.

- C. Tal como se mencionó en el primero de estos comentarios, el artículo 45-B de la LISR sólo establece los elementos que las compañías comercializadoras incluirán en su cálculo del costo de lo vendido, mas no detalla la fórmula matemática a seguir para obtener este último resultado (procedimiento contable que el lector encontrará en el apartado 1.5.1. de esta tesis).
- D. Para convertirse en una partida deducible, el costo de ventas precisa que los elementos que lo formen, cubran primero todos los requisitos de deducibilidad contemplados en la LISR.

En este sentido, cuando en los comercios se adquieran mercancías de proveedores que, para fines legales tributen como personas físicas o como personas morales del régimen simplificado, para que éstas puedan integrarse sin restricción al cómputo del costo de ventas fiscal, deberán estar pagadas efectivamente, conforme al dictado de la fracción IX del artículo 31 de la LISR.

- E. Pero brindando una alternativa a la condición expuesta en el párrafo anterior, se presenta la regla 3.4.17 de la RMF'05 (en vigor desde el 1-Jun-05), al señalar que podrá deducirse, en el ejercicio de 2005, el costo correspondiente a dichas adquisiciones cuando se vendan, aunque al 31 de diciembre de este año no hayan sido pagadas efectivamente, siempre que se cumplan las demás obligaciones estipuladas en la LISR respecto a ellas, y se proceda de acuerdo con lo siguiente:

- 1.- Se llevará un registro similar al mostrado en las notas explicativas del artículo 45-A, pero ahora abordando este caso, como se especifica en la Figura 13 que aparece en seguida:

REGISTRO DE COMPRAS POR PAGAR	
Se incrementará con: El monto de las adquisiciones de los bienes a que se refiere esta regla, efectuadas en el ejercicio de 2005, pendientes de pago.	Se disminuirá con: El importe de las citadas compras que sean efectivamente pagadas durante este año.
Su saldo al final del ejercicio 2005: Representa el valor de los productos adquiridos a personas físicas o a personas morales del régimen simplificado en el 2005, que no fueron liquidados completamente, y por lo tanto, que se restará del total de costo de ventas incurrido en este período anual.	
Figura 13	

- 2.- Según se percibe, lo dispuesto en esta regla no provocará ninguna modificación en la suma que normalmente la LISR habría permitido deducir como costo de lo vendido.

Si acaso, la "facilidad" que esta vez se pretende dar a los contribuyentes, va dirigida hacia su labor administrativa, buscando evitar que crezca el trabajo de identificación de las compras hechas a determinados proveedores a lo largo del año, queriendo limitarlo sólo a las fechas que habitualmente dediquen a la preparación de su declaración anual. Y de manera definitiva, esta simplificación no se logra.

5.3. ARTICULO 45-C.

COSTO DE VENTAS PARA EMPRESAS CON ACTIVIDADES DISTINTAS A LAS COMERCIALES.

Texto del Artículo 45-C en la LISR 2005:

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

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

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

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

Comentarios:

- A.** De manera parecida al artículo previo, este 45-C expone los elementos a considerar dentro del cálculo del costo de ventas deducible, que determinen las entidades dedicadas a actividades diferentes a las comerciales, es decir, a otras que no se limiten exclusivamente a la operación de comprar y vender productos.

Esto significa que será obligación de las empresas industriales y de las prestadoras de servicios, atender lo dictado por este precepto.

- B.** Además de dichos elementos, este artículo deja establecidos algunos conceptos que, por el contrario, deberán excluirse de la cuantificación, pero ello no es suficiente para definir exactamente la mecánica con base en la cual, los contribuyentes que señala, obtendrán el dato de su costo de lo vendido (procedimiento contable ejemplificado y comentado en los apartados 1.5.2. y 1.5.3. de esta investigación).
- C.** Por otro lado hay que hacer notar que, para efectos de la base gravable del ISR, las personas morales con giro industrial se encontrarán en desventaja comparadas con las de negocio comercial, ya que las primeras tendrán que esperar hasta que enajenen los bienes producidos, para poder deducir, dentro del total de costo de lo

vendido, la porción que corresponda de los sueldos y salarios relacionados directamente con la manufactura de esas mercancías.

Las sociedades reguladas por el artículo 45-B (comercializadoras) sí podrán hacer la deducción de todo su gasto en sueldos y salarios, en el mismo ejercicio en que los paguen.

- D. Y en torno a la fracción IV del presente artículo, que trata sobre la depreciación actualizada de las máquinas o equipos que estén directamente relacionados con la producción de bienes o con la prestación de servicios, que se integra como un elemento más del costo de ventas deducible, ese segmento subraya que no se incluirá la que derive de activos fijos por los que se haya optado por aplicar la deducción inmediata de inversiones, a que se refieren los artículos 220 y 221 de la LISR.

En este sentido, hay que recordar que también se tuvo la posibilidad de aprovechar una deducción inmediata de inversiones, con apoyo en el "Decreto por el que se otorga un estímulo fiscal en materia de deducción inmediata de bienes nuevos de activo fijo", publicado en el DOF del 20 de junio de 2003.

Los contribuyentes que entonces se hubieran valido de ese beneficio fiscal, no deberán tomar en cuenta, en ninguna otra partida deducible, el monto de las inversiones ya contempladas en él.

- E. El artículo 45-C igualmente ordena que cuando la materia prima, la mano de obra o los gastos de fabricación "guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción."

Este enunciado se percibe jurídicamente incompleto, dado que en ningún mandato legal se indica cómo se ha de medir esa "importancia". Al final, la técnica contable vendrá a auxiliar en el desarrollo de este caso, por ser un asunto conocido en su ámbito (contabilidad de costos) y orientado por la administración de la empresa.

- F. Si la compañía se dedica a la realización de varias actividades, entre ellas tanto las que se mencionan en el artículo 45-B, como las especificadas en el 45-C de la LISR, para determinar el costo de lo vendido deducible del ejercicio, estará obligada a calcular por separado el costo que corresponda a las ventas de cada giro, conforme a las disposiciones que, de manera particular y exclusiva, se establecen en los dos preceptos señalados.

Lo anterior es puntualizado por la regla 3.4.18 de la RMF'05, vigente desde el 1-Jun-05. En esta ocasión, una regla miscelánea implica más un deber a cargo de los contribuyentes, que una prerrogativa a su favor, por lo que su contenido convendría que se enmarcara mejor dentro de la LISR.

5.4. ARTICULO 45-D.

COSTO PARA PERSONAS MORALES RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL PAIS.

Texto del Artículo 45-D en la LISR 2005:

“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.”

Comentarios:

- A.** Tratándose de establecimientos permanentes ubicados en México de contribuyentes residentes en el extranjero (en los términos de los artículos 2° y 3° de la LISR), este apartado les impone la obligación de calcular el costo de sus mercancías, apegados a las nuevas normas estipuladas para tal efecto en la LISR, igual que el resto de las sociedades mercantiles.
- B.** Sin embargo, este artículo 45-D advierte expresamente que cuando reciban productos de su oficina central, o de otro establecimiento suyo localizado fuera del país, deberán cumplir siempre con los requisitos legales para su lícita importación a territorio nacional y considerar el valor que haya sido declarado en la aduana mexicana, respecto de dichos bienes, como su costo de adquisición.

5.5. ARTICULO 45-E.

COSTO DE VENTAS EN ENAJENACIONES A PLAZO Y ARRENDAMIENTO FINANCIERO.

Texto del Artículo 45-E en la LISR 2005:

“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.”

Comentarios:

- A.** Este artículo ordena cómo se deducirá el costo de lo vendido cuando se celebren enajenaciones a plazo, así como contratos de arrendamiento financiero (transacciones comerciales definidas para efectos fiscales en los artículos 14, antepenúltimo párrafo y 15 del CFF respectivamente).
- B.** A las sociedades mercantiles que lleven a cabo las mencionadas operaciones, y opten por acumular como ingreso del ejercicio los pagos efectivamente cobrados durante el mismo (tratándose de ventas a plazos), o la parte del precio que sea exigible en dicho año (en el caso de arrendamiento financiero), sólo se les permitirá deducir un porcentaje del costo de lo vendido que se refiera a las enajenaciones practicadas así.

Si la acumulación del total del ingreso derivado de tales ventas se cumple en varios ejercicios, entonces la deducción de su costo correspondiente se verificará en igual

tiempo, aplicándose proporcionalmente, como se muestra a continuación en la Figura 14:

COSTO DE LO VENDIDO AUTORIZADO A DEDUCIR EN EL EJERCICIO EN LOS SIGUIENTES CASOS:		
	ENAJENACION A PLAZOS	ARRENDAMIENTO FINANCIERO
	Ingreso efectivamente percibido en el ejercicio por esta "enajenación"	Ingreso efectivamente percibido en el ejercicio por esta "enajenación"
<i>entre :</i>	<u>Total del precio convenido por la mercancía (sin incluir impuestos)</u>	<u>Importe total de los pagos pactados en el plazo inicial forzoso</u>
<i>igual a :</i>	Proporción (expresada en decimales)	Proporción (expresada en decimales)
<i>por :</i>	<u>100</u>	<u>100</u>
<i>igual a :</i>	Proporción (expresada en %)	Proporción (expresada en %)
<i>por :</i>	<u>Monto total del costo de lo vendido correspondiente al bien enajenado</u>	<u>Monto total del costo de lo vendido correspondiente al bien enajenado</u>
<i>igual a :</i>	Costo de lo vendido proporcional deducible por esta operación	Costo de lo vendido proporcional deducible por esta operación
Figura 14		

Como se observa, esta disposición ratifica el criterio de que el costo de lo vendido se tendrá que determinar, de forma individual, en cada transacción hecha.

- C. No obstante esto, la RMF'05 concede a las entidades que enajenen mercancías a plazo, la posibilidad de realizar este cálculo de manera global, siempre y cuando no dejen de considerar los pagos efectivamente cobrados durante del ejercicio, como el ingreso obtenido en el mismo por esta actividad. Lo anterior, según la regla 3.4.24 de la citada resolución, en donde se especifica seguir la fórmula descrita en el cuadro de la próxima Figura 15.

Aunque esta regla va destinada a los contribuyentes que hubieran vendido bienes a plazo durante el 2004, las demás personas morales también podrán acogerse a ella, pero únicamente por las enajenaciones a plazo que efectúen a partir del 1° de enero de 2005. Aquellas empresas comercializadoras que inicien sus funciones en el 2005, tampoco se verán restringidas para aprovecharla.

COSTO DE LO VENDIDO A DEDUCIR POR TODAS LAS ENAJENACIONES A PLAZO DEL EJERCICIO	
	Total de costo de lo vendido correspondiente a las mercancías enajenadas a plazo en el ejercicio
<i>entre :</i>	<u>Suma total de los precios de enajenación de dichas mercancías (sin incluir impuestos)</u>
<i>igual a :</i>	Cociente
<i>por :</i>	<u>Total de ingresos acumulables del ejercicio por concepto de enajenaciones a plazo</u>
<i>igual a :</i>	Costo de lo vendido deducible en el ejercicio por estas operaciones
Figura 15	

5.6. ARTICULO 45-F. CONSISTENCIA EN EL PROCEDIMIENTO DE COSTEO.

Texto del Artículo 45-F en la LISR 2005:

“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 revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido.”

Comentarios:

A. A pesar de que la LISR no establece ningún procedimiento para determinar el costo de ventas deducible (sólo los elementos a incluirse en su cálculo), este artículo señala que el uso de dicha metodología deberá permanecer en el tiempo, es decir, que los contribuyentes se obligarán a utilizarla, sin variaciones, durante el transcurso de un período que abarque 5 ejercicios fiscales por lo menos.

La poca claridad en la redacción de este precepto, da pie a interpretar que a lo que se está refiriendo con la palabra “procedimiento”, es al sistema de costeo implantado (absorbente o directo). Falta que la autoridad precise con exactitud, lo que quiso transmitir con lo que expuso en el primer párrafo de este artículo 45-F.

B. No obstante esto, lo que sí se especifica es que su aplicación podrá modificarse antes de que concluya el lapso marcado, siempre que se dé cumplimiento a los requisitos que disponga el RISR en torno a ello. Sin embargo, a la fecha en que se cerró la presente investigación, el mencionado Reglamento todavía no contemplaba nada al respecto.

Es de suponerse que cuando lo actualicen, quedará detallada la manera de actuar en caso de que la sociedad, con anterioridad a la terminación del plazo estipulado de 5 ejercicios, cambie de actividad (por ejemplo, de negocio comercial a industrial).

C. De este artículo también se desprende que, para fines fiscales, no se aceptará el empleo de métodos que reconozcan los efectos de la inflación sobre el valor de los inventarios, y por lo tanto, sobre la suma del costo de lo vendido (por ejemplo, los que maneja el Boletín B-10 de los PCGA).

5.7. ARTICULO 45-G. METODOS PARA LA VALUACION DE LOS INVENTARIOS.

Texto del Artículo 45-G en la LISR 2005:

“Los contribuyentes, podrán optar por cualquiera de los métodos de valuación de inventarios que se señalan a continuación:

- I.** Primeras entradas primeras salidas (PEPS).
- II.** Últimas entradas primeras salidas (UEPS).

III. Costo identificado.

IV. Costo promedio.

V. Detallista.

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

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

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

Una vez elegido el método en los términos de este artículo, se deberá utilizar el mismo durante un 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.

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.”

Comentarios:

- A.** Tanto por costeo absorbente como por costeo directo, y ya sea que este sistema se lleve sobre la base de costos históricos o la de predeterminados, los inventarios de mercancías, materias primas, productos semielaborados y terminados podrán valuarse de conformidad con el método que elija cada organización, de entre los contemplados en las fracciones I a V del artículo 45-G de la LISR. Para efectos fiscales, no se admitirá el uso de las versiones “monetarias” de dichas técnicas de valuación.
- B.** Sin embargo, esa ley no describe los términos generales de operación de ninguno de los métodos que menciona, salvo por algunas puntualizaciones que sí hace respecto del que se denomina “Detallistas”, pero que aluden a un procedimiento que el RISR tiene que especificar, y que a la fecha de redacción de esta tesis aún no lo ha dispuesto en su contenido.

No obstante lo anterior, los PCGA emitidos por el IMCP sí exponen la manera como se desarrollan justamente esos cinco métodos de valuación de inventarios (Boletín C-4). Y el lector los encontrará explicados con amplitud en el subcapítulo 1.8. de la presente investigación.

- C. Asimismo, de lo consignado en el segundo párrafo de este artículo 45-G, se interpreta que en los almacenes de la empresa deberá existir un control pormenorizado de los movimientos que afecten su saldo en unidades, registrándose individualmente cada uno de ellos de acuerdo a los tipos de productos que se manejen. Esto reitera lo que establece el artículo 28 del CFF, en su fracción IV.
- D. Aunque la utilización del método "Costo identificado" se ubica como una opción permitida para todos los contribuyentes obligados a calcular el valor de sus inventarios, se erigirá como la única alternativa de valuación autorizada para aquellos negocios dedicados a vender mercancías que:
- 1.- Cuenten con un número de serie que ayude a reconocerlas de forma precisa y exclusiva, y además
 - 2.- Rebasen el tope de \$50,000.00 en su costo unitario.

En torno a este asunto, la regla 3.4.22 de la RMF'05 aclara que el método señalado se aplicará obligatoriamente sólo a los bienes referidos. De este modo, si la compañía también distribuyera inventarios que no reunieran esas características, estaría en la posibilidad de valuarlos a través de cualquiera de los otros métodos aprobados en el artículo 45-G. Y para no originar ningún problema, convendría que instalara en su almacén controles administrativos separados para estas dos categorías de productos.

- E. Continuando con el método detallista, este artículo prevé que el RISR podrá otorgar facilidades en relación a los factores de margen de utilidad bruta, que se empleen para determinar el costo de lo vendido durante el ejercicio.

Este beneficio consistiría en la facultad para identificar, de una manera menos individualizada, los porcentajes de costo que se asignen a los artículos (estructurados en grupos homogéneos o por departamentos) que sean objeto de comercialización.

A pesar de lo indicado en el párrafo que antecede, las personas morales que sigan este método para valuar sus inventarios, invariablemente mantendrán la obligación de controlar y contabilizar todos los movimientos relativos a ellos, conforme al sistema de Inventarios Perpetuos, con excepción del caso descrito en la regla 3.4.21 de la RMF'05 mostrado a continuación.

- F. La citada regla concede a los contribuyentes que hubieran recurrido al uso del método de valuación detallista, y enajenen mercancías en tiendas de autoservicio o departamentales, la opción de no llevar el sistema de control de Inventarios Perpetuos, sino uno con fórmula idéntica a la del procedimiento conocido como Analítico, pero solamente por aquellos bienes que se hallen en el área de ventas al público. Lo anterior, siempre y cuando el costo de lo vendido deducible, así como el valor de los inventarios de esos productos, lo calculen estableciendo grupos o departamentos de artículos homogéneos, sujetándose a lo ordenado en las siguientes fracciones:

- I. Valuarán sus existencias de mercancías al inicio y al final del ejercicio, considerando el precio de enajenación vigente según corresponda, disminuido con el porcentaje de utilidad bruta que dispongan por cada grupo o departamento en el ejercicio. El inventario final del año de que se trate será el inicial en el ejercicio inmediato posterior.
- II. Y durante el año en cuestión, obtendrán el importe de los bienes transferidos al área de ventas al público, desde otros departamentos o almacenes que posean tales tiendas, valuados con el mismo método que hayan adoptado para controlar sus inventarios en dichos departamentos o almacenes.

El costo de lo vendido deducible será la cantidad que resulte de las operaciones expuestas en la Figura 16, que aparece en seguida:

PROCEDIMIENTO ALTERNO DE CONTROL DE INVENTARIOS PARA LAS TIENDAS DE AUTOSERVICIO O DEPARTAMENTALES QUE UTILICEN EL METODO DE VALUACION DETALLISTA	
<i>más :</i>	Saldo al inicio del ejercicio de las existencias de productos en el área de ventas al público, valuados con el método detallista (como se define en la fracción I de esta regla miscelánea) Transferencias hechas en el ejercicio de artículos mandados al área de ventas al público, valuados con el método escogido en los departamentos o almacenes de los que provengan (como se define en la fracción II de esta misma regla)
<i>menos :</i>	Saldo al final del ejercicio de las existencias de mercancías en el área de ventas al público, valuadas con el método detallista (como también se define en la fracción I de esta regla)
<i>igual a :</i>	Costo de lo vendido deducible en el ejercicio
Figura 16	

- G. De forma similar al primer enunciado del artículo 45-F, el quinto y sexto párrafos de este 45-G estipulan que el método de valuación de inventarios que cada sociedad mercantil decida implementar con fines fiscales, deberá conservarse en el tiempo, es decir, que por mandato de ley será obligatorio utilizarlo, sin variaciones, en lo que se cumple el período mínimo de aplicación forzosa (que es de 5 ejercicios).

Consumado ese plazo podrá cambiarse, pero si a raíz de esta modificación se provocara alguna cantidad extra a deducir dentro del costo de lo vendido, fuera del efecto normal de resultados que ofreciera el nuevo método seleccionado, esa cifra tendría que deducirse paulatinamente en las declaraciones anuales de los 5 ejercicios fiscales siguientes a aquel en que ocurriera la situación comentada.

Desafortunadamente no queda bien especificado lo que hay que entender, cuando se menciona que será "de manera proporcional" el aprovechamiento de esa deducción adicional.

- H. Por último, el quinto párrafo aludido toca además el caso referente al manejo, con fines contables, de métodos ajenos a los fiscalmente contemplados para valorar los

inventarios de una empresa (por ejemplo: método de utilidad bruta, a precio fijo o estándar, a valor de reposición o de mercado, a precio de última compra, PEPS o UEPS monetarios, etc.).

La única exigencia que señala la LISR en torno a esta circunstancia, se constituye como un requisito fundamental para mantener su empleo contable. Y apunta a la realización de una nueva tarea: el instaurar un control que registre las diferencias que se presenten, entre los costos determinados con ese otro método usado contablemente, y los que se obtengan con el método elegido para efectos fiscales, sobre todo cuando el contribuyente enajene sus productos. La suma de estas desigualdades no se verá como un concepto acumulable o deducible, sino más bien como una partida que deberá incluirse en la conciliación contable-fiscal que se practique.

Si para estos dos ámbitos se destinan métodos de valuación diferentes, pero ambos son de los que consigna el artículo 45-G, en sus fracciones I a V, entonces no existirá la obligación de llevar el registro anterior.

5.8. ARTICULO 45-H.

COSTO DE LO VENDIDO SUPERIOR AL PRECIO DE MERCADO.

Texto del Artículo 45-H en la LISR 2005:

“Cuando el costo de las mercancías, sea superior al precio de mercado o de reposición, podrá considerarse el que corresponda de acuerdo a lo siguiente:

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

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

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

Comentarios:

- A.** Lo que este artículo 45-H consigna en su primer párrafo y en las tres fracciones que aparecen después, se refiere a la consideración, para efectos fiscales, de los valores

de mercado (o de reposición), de realización o neto de realización, en lugar del importe que de manera normal se calcule como costo de lo vendido, que por alguna causa (por ejemplo, tratándose de mercancías deterioradas, con defectos u obsoletas) resultara ser mayor al precio que actualmente le tocara pagar a la empresa para adquirir bienes iguales a los que enajenó (precio representativo del mercado).

Y el lector encontrará este tema ampliamente explicado en el apartado 1.6.3. que se ubica dentro del capítulo I de la presente tesis, en virtud de que en este sentido, la disposición fiscal es idéntica al criterio contable que establecen los PCGA emitidos por el IMCP.

- B.** Esta sustitución de valores, que en todas las circunstancias es perjudicial para los contribuyentes (el monto a deducir siempre baja), el artículo 45-H no la impone como una norma de observancia obligatoria, pues al inicio de su texto la define claramente como una posibilidad, al utilizar las palabras "podrá considerarse...".
- C.** Para terminar con este punto, notamos que a la LISR le falta precisar qué efectos fiscales tendrán las diferencias que existan, entre el costo de ventas ordinario y las cantidades que finalmente lo reemplacen, suponiendo que sí haya quienes quieran apegarse a las reglas indicadas.
- D.** Por otro lado, la sociedad que decida enajenar cualquier pieza de su inventario, a otra persona (física o moral) que sea parte relacionada suya ⁽³⁹⁾, para determinar el costo de los productos vendidos a este "cliente" deberá aplicar alguno de los métodos que se enlistan a continuación:
 - 1.- Método de precio comparable no controlado.
 - 2.- Método de precio de reventa.
 - 3.- Método de costo adicionado.

Es importante mencionar que lo anterior sólo procederá cuando estos contribuyentes incurran en niveles de costo más grandes que los precios de mercado o de reposición, con motivo de las mercancías que se facturen de uno a otro.

- E.** Por último, no hay que perder de vista la obligación, que sí se introduce, de informar a la autoridad fiscal sobre los costos que, dado el caso, se calculen con base en este artículo 45-H. Para ello, la primera vía de comunicación será el Dictamen Fiscal sobre los estados financieros de la compañía que caiga en esta situación, y a falta de este trámite, se señalará en su Declaración Anual de ISR.

5.9. ARTICULO 45-I.

COSTO DE BIENES PROPORCIONADOS EN LA PRESTACION DE SERVICIOS.

Texto del Artículo 45-I en la LISR 2005:

“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

⁽³⁹⁾ De acuerdo con el quinto y sexto párrafos del artículo 215 de la LISR.

prestación del servicio, valuados conforme a cualquiera de los métodos establecidos en el artículo 45-G de esta Ley.”

Comentarios:

- A.** El segundo párrafo del artículo 17 del CFF, indica que cuando un contribuyente se dedique a prestar servicios, si dentro de éstos también entrega objetos materiales que va a disfrutar el cliente o pasan a ser de su propiedad, entonces el importe total de la contraprestación se considerará como ingreso por servicios, es decir, que no se interpretará que desarrolla dos actividades (la de enajenación de bienes y la de prestación de servicios), pero sólo cuando se trate de piezas, mercancías, productos o sustancias que normalmente se proporcionen con los servicios que dicha persona ofrezca.
- B.** Y el artículo 45-I de la LISR dispone que, tratándose de compañías que se encuentren en el supuesto anterior (por ejemplo: talleres mecánicos automotrices o empresas de limpieza institucional, que en la práctica normal de sus actividades, suministren las refacciones necesarias para la reparación de las unidades, o los insumos de aseo que se requieran para llevar a cabo su función), el costo de los mercancías o materiales que provean en las condiciones antes descritas, solamente podrán deducirlo en el mismo ejercicio en el que acumulen el ingreso derivado de los servicios que realicen, vinculado con esos bienes.
- C.** En este punto, es el artículo 18 de la LISR, en su fracción I, el que establece las situaciones que obligarán a estos negocios a acumular los ingresos inherentes a los servicios que presten, siempre que no haya algún tratamiento exclusivo contemplado en otra parte de esta ley que las contraponga.

La norma señalada estipula que la acumulación procederá en la fecha cuando ocurra cualquiera de los siguientes eventos:

- a)** Se expida el comprobante que ampare el precio de la contraprestación pactada.
- b)** Se preste el servicio.
- c)** Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio del trabajo convenido, aún cuando provenga de anticipos.

Estos tres casos presuponen la identificación exacta de los servicios contratados por el cliente, del precio que resulte a cargo de éste y de su costo para el prestador de los mismos.

- D.** Además, el artículo 45-I especifica que para calcular el costo de los bienes aludidos (a incluirse dentro del costo total de los servicios prestados), se deberá utilizar alguno de los métodos de valuación de inventarios que el artículo 45-G de la LISR decreta como fiscalmente permitidos.

Capítulo VI.-

DISPOSICIONES TRANSITORIAS 2005

DE LA LISR, EN RELACION A LOS

INVENTARIOS FINALES 2004.

INTRODUCCION.

Lo que fue decretado en los artículos 45-A a 45-I, de la Sección III del Capítulo II del Título II de la LISR 2005, se complementa con las:

DISPOSICIONES TRANSITORIAS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 1° de diciembre de 2004.

Y entre estas disposiciones, el Artículo 3º Transitorio es el que nos interesa analizar, pues varias de sus fracciones atañen directamente a la nueva deducción del costo de lo vendido, sobre todo la IV y V.

Hay que señalar que la fracción V, es la que establece el “régimen de transición opcional” que podrán seguir los contribuyentes, con respecto a las existencias de mercancías que hayan integrado su inventario final 2004 (bienes que ya hicieron deducibles vía Compras, y que ahora tendrán la posibilidad de volverlos a deducir vía Costo de ventas).

En el cuadro que aparece a continuación, se detallan los temas en los que se dividió el contenido de este capítulo VI, a fin de facilitar su estudio, indicando las fracciones del Artículo 3º Transitorio que les corresponden, así como las reglas de la RMF'05 (y una de la RMF'04) que por presentar una específica relación con ellos, también serán examinadas:

CLASIFICACION DE TEMAS	Fracciones del Art. 3º Transitorio de la LISR 2005	Reglas de la RMF'05 aplicables
CAPITULO VI.- Disposiciones Transitorias 2005 de la LISR, en relación a los inventarios finales 2004		
6.1. No Deducibilidad del costo de los inventarios finales 2004.	Fracc. IV	3.4.4
6.2. Opción de Acumulación de su costo durante un período de transición:	Fraccs. IV y V	Art. Vigésimo transitorio
6.2.1. Inventario Base.	Fracc. V	3.4.5, 3.4.28 y 3.4.31
6.2.2. Inventario Acumulable.	Fracc. V	3.4.1, 3.4.30, 3.4.32 y 3.4.33
6.2.3. Índice promedio de Rotación de inventarios.	Fracc. V	
6.2.4. Pagos provisionales de ISR.	Fracc. V	
6.2.5. Reducción del valor del inventario final de ejercicios posteriores, respecto del Inventario Base.	Fracc. V	3.4.29
6.2.6. Sigüientes reducciones del inventario final con respecto del Inventario Base.	Fracc. V	
6.2.7. Aumentos posteriores del inventario final, pero sin rebasar el monto del Inventario Base.	Fracc. V	

CAPITULO VI.- Disposiciones Transitorias 2005 de la LISR, en relación a los inventarios finales 2004.

CLASIFICACION DE TEMAS (continuación...)	Fracciones del Art. 3º Transitorio de la LISR 2005	Reglas de la RMF'05 aplicables
CAPITULO VI.- Disposiciones Transitorias 2005 de la LISR, en relación a los inventarios finales 2004		
6.3. Enajenaciones a plazo efectuadas hasta el 2004.	Fracc. VI	3.4.23 y 3.4.24
6.4. Operaciones de Arrendamiento financiero hechas hasta el 2004.	Fracc. VII	
6.5. Inventario Acumulable en fusión y escisión de sociedades.	Fracc. V	
6.6. Otras normas relacionadas con mercancías o inventarios 2004:		
6.6.1. Mercancías 2004 que pierdan su valor en el 2005 o ejercicio posterior.	Fracc. VIII	
6.6.2. Recuento físico de inventarios existentes al terminar el año 2004.	Fracc. IX	3.4.23 de la RMF'04
6.6.3. Anticipos para comprar mercancías otorgados en el 2004, cuyo complemento sea facturado hasta el 2005.	Fracc. XXI	

Todo lo que se comentará en torno a dichas disposiciones, se referirá sólo a las personas morales que son materia de esta tesis: las empresas comerciales.

Y los ejemplos numéricos de las principales situaciones tratadas, se expondrán en la sección relativa al Caso Práctico.

6.1. NO DEDUCIBILIDAD DEL COSTO DE LOS INVENTARIOS FINALES 2004.

Texto de la fracción IV del Artículo 3º Transitorio para 2005 de la LISR:

“3- En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

.....

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

Comentarios:

A. En principio, de acuerdo con la fracción IV del Artículo 3º de las Disposiciones Transitorias 2005 de la LISR, el valor de las mercancías que las empresas conserven en su inventario al finalizar el año 2004, no será incluido en el cálculo del costo de ventas fiscal 2005, ni de ningún otro ejercicio.

Y el motivo de esto es perfectamente lógico, si atendemos que esas adquisiciones ya fueron deducidas en el 2004 (o antes) vía compras, por lo que no podríamos tomarlas en cuenta para una segunda deducción.

B. A este respecto, la citada fracción establece que cuando las compañías vendan en el 2005 productos que sean iguales a los que conforman su inventario al inicio de ese ejercicio (que es con el que cierran el 2004), deberán considerar, en primera instancia, que provienen de dicho inventario, y no de nuevas compras hechas en el 2005, hasta que enajenen el mismo número de piezas reportado como saldo inicial de esas mercancías (saldo final 2004 en unidades).

Esta apreciación la harán aún cuando exista evidencia que compruebe que el bien fue adquirido en ejercicio posterior al 2004. Por ejemplo, si una persona moral que opera como agencia automotriz de la marca “Distinguida”, termina el año 2004 con 10 unidades del modelo “Elegante” 2005, de 4 puertas y transmisión automática, y el día 7-Ene-05 la planta armadora le vende y envía 3 unidades más de esas características.

Aunque la agencia después enajene sólo estos tres coches que le llegaron al último, y a través de las facturas del proveedor, en combinación con los controles que haya implementado para desarrollar el método de valuación de Costo Identificado, pueda demostrar que tales vehículos en realidad los compró en el 2005, fiscalmente presumirá que vendió de los carros que ya tenía en su poder desde el año pasado y que, por lo tanto, valdrán cero en la determinación del costo de ventas deducible actual.

Lo único que en este caso formaría parte del costo de lo vendido, serían los gastos extras que se hicieran en el 2005 para que esas unidades, compradas en el 2004, continuaran en condiciones de venta.

C. Con la disposición anterior la autoridad hacendaria busca que los contribuyentes no le den la vuelta, cada vez que lo vean posible, a la restricción de deducibilidad dirigida a sus inventarios finales 2004, y se extiendan en una práctica desfavorable para el fisco (aparentando que todos los productos que enajenen en el 2005, los adquirieron en ese mismo ejercicio).

D. En otro asunto, hay que observar una circunstancia específica que muchos negocios comerciales presentarán:

El que entre sus inventarios al 31-Dic-04, se hallen bienes cuyo precio de compra se sume en la valuación total de este activo, pero que por el momento no se hayan podido deducir fiscalmente, por no haberse cumplido los requisitos expuestos en la LISR que atañen a ciertas condiciones que, de manera ordinaria, son satisfechas con el tiempo.

Esto dibuja un escenario paradójico:

Cuando esas mercancías se vendan en el 2005, y se quiera calcular su correspondiente costo con el propósito de deducirlo, por un lado la fracción IV del Artículo 3º Transitorio que se comenta, no lo permitirá (aludiendo que se duplicaría el aprovechamiento de esos importes), y por el otro, nunca se hicieron deducibles, ni en el año 2004 ni anteriormente.

Para detallar el contexto mencionado, revisemos el siguiente cuadro (Figura 17):

SITUACIONES PARTICULARES QUE TEMPORALMENTE IMPEDIRAN LA DEDUCCION DE CIERTOS INVENTARIOS QUE SE TUVIERAN AL CIERRE DEL 2004	
CASO	FUNDAMENTO
1.- Inventarios adquiridos de proveedores que, para fines fiscales, tributen como personas físicas o como personas morales del régimen simplificado, y que no hubieran sido efectivamente pagados en el ejercicio 2004 o con anterioridad.	Artículo 31, fracción IX de la LISR.
2.- Productos comprados en otros países e importados conforme al régimen de importación temporal, o que se vean sujetos al régimen de depósito fiscal, y que al 31-Dic-04 no se hubieran retornado al extranjero en los términos de la Ley Aduanera, o retirado del depósito para ser importados definitivamente.	Artículo 31, fracción XV de la LISR (vigente en 2004).
3.- Bienes adquiridos fuera de México con la intención de comercializarlos desde aquí, pero que sigan en el extranjero, y que al último día del 2004 no hubieran sido importados (excepto que se encuentren concentrados en un establecimiento permanente de la empresa, que se ubique en aquel sitio).	Artículo 31, fracción XV de la LISR (vigente en 2004).

Figura 17

- E. Y buscando resolver esta irregularidad, la RMF'05 en vigor a partir del día 1-Jun-05, destina dos de sus reglas para plantear las alternativas de solución aceptadas por la autoridad fiscal.

La primera de ellas es la regla 3.4.4, que tocando el punto marcado con el número 1 en la figura que antecede, estipula que, tratándose de mercancías, materias primas, productos semielaborados o terminados que fueran comprados en el 2004 para ser revendidos, o para utilizarse en la fabricación de bienes distintos o en la prestación de servicios, cuyo costo de adquisición no se hubiera considerado como deducible en ese período por no apegarse a lo dispuesto en la fracción IX del artículo 31 de la LISR (estar efectivamente pagado), podrán deducirse en el ejercicio en que se paguen, siempre que no existan salvedades en el cumplimiento de los otros requisitos consignados en esta ley.

La redacción poco precisa de esta regla, da pie a interpretar que la deducción de las mercancías señaladas se hará directamente, es decir, que operará en los mismos términos de la LISR que tuvo vigencia hasta el 31-Dic-04 (como compras), sin ajustarse al actual esquema del costo de lo vendido.

No obstante esto, hay quien advierte lo contrario, y que entre “los demás requisitos establecidos en las disposiciones fiscales aplicables” (cita literal de la última parte de esa regla) también deben entenderse englobados todos los lineamientos relativos al costo de ventas deducible, que ordena la LISR. Nosotros somos de los que apoyan esta segunda opinión, pues va de la mano con el criterio prudencial; sin embargo, esperamos que el fisco disipe las dudas próximamente.

- F. La otra regla miscelánea involucrada con el tema de deducibilidad de los inventarios 2004, adquiridos en el extranjero y supeditados a los regímenes de importación temporal, de depósito fiscal o que se mantengan fuera del país, es la 3.4.5, pero su contenido sólo hace referencia a los contribuyentes que ejerzan la opción descrita en la fracción V de este Artículo 3º Transitorio.

Ante esta circunstancia, creemos que lo más apropiado sería que ahora se dedujeran de acuerdo con las normas del costo de lo vendido, una vez formalizados los actos que, hasta el ejercicio 2004, la fracción XV del artículo 31 de la LISR, exigía para poder contemplar el valor de esas mercancías como deducción autorizada:

- Retornándolas al exterior, de conformidad con la Ley Aduanera, o
- Retirándolas del depósito fiscal, o trayéndolas a México, para ser importadas de manera definitiva (según cada caso).

La autoridad hacendaria también tendrá que especificar, concretamente, el tratamiento que deberá aplicarse en estas situaciones.

6.2. OPCION DE ACUMULACION DE SU COSTO DURANTE UN PERIODO DE TRANSICION.

Texto de la fracción IV del Artículo 3º Transitorio para 2005 de la LISR:

“3- En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

.....

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

Comentarios:

A. Como ya se explicó en el punto anterior, las personas morales no podrán incluir dentro del costo de ventas fiscal (actual partida deducible según la fracción II del artículo 29 de la LISR 2005), el costo de adquisición de los inventarios propios que al 31-Dic-04 consignen en su Balance General de fin de ejercicio.

Sin embargo, el Artículo 3º Transitorio en comento, les ofrece la oportunidad de deducir el costo de las mercancías señaladas, cuando las enajenen en este año 2005 o en los siguientes, es decir, vía costo de lo vendido, siempre que decidan ejercer la opción expuesta en su fracción V.

B. Esto significa que la LISR consentirá que las empresas aprovechen una doble deducción del valor de compra, de los productos que conformen su inventario inicial 2005 (que es con el que cierran el 2004), si a cambio efectúan la acumulación de la suma total de ese concepto (como si fuera una utilidad fiscal).

C. Y aunque este arreglo aparenta no otorgar ninguna ventaja para los contribuyentes (concediéndoles por un lado un beneficio, pero por el otro imponiéndoles una nueva carga), en realidad sí les plantea dos circunstancias a favor:

1.- De entrada, no le aumenta el trabajo a su función administrativa, al no obligarlos a controlar de manera especial las existencias que compongan su inventario final 2004. Así, todos los bienes que registren sus almacenes, tanto al comienzo como a lo largo de este año 2005, y durante los próximos, se constituirán en elementos viables para integrar el costo de ventas deducible.

2.- Como se verá en los apartados que vienen a continuación, es posible que la acumulación mencionada no la realicen en un solo ejercicio, pero la deducción por segunda vez del costo de dichas mercancías, sí podrían lograrla completamente al primer año de haber escogido esta opción (en el mismo 2005).

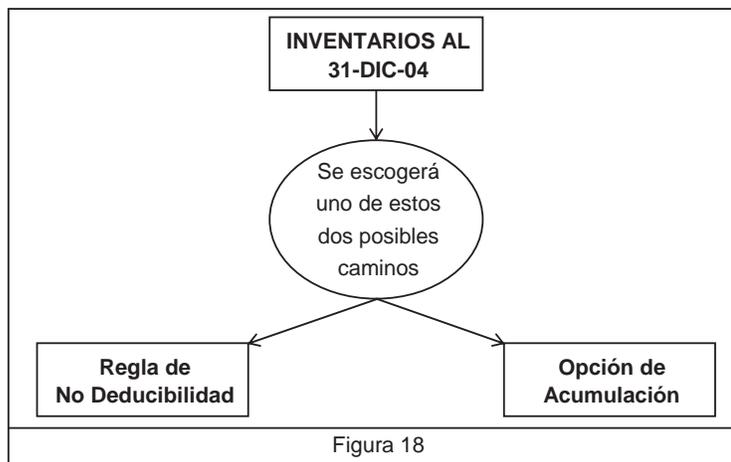
Sería recomendable que, por lo menos, analizaran si fiscalmente les reditúa tomar esta alternativa o no, y uno de los objetivos de esta tesis es ayudarles a averiguarlo.

D. Es importante destacar que la fracción V aludida, dispone en su último párrafo que, quienes opten por acumular el costo de los inventarios que al 31-Dic-04 mantengan

sin vender, deberán considerar mensualmente, dentro del cálculo de sus pagos provisionales de ISR, una parte de ese "Inventario Acumulable".

Y si estimamos que el primer pago provisional de ISR concerniente al ejercicio fiscal de 2005, las sociedades mercantiles lo presentarán a más tardar el 17-Feb-05, para esa fecha ya tendrán que haberse inclinado por una de las dos posibilidades, que en relación a los inventarios 2004, la LISR establece:

- Observar la Regla de No Deducibilidad, o
- Seguir la Opción de Acumulación (ver Figura 18).



E. A este respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (en lo sucesivo SCJN) ha dictaminado que el ejercicio de una opción no puede hacerse a través de la presentación de una declaración complementaria, porque la declaración normal es la que define la elección o no elección de una alternativa. Que por medio de la complementaria se permite corregir cantidades o datos equivocados, pero no variar de opción, la cual se conservará con la misma preferencia que haya sido manifestada inicialmente.

De ahí que se resaltó que el último día para poder apegarse a ella, era el 17 de febrero del año en curso.

F. No obstante tal anuncio, la RMF'05, en su artículo Vigésimo Transitorio, amplió este plazo, difiriendo la fecha límite para optar por las disposiciones contenidas en la fracción V citada, a conveniencia de cada contribuyente, hasta el 30 de junio de 2005.

G. Siendo así, los comercios que en un principio decidieron no circunscribirse a estos lineamientos, pero que antes de concluir el mes de Junio 2005 cambiaran de opinión, y con base en este artículo entonces sí ejercieran la opción descrita, estarán en la siguiente situación:

- Ya habrán hecho la declaración de cinco de sus pagos provisionales de ISR correspondientes a este ejercicio fiscal (enero, febrero, marzo, abril y mayo 2005), pero sin tomar en cuenta los nuevos montos acumulables a la hora de determinarlos.

Por lo que también por instrucciones del artículo Vigésimo Transitorio de la RMF'05 mencionado, en este caso de ejercicio tardío de la opción propuesta, será forzoso presentar una declaración complementaria de ISR, por cada uno de los cinco primeros meses del año ya declarados, conjuntamente con el pago provisional normal del mes de Junio 2005 del mismo impuesto, en el cual ahora sí se deberán incluir los valores acumulables relativos a los inventarios 2004.

Las diferencias de ISR a cargo que resulten en las complementarias, se enterarán más actualización y recargos, de conformidad con los mandatos fiscales aplicables.

- H. En otro contexto, hay que recordar que por las particularidades propias de las operaciones con mercancías, los inventarios, además de englobar el total de los bienes que físicamente se hallen presentes en el negocio, se integran de adquisiciones que pudieran estar “en tránsito”.

Y si al 31-Dic-04 algún contribuyente reportara tener compras en esta condición, sin duda formarán parte de sus inventarios a esa fecha, recibiendo igualmente el efecto de lo que defina ante la disyuntiva de: no poderlos deducir como costo de lo vendido, o sí hacerlo, pero a la par de su acumulación.

6.2.1. INVENTARIO BASE.

Texto del primer párrafo de la fracción V, del Artículo 3º Transitorio para 2005 de la LISR:

“3- En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

.....

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

.....”

Comentarios:

- A. La Opción de Acumulación que se menciona en el apartado que antecede, conlleva realizar toda una serie de cálculos para definir tres datos fundamentales en su esquema:
- 1.- El monto acumulable total, derivado de las cifras 2004 en el renglón de inventarios.
 - 2.- Las cantidades que se irán acumulando parcialmente, tanto en los pagos provisionales como en la declaración anual de ISR de cada ejercicio implicado.
 - 3.- La duración de este “período de transición”.
- B. Y para determinar el primero de estos elementos (Inventario Acumulable), es necesario partir de la suma que arroje el concepto denominado “Inventario Base”.

Inicialmente, el importe de este Inventario Base refleja la valuación, con el método PEPS (Primeras Entradas, Primeras Salidas), de las mercancías propias que el negocio conserve al cerrar el año 2004.

- C. Este método PEPS es el que ocasiona que, en los almacenes, las existencias al final de cada ejercicio queden prácticamente valuadas a los últimos precios de adquisición, que por lo general, son los más altos que se hayan registrado hasta entonces, debido a la inflación.
- D. No obstante esto, la regla 3.4.28 de la RMF'05 permite a los contribuyentes emplear, para efectos del Inventario Base, la valuación que para fines contables hayan practicado sobre los bienes aludidos, siempre que el método dispuesto por la contabilidad para precisar dicho costo, no sea distinto a los señalados en las fracciones I a V del artículo 45-G de la LISR (PEPS, UEPS, Costo identificado, Costo promedio, Detallistas).

El método que se aproveche para estos dos propósitos, será el que también se aplique fiscalmente durante un período mínimo forzoso de 5 años, como instruye el quinto párrafo del artículo 45-G citado.

- E. En otro asunto, y reiterando el comentario "D" vertido dentro del subcapítulo 6.1. anterior, hay que reflexionar que en el ejercicio de esta opción, muy probablemente se dará el siguiente caso:

Que entre las mercancías que compongan los inventarios al 31-Dic-04, aparezcan bienes cuyo valor de compra se integre a la cuantificación total de este activo, pero que por el momento no se hayan podido deducir fiscalmente, por no haberse cumplido los requisitos planteados en la LISR que atañen a ciertas condiciones que, de manera ordinaria, son satisfechas con el tiempo.

Y cuando la empresa enajene en el 2005 esos productos, y quiera calcular su correspondiente costo con el ánimo de deducirlo, por un lado la fracción IV del Artículo 3º Transitorio en estudio, le propondrá acumular su importe (afirmando que es para compensar el efecto de una supuesta doble deducción), y por el otro, apenas los estaría haciendo deducibles por primera vez, escenario que visto globalmente no le resultará positivo.

Las situaciones particulares que caen en este contexto, se refieren a:

- 1.- Las compras hechas en el extranjero y traídas a México, supeditadas al régimen de importación temporal o al régimen de depósito fiscal, que al concluir el año 2004 no hubieran sido retornadas al exterior, de conformidad con la Ley Aduanera, o retiradas del depósito para ser importadas definitivamente.
- 2.- Las compras hechas en el extranjero y mantenidas fuera del país, que al 31-Dic-04 no hubieran sido importadas legalmente (exceptuando las que se encuentren afectas a un establecimiento permanente de la compañía en aquel lugar).
- 3.- Las compras hechas a personas físicas o a personas morales del régimen simplificado, que al último día del 2004 no hubieran sido pagadas efectivamente (revisar el cuadro de la pasada Figura 17).

- F. Y ofreciendo una solución a esta irregularidad, relacionada con los puntos 1 y 2 arriba expuestos, la RMF'05 (en vigor desde del 1-Jun-05) presenta la regla 3.4.5, en donde especifica que los contribuyentes que:

- En el ejercicio fiscal de 2004 hayan adquirido bienes en el extranjero,
 - Que los ingresen a territorio mexicano sujetos a los regímenes de importación temporal o de depósito fiscal,
 - O que decidan conservarlos fuera de nuestras fronteras, en recintos que no sean establecimientos permanentes suyos,
 - Que no se traten de inversiones de activo fijo, sino de mercancías destinadas a venderse, o a utilizarse en la fabricación de otros productos o en la prestación de servicios, y
 - Que de acuerdo con el artículo 31, fracción XV de la LISR vigente en ese año, no las hubieran podido deducir entonces,
- tendrán la posibilidad de no incluirlas en el monto del Inventario Base indicado, siempre que esas compras estuvieran originalmente contempladas para quedar en este concepto.

Asimismo, dispone que la deducción de las adquisiciones descritas, procederá en el ejercicio en el que:

- Se retornen al extranjero en los términos de la Legislación Aduanera, o
- Se retiren del depósito fiscal, o se traigan al país, para ser importadas definitivamente (según cada caso).

Pero estará condicionada a que:

- No existan salvedades en el cumplimiento de los demás requisitos dictados por la LISR en torno a ellas, y
- No se haga a través del costo de lo vendido (esto significa que los bienes que se apeguen a esta regla se deducirán directamente, sin esperar hasta que se acumulen los ingresos derivados de su enajenación).

- G.** Y con respecto a las mercancías compradas (y no pagadas) en el 2004 a personas físicas o a personas morales del régimen simplificado, que terminaron formando parte del inventario final de ese año, se pensaría que, por no haberse deducido fiscalmente, lo más lógico sería excluirlas también del cálculo del Inventario Base.

Sin embargo, la regla de la RMF'05 que toca este tema (la 3.4.4 comentada igualmente en el subcapítulo 6.1.) no lo establece así. Más bien, estipula que podrán deducirse en el ejercicio en que se paguen, lo cual deberá ser independiente a la deducción que se logre vía costo de ventas, gracias a la alternativa brindada en la fracción IV del Artículo 3º Transitorio que se analiza.

Sólo de este modo, los contribuyentes que elijan la mencionada opción, no perderán su derecho a deducir tales adquisiciones hechas desde el 2004, pendientes de considerar.

- H.** Por otro lado, lo que la RMF'05 sí les permite separar del Inventario Base, es el valor de los productos "obsoletos o de lento movimiento" que al 31-Dic-04 tuvieran en sus almacenes. Esto lo consigna la regla 3.4.31 de la citada resolución, pero sin detallar exactamente qué situaciones caen en estos calificativos y cuáles no.

Confiemos en que la autoridad hacendaria solvente esta falta de definición próximamente.

- I. El siguiente cuadro nos ayudará a entender mejor cómo se compone el Inventario Base (Figura 19):

INVENTARIO BASE	
	Valuación del inventario final de mercancías 2004, a través del método PEPS, UEPS, Costo identificado, Costo promedio o Detallistas
<i>menos :</i>	Costo de aquellas mercancías que, estando sujetas a los regímenes de importación temporal, de depósito fiscal, o encontrándose fuera del país, formen parte del inventario final 2004 (y no hayan sido deducidas en ese ejercicio)
<i>menos :</i>	Importe de aquellas mercancías obsoletas, o de lento movimiento, que integren el inventario final 2004
<i>igual a :</i>	Total del Inventario Base
Figura 19	

6.2.2. INVENTARIO ACUMULABLE.

Texto del segundo párrafo de la fracción V, del Artículo 3º Transitorio para 2005 de la LISR:

“3- En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

.....

V.

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

- a) El saldo pendiente por deducir al 1 de enero de 2005 que en su caso tengan en los términos de las fracciones II y III del Artículo Sexto Transitorio del Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1986, reformado el 31 de diciembre de 1988 y de la regla 106 de la Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de mayo de 1993.
- b) Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004 de las utilidades fiscales. Las pérdidas fiscales que se disminuyan en los términos de este inciso, ya no se podrán disminuir de la utilidad fiscal en los términos del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- c) Tratándose de contribuyentes que tengan en sus inventarios bienes que hayan importado directamente, la diferencia que resulte de comparar la suma del

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

.....”

Comentarios:

A. Continuando con el cálculo del Inventario Acumulable (monto total a acumular) que contempla la opción que se está examinando, ahora corresponde realizar las operaciones que, a manera de resumen del texto de ley, indica la siguiente Figura 20:

INVENTARIO ACUMULABLE	
	Total del Inventario Base 2004
<i>menos :</i>	El saldo pendiente de deducir al inicio del ejercicio 2005, del valor del inventario de mercancías tenido al 31 de diciembre de 1986 o 1988 (el menor), si es que al contribuyente le tocó vivir el cambio en la LISR de aquel entonces, cuando se sustituyó la deducción del Costo (base tradicional) por la de las Compras (base nueva)
<i>menos :</i>	El monto de las pérdidas fiscales pendientes de amortizar contra utilidades, al término del ejercicio 2004
<i>menos :</i>	El importe que resulte de la comparación, de la suma del promedio mensual de inventarios importados directamente por la compañía, en el último cuatrimestre del 2004, contra la suma del promedio mensual de los mismos inventarios, en el último cuatrimestre del 2003, siempre que el dato del período 2004 sea mayor al del 2003.
<i>igual a :</i>	Total del Inventario Acumulable

Figura 20

El Inventario Base con que comienza esta fórmula, es el que se describió en el apartado previo.

- B.** Respecto del segundo elemento que la integra, es decir, el saldo pendiente de deducir del inventario de 1986 o 1988, el lector encontrará ampliamente explicado su origen dentro del capítulo III de esta tesis (ver subcapítulo 3.2. Cambio a la deducción por Compras).
- C.** Existe la posibilidad que el inventario de esa época jamás haya sido deducido, si es que la empresa no optó por acogerse a lo dispuesto en la Regla 106, contenida en la Primera Resolución que Reforma, Adiciona y Deroga a la que establece Reglas Generales y Otras Disposiciones de Carácter Fiscal para el año de 1993, publicada el día 19 de mayo de 1993 en el DOF. Las personas morales que se hallen en esta situación, ahora tendrán la oportunidad de descontarlo al 100%.

Aquellas que sí hubieran decidido apegarse al esquema de deducción paulatina que planteaba (reiterado en la actual regla 3.4.1 de la RMF'05), a completarse en 30 ejercicios contados a partir del año de 1992, a razón de un porcentaje anual del 3.33% sobre el importe de dicho inventario, al 31-Dic-04 ya habrán deducido el 43.29% del total de ese concepto. Y el 56.71% restante es el que aquí se permitirá disminuir en un solo movimiento, a fin de precisar el valor del Inventario Acumulable.

Y con lógico juicio, pues así se da por terminada la etapa de transición que se proyectó para considerar el costo de los inventarios no deducidos, a raíz de las reformas fiscales decretadas en la LISR de 1987 (evolución de la base tradicional hacia la base nueva), despejando el camino para el regreso del Costo de Ventas como deducción autorizada.

- D. Por otro lado, la regla 3.4.1 de la RMF'05 arriba citada, también trata el asunto de la actualización de estos "inventarios congelados" (desde el mes de diciembre de 1986 o 1988, según corresponda, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se deduzca el porcentaje señalado), pero que para el caso que nos ocupa, no se ajusta muy bien.

Por ese motivo, es que en la regla 3.4.33 de la misma resolución se especificó, más claramente, con cuáles meses se actualizará el saldo mencionado (ver Figura 21).

INVENTARIO DE 1986 O 1988	
Factor de actualización	= $\frac{\text{INPC del mes de Diciembre de 1986 o 1988 (según el año al que pertenezca el inventario de menor cuantía)}}{\text{INPC del último mes del ejercicio 2004 (Dic-04)}}$
Figura 21	

- E. El tercer elemento que participa en el cálculo del Inventario Acumulable, son las pérdidas fiscales pendientes de aplicar al cierre del año 2004. El restarlas del monto del Inventario Base no es una acción que el contribuyente pueda decidir a su conveniencia, sino que deberá efectuar obligatoriamente, representando una amortización anticipada de su importe, y a la vez definitiva, como cuando se disminuyen de una utilidad fiscal.
- F. Esta aplicación sucederá, cronológicamente, antes de que se presente la Declaración Anual de ISR del ejercicio 2004, en donde de igual modo cabe la posibilidad de aprovechar tales pérdidas (artículo 10, fracción II de la LISR).

Y hay quienes afirman que, al consignarse dentro de este inciso "las pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004", quedó establecido que éstas primero se tendrán que amortizar contra la utilidad fiscal que llegue a determinarse en dicho año, y después, su remanente es el que se descontará del Inventario Base.

Este razonamiento se vislumbra acertado, pues si en el ejercicio 2004 se obtiene pérdida fiscal, entonces esa cifra también deberá ser tomada en cuenta para reducir el valor del Inventario Base, ya que innegablemente constituirá una pérdida pendiente de aplicar al 31 de diciembre de 2004.

Serviría mucho que se conociera el criterio de la autoridad en este y los demás puntos de poca explicación.

- G. Por el momento, la RMF'05 sólo toca el tema de la actualización de estas pérdidas fiscales (regla 3.4.33), recalcando que procederá de la manera prevista en el cuarto párrafo del artículo 61 de la LISR, donde en todos los casos abarcará hasta el mes de diciembre de 2004.
- H. El cuarto y último elemento que interviene en la cuantificación del Inventario Acumulable, implica un excedente en las compras realizadas en el extranjero, a finales del 2004, por las sociedades mercantiles que, a nombre propio, las importen al país.

Sin embargo, en relación a los promedios mensuales de inventarios importados que alude, la LISR no ha definido exactamente cómo se computarán. Al parecer, será de la forma expuesta en seguida (ver Figura 22):

		1.- COSTO PROMEDIO MENSUAL DE LOS INVENTARIOS IMPORTADOS DIRECTAMENTE			
			Saldo de estos inventarios al inicio del mes de que se trate		
	<i>más :</i>		<u>Saldo al final del mismo mes</u>		
	<i>igual a :</i>		Subtotal		
	<i>entre :</i>		<u>2</u>		
	<i>igual a :</i>		Costo promedio mensual		
2.- COMPARACION DE LA SUMA DE LOS COSTOS PROMEDIO MENSUAL DE LOS ULTIMOS CUATRO MESES DE LOS EJERCICIOS 2004 Y 2003					
		EJERCICIO 2004		EJERCICIO 2003	
		Costo promedio de Sept-04		Costo promedio de Sept-03	
	<i>más :</i>	Costo promedio de Oct-04		Costo promedio de Oct-03	
	<i>más :</i>	Costo promedio de Nov-04		Costo promedio de Nov-03	
	<i>más :</i>	<u>Costo promedio de Dic-04</u>		<u>Costo promedio de Dic-03</u>	
	<i>igual a :</i>	Suma de los promedios del último cuatrimestre de 2004		Suma de los promedios del último cuatrimestre de 2003	
	<i>menos :</i>	<u>Suma de los promedios del último cuatrimestre de 2003</u>			
	<i>igual a :</i>	Diferencia (positiva) a descontar en el cálculo del Inventario Acumulable			

Figura 22

- I. A pesar de ello, en la regla 3.4.32 de la RMF'05 sí se estipula muy concretamente que en esta parte, los contribuyentes podrán optar por restar del Inventario Base, en vez de la diferencia anterior, la que resulte conforme a lo siguiente (Figura 23):

COMPARACION DEL COSTO DE LOS INVENTARIOS FINALES 2004 Y 2003 IMPORTADOS DIRECTAMENTE	
<i>menos :</i>	Inventario de mercancías importadas directamente al 31-Dic-04, valuadas a precio de última compra del 2004
<i>igual a :</i>	Inventario de mercancías importadas directamente al 31-Dic-03, valuadas con idéntico parámetro (a precio de última compra del 2004)
	Diferencia (positiva) a descontar en el cálculo del Inventario Acumulable
Figura 23	

- J. Aunque en ambas alternativas, la diferencia que se genere y ayude a disminuir el monto del Inventario Acumulable, incomprensiblemente deberá acumularse en el ejercicio fiscal de 2005.

No se entiende por qué el efecto favorable de esta diferencia, es neutralizado en la misma norma que le da origen (colabora para bajar una carga, pero gravándose una cantidad igual a la reducida). Seguramente la autoridad sabrá cuál fue la justificación para disponer este hecho.

- K. En otro aspecto, la regla 3.4.30 de la RMF'05 señala que dentro de estos inventarios importados directamente por la empresa, no se incluirán aquellos que ingresen sujetos al régimen de importación temporal o al régimen de depósito fiscal, como contempla la Ley Aduanera.
- L. Por último, a la LISR le faltó indicar qué harán los contribuyentes en el caso de obtener un Inventario Acumulable negativo, por ejemplo, cuando el saldo pendiente de deducir de sus inventarios de 1986 o 1988 sea mayor al importe de su Inventario Base. Lo más lógico sería pensar que esa cifra negativa se convirtiera en una deducción fiscal, pero en este sentido, se requeriría absolutamente del consentimiento de la autoridad.

6.2.3. INDICE PROMEDIO DE ROTACION DE INVENTARIOS.

Texto del tercero y cuarto párrafos de la fracción V, del Artículo 3º Transitorio para 2005 de la LISR:

“3- En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

.....

V.

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:

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

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

- i) Por cada uno de los años de que se trate se restarán de las adquisiciones de mercancías, así como de las materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre los mismos, de conformidad con la fracción II del artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2004.
- ii) Para determinar el inventario promedio anual de cada uno de los años de que se trate, se dividirá entre dos, la suma del inventario inicial y final de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que el contribuyente haya utilizado en su actividad empresarial, valuados conforme al método que tenga implantado.
- iii) El índice de rotación de inventarios por cada año será el cociente que resulte de dividir el monto que se obtenga conforme al inciso i), entre el monto calculado de acuerdo al inciso ii).
- iv) El índice promedio de rotación de inventarios del 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.

.....”

Comentarios:

- A. Una vez determinado el total del Inventario Acumulable, el siguiente paso será especificar qué porcentaje de esa cantidad se irá acumulando parcialmente cada año, y durante cuántos ejercicios.

Y el método establecido para precisar estos datos, requiere que se obtenga previamente otro, que la LISR denomina "Índice Promedio de rotación de inventarios 2002-2004", de la manera expuesta a continuación (Figura 24):

		1.- INVENTARIO PROMEDIO ANUAL 2002, 2003 Y 2004			
		<i>más :</i>	Valor del Inventario de mercancías al inicio del ejercicio de que se trate		
			Valor del Inventario de mercancías al final del mismo ejercicio		
		<i>igual a :</i>	Subtotal		
		<i>entre :</i>		2	
		<i>igual a :</i>	Inventario promedio anual		
		2.- INDICE DE ROTACION DE INVENTARIOS 2002, 2003 Y 2004		3.- INDICE PROMEDIO DE ROTACION DE INVENTARIOS 2002-2004	
		EJERCICIO 2002			
<i>entre :</i>		Compras netas de mercancías del ejercicio 2002		<i>más :</i>	Índice de rotación de inventarios 2002
<i>igual a :</i>		Inventario promedio anual 2002		<i>más :</i>	Índice de rotación de inventarios 2003
		Índice de rotación de inventarios 2002		<i>más :</i>	Índice de rotación de inventarios 2004
		EJERCICIO 2003		<i>igual a :</i>	Subtotal
<i>entre :</i>		Compras netas de mercancías del ejercicio 2003		<i>entre :</i>	Número de años que comprenda el período
<i>igual a :</i>		Inventario promedio anual 2003		<i>igual a :</i>	Índice Promedio de rotación de inventarios 2002-2004
		Índice de rotación de inventarios 2003			
		EJERCICIO 2004			
<i>entre :</i>		Compras netas de mercancías del ejercicio 2004			
<i>igual a :</i>		Inventario promedio anual 2004			
		Índice de rotación de inventarios 2004			

Figura 24

- B. Hay que observar que esta forma de medir la rotación de inventarios, es diferente a la que maneja la técnica contable en sus "razones financieras", la cual considera el costo de ventas anual, en lugar del importe de las adquisiciones de mercancías efectuadas en el ejercicio.

Este parámetro nos revela el número de veces que en el año, se desplazó el costo del inventario promedio, con motivo de las ventas.

- C. Quedó claro que si la empresa nació después del 2002, el período sobre el que se hará este promedio de índices de rotación, será de menos de 3 años. Lo que no se puntualizó fue que si también deberá reducirse dicho período, en caso de que la compañía para ese entonces ya hubiera iniciado actividades, pero sin saldos en inventarios y sus primeras compras las postergara, por ejemplo, hasta el 2003 (que al comienzo, se dedicara a investigar los mercados, a encontrar fuentes de financiamiento, a diseñar planes de negocios, etc.).

En este contexto, el índice de rotación del 2002 saldría en ceros, y si se incluyera así en el promedio normal (dividiendo entre 3), provocaría que éste bajara su resultado significativamente, alterando lo real.

- D. Ya que se tenga calculado el Índice Promedio de rotación de inventarios 2002-2004, se buscará en la tabla especial que aparece junto al tercer párrafo de esta fracción V en estudio, con el propósito de identificar el renglón al que corresponda esa cifra, según los límites fijados.

Cada renglón contiene una serie distinta de porcentajes, que servirán para definir el monto que por concepto de Inventario Acumulable deberá aplicarse anualmente, en los ejercicios que ahí mismo se señalan, como se muestra en seguida (Figura 25):

Suponiendo un índice promedio de 16.08	Indice promedio de rotación de inventarios	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
		Por ciento en el que se acumulan los inventarios											
	Más de 15	25.00	25.00	25.00	25.00								
INVENTARIO ACUMULABLE EN CADA EJERCICIO													
por : igual a :	2005	2006	2007	2008									
	Inventario Acumulable Total	Inventario Acumulable Total	Inventario Acumulable Total	Inventario Acumulable Total									
	% de acumulación 2005	% de acumulación 2006	% de acumulación 2007	% de acumulación 2008									
	Inventario a acumular en el ejercicio 2005	Inventario a acumular en el ejercicio 2006	Inventario a acumular en el ejercicio 2007	Inventario a acumular en el ejercicio 2008									

Figura 25

- E. La tabla contempla un período mínimo de acumulación de cuatro años, y un máximo de doce. Sin embargo, tanto este lapso como los porcentajes dispuestos, siempre estarán supeditados al cumplimiento de una condición:
Que al término de cada ejercicio indicado, el contribuyente conserve un inventario de mercancías que cueste más o igual que el Inventario Base explicado anteriormente.

De lo contrario, cambiará el valor de esos porcentajes, anticipándose la acumulación mencionada (situación que será analizada a detalle en los próximos apartados 6.2.5, 6.2.6 y 6.2.7 de esta tesis).

- F. El total de Inventario Acumulable no sufrirá actualización por el transcurso del tiempo, hecho que sin duda favorecerá a las sociedades mercantiles que opten por este camino.

6.2.4. PAGOS PROVISIONALES DE ISR.

Texto del último párrafo de la fracción V, del Artículo 3º Transitorio para 2005 de la LISR:

“3- En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

.....

V.

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.”

Comentarios:

- A. Continuando con el desarrollo de esta opción, tenemos que el Inventario Acumulable no sólo será una partida a considerar anualmente, sino además, mes a mes dentro del cálculo de los pagos provisionales de ISR.

De este modo, antes de efectuar el primero de dichos pagos en cada uno de los ejercicios que abarque el período de acumulación, deberá precisarse el importe que por concepto de Inventario Acumulable se aplicará en ese año, a fin de incluirlo en los pagos provisionales mencionados, como se detalla en la próxima Figura 26.

- B. Como quedó estipulado, el Inventario Acumulable incrementará de manera directa la base del impuesto, pasando por alto el coeficiente de utilidad.

Y esto es lógico, si pensamos que el objetivo es compensar la segunda deducción del costo de las mercancías que el contribuyente conserve al finalizar el 2004, cifra que disminuirá la base del impuesto también directamente.

- C. Lo anterior significa que la compañía, aunque no cuente con el respectivo coeficiente de utilidad para realizar sus pagos provisionales de ISR, muy probablemente se verá obligada a enterarlos cada mes, en virtud de estos nuevos elementos gravables.

1.- DOCEAVA PARTE DEL INVENTARIO ACUMULABLE 2005		2.- DOCEAVA PARTE DE LA DIFERENCIA A QUE SE REFIERE EL INCISO c) DE LA FRACCION V, DE ESTE ART. 3º TRANSITORIO	
<i>entre :</i>	Monto del Inventario Acumulable correspondiente al ejercicio de 2005	<i>entre :</i>	Diferencia entre el costo de los inventarios 2004 y 2003 importados directamente por la empresa
<i>igual a :</i>	<u>12</u> Inventario Acumulable mensual 2005	<i>igual a :</i>	<u>12</u> Diferencia mensual (a acumularse únicamente en el ejercicio de 2005)
3.- PAGOS PROVISIONALES DE ISR DEL EJERCICIO 2005			
	ENERO	FEBRERO	...y así hasta el mes de DICIEMBRE
<i>por :</i>	Ingresos Nominales del período (Enero)	Ingresos Nominales del período (Ene-Feb)	Ingresos Nominales del período (Ene-Dic)
<i>igual a :</i>	<u>Coeficiente de utilidad</u>	<u>Coeficiente de utilidad</u>	<u>Coeficiente de utilidad</u>
<i>más :</i>	Utilidad fiscal estimada	Utilidad fiscal estimada	Utilidad fiscal estimada
<i>más :</i>	Inventario Acumulable mensual (x) 1	Inventario Acumulable mensual (x) 2	Inventario Acumulable mensual (x) 12
<i>más :</i>	Diferencia acumulable mensual (x) 1	Diferencia acumulable mensual (x) 2	Diferencia acumulable mensual (x) 12
<i>menos :</i>	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de aplicar	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de aplicar	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de aplicar
<i>igual a :</i>	<u>Utilidad fiscal base para pago provisional</u>	<u>Utilidad fiscal base para pago provisional</u>	<u>Utilidad fiscal base para pago provisional</u>
<i>por :</i>	<u>Tasa de ISR para 2005</u>	<u>Tasa de ISR para 2005</u>	<u>Tasa de ISR para 2005</u>
<i>igual a :</i>	Impuesto a pagar	Impuesto a pagar	Impuesto a pagar
<i>menos :</i>	<u>Pagos provisionales del mismo ejercicio hechos con anterioridad</u>	<u>Pagos provisionales del mismo ejercicio hechos con anterioridad</u>	<u>Pagos provisionales del mismo ejercicio hechos con anterioridad</u>
<i>igual a :</i>	Importe del pago provisional	Importe del pago provisional	Importe del pago provisional

Figura 26

- D. En relación a la diferencia de inventarios importados por el contribuyente, a que alude el inciso c) de esta fracción V (explicado previamente en el punto 6.2.2), se acumulará toda en el ejercicio fiscal 2005, por lo que ya no intervendrá en los pagos provisionales de otros años.
- E. El Inventario Acumulable que se suma en el pago provisional del mes de diciembre, podrá ser distinto al que se acumule en la Declaración Anual de ese ejercicio. Esta situación se tratará ampliamente en los apartados que vienen en seguida.

6.2.5. REDUCCION DEL VALOR DEL INVENTARIO FINAL DE EJERCICIOS POSTERIORES, RESPECTO DEL INVENTARIO BASE.

Texto de los numerales 1 y 2, del quinto párrafo de la fracción V, del Artículo 3º Transitorio para 2005 de la LISR:

“3- En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

.....

V.

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.

.....”

Comentarios:

- A. La empresa que haya decidido seguir la Opción de Acumulación, en cada uno de los ejercicios posteriores al 2004, inevitablemente presentará alguna de las situaciones mostradas a continuación (ver Figura 27):

- B. En los casos A y B (inventario final de mercancías con importe mayor o igual al del Inventario Base), se interpretará que el contribuyente no ha incrementado la rotación de inventarios que tuvo en el 2004, circunstancia que mantendrá sin cambios la mecánica de acumulación:
En el año que corresponda, se aplicará el porcentaje indicado en la tabla, sobre el total del Inventario Acumulable.

- C. En el caso C (inventario final de mercancías con importe menor al del Inventario Base), se interpretará que la compañía ha superado su nivel de rotación de inventarios 2004, y por lo tanto, dispondrá de un excedente en la deducción fiscal del costo de ventas.

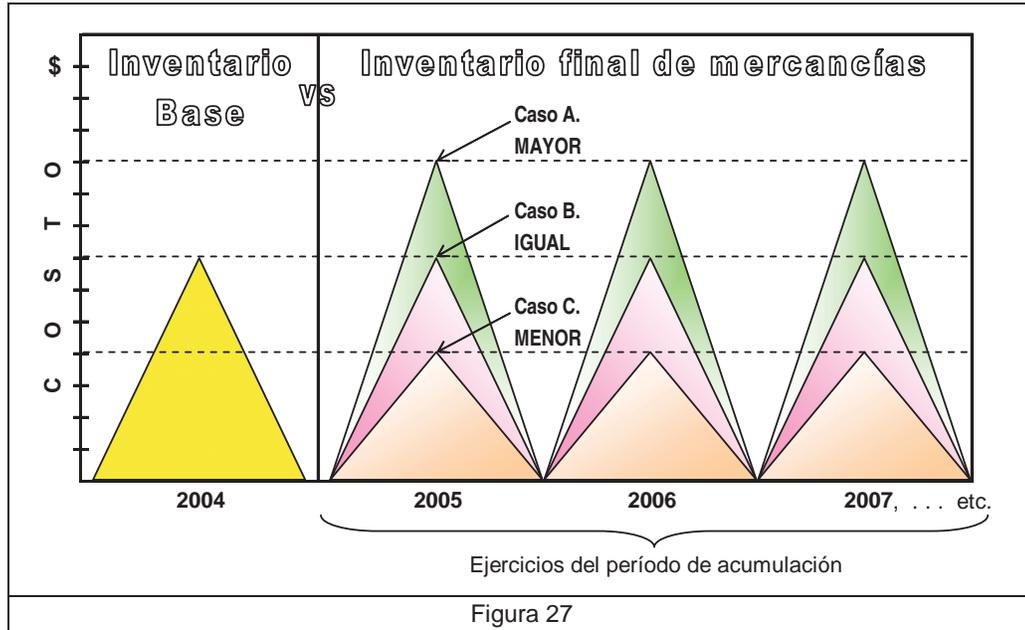


Figura 27

D. De darse este último caso, la LISR ordena practicar un ajuste, a fin de aumentar también el monto del inventario acumulable del ejercicio en cuestión, como expone la siguiente Figura 28:

		1.- PROPORCION QUE REPRESENTA EL INVENTARIO REDUCIDO RESPECTO DEL INVENTARIO BASE		
		entre :	Valor del Inventario de mercancías al 31-Diciembre del año de que se trate	
		igual a :	Valor del Inventario Base	
			Proporción	
2.- ACUMULACION EN LOS EJERCICIOS POSTERIORES AL DE DISMINUCION DE INVENTARIOS		3.- ACUMULACION EN EL EJERCICIO EN QUE OCURRA LA DISMINUCION DE INVENTARIOS		
por :	Inventario Acumulable Total		Inventario Acumulable Total	
	Proporción ←	menos :	Monto a acumular en ejercicios posteriores a la reducción	
igual a :	Inventario Acumulable Reducido		Monto ya acumulado en años anteriores a la reducción	
	Suma de porcentajes en el correspondiente renglón de la tabla de acumulación, a aplicarse en los años que todavía no transcurren	igual a :	Importe a acumular en el ejercicio en que se reduzca el inventario	
igual a :	Monto a acumular en ejercicios posteriores a la reducción			

Figura 28

- E. Esto significa que los contribuyentes, cada vez que termine uno de los ejercicios comprendidos en su período de acumulación, deberán realizar esta comparación de inventarios, para poder verificar en cuál de los supuestos señalados caen, y proceder en consecuencia.
- F. De esta manera será factible que exista una discrepancia, entre el valor del inventario acumulable que se incluya en los pagos provisionales de ISR de un ejercicio, y el que luego se considere para la Declaración Anual respectiva.

Sin embargo, como aclara la regla 3.4.29 de la RMF'05, dicha desigualdad no obligará al recálculo de los pagos provisionales ya efectuados por la persona moral. El monto acumulable que se derive al reducirse el inventario final en cierto año, intervendrá sólo en la determinación de la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio de que se trate.

- G. En la iniciativa de reformas fiscales 2005, entregada por el Ejecutivo a la Cámara de Diputados, la tabla de acumulación únicamente contemplaba porcentajes iguales:

Indice promedio de rotación de inventarios	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
	Por ciento en el que se acumulan los inventarios						
30	33.33%	33.33%	33.34%				
40	25.00%	25.00%	25.00%	25.00%			
50	20.00%	20.00%	20.00%	20.00%	20.00%		
60	16.67%	16.67%	16.67%	16.67%	16.67%	16.65%	
70	14.29%	14.29%	14.29%	14.29%	14.29%	14.29%	14.26%

Tabla que presentó el Ejecutivo en su iniciativa de reformas a la LISR

Y estando dividida de este modo, sí era congruente el texto del numeral 1 aquí examinado, que a la letra estipula:

“... 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.”

Pero cuando la iniciativa pasó a la Cámara de Senadores, ese cuerpo legislativo modificó la distribución de la tabla, para ampliar el período de transición originalmente propuesto (extendiéndolo de 7 a 12 años), dejando desiguales los porcentajes en la mayoría de los renglones.

Este nuevo acomodo exigía una adecuación de lo redactado en el numeral anterior, arreglo que a la fecha de elaboración de esta tesis, no se ha hecho. Nosotros sugerimos que quede:

“... el por ciento así obtenido se multiplicará por el inventario acumulable y el monto que resulte **se multiplicará a su vez por la suma de los porcentajes que**, en la tabla de acumulación, **correspondan a los años pendientes de acumular**, de acuerdo con el índice promedio de rotación de inventarios.”

Esto debe corregirse a la brevedad, para que el contribuyente no cometa errores que lo perjudiquen, o se produzca la acumulación de cifras negativas, en agravio del fisco.

- H. Es cierto que el importe a acumular crece en el año en que disminuya el inventario final, pero decrece para los subsecuentes (en compensación). Recordemos que:
- El Inventario Acumulable Total es una cantidad que no sufrirá variación.
 - Por ende, los porcentajes en conjunto no podrán rebasar el 100%.

Lo que esta norma encierra en realidad, es una anticipación de la acumulación proyectada más a futuro, la cual es posible librar, si al término de cada ejercicio se conserva un inventario de mercancías que cueste más o igual que el Inventario Base.

- I. En este sentido, también pensemos en el caso completamente contrario: Inventarios en ceros al 31 de diciembre de 20XX. Si llegara a ocurrir esta situación, entonces el saldo pendiente de acumular a esa fecha, se considerará de forma íntegra en la Declaración Anual de ISR de ese ejercicio, dando por concluido el período de acumulación.

6.2.6. SIGUIENTES REDUCCIONES DEL INVENTARIO FINAL CON RESPECTO DEL INVENTARIO BASE.

Texto del apartado i del numeral 3, del quinto párrafo de la fracción V, del Artículo 3º Transitorio para 2005 de la LISR:

“3- En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

.....

V.

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:

.....

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.

.....”

Comentarios:

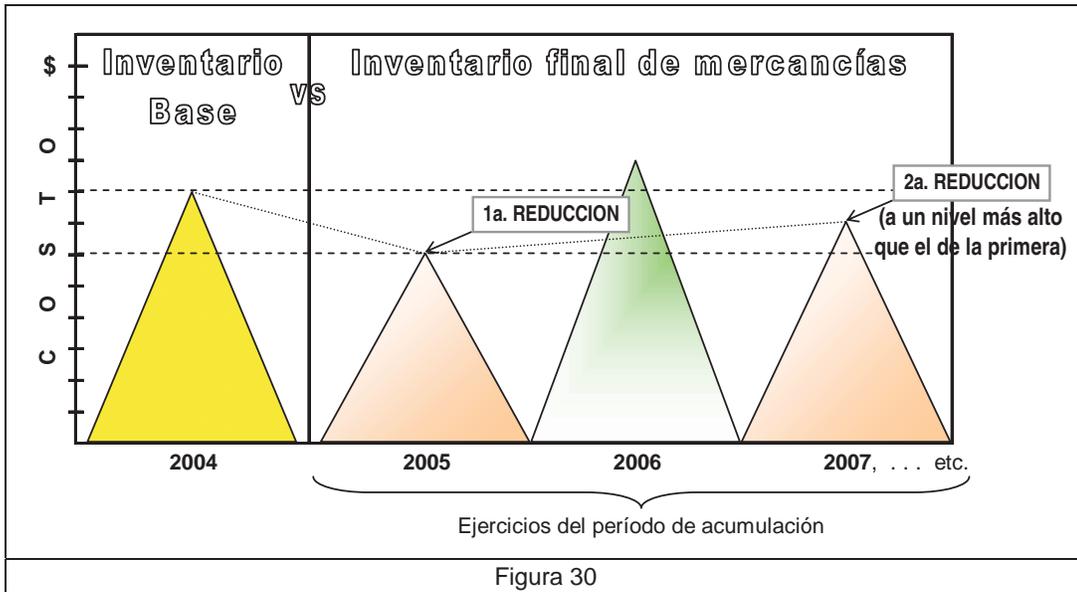
- A. La empresa que, tras tomar la Opción de Acumulación, tenga un inventario final de mercancías cuyo costo sea menor al del Inventario Base que haya calculado

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

-
 - 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.
-”

Comentarios:

A. En el contexto que se ha estado manejando, falta tocar el caso que ejemplifica a continuación la Figura 30:
 Un ejercicio donde el inventario final de mercancías vuelva a costar menos que el Inventario Base, pero registrando una diferencia más chica que la que existió la última vez que se redujo dicho inventario final.



B. Cuando suceda esta circunstancia, la LISR estipula que también se aplicará el procedimiento especificado en el punto 6.2.5 anterior, pero con ciertas modificaciones (ver Figura 31):

1.- PROPORCION QUE REPRESENTA EL INVENTARIO REDUCIDO ANTERIOR RESPECTO DEL INVENTARIO BASE	
<i>entre :</i>	Valor del Inventario de mercancías al 31-Diciembre, de la vez anterior que se situó por debajo del Inventario Base
<i>igual a :</i>	Valor del Inventario Base
	Proporción
2.- ACUMULACION EN EL EJERCICIO EN QUE OCURRA LA DISMINUCION DE INVENTARIOS Y EN LOS SUBSIGUIENTES	
<i>por :</i>	Inventario Acumulable Total
<i>igual a :</i>	Proporción
<i>por :</i>	Inventario Acumulable Reducido
<i>igual a :</i>	Suma de todos los porcentajes que, en el correspondiente renglón de la tabla de acumulación, estén pendientes de aplicar (incluyendo el del propio ejercicio)
<i>entre :</i>	Monto global aún no acumulado
<i>igual a :</i>	Número de años pendientes de acumular (incluyendo el de la disminución de inventarios)
<i>igual a :</i>	Importe a acumular en cada uno de estos ejercicios
Figura 31	

6.3. ENAJENACIONES A PLAZO EFECTUADAS HASTA EL 2004.

Texto de la fracción VI del Artículo 3º Transitorio para 2005 de la LISR:

“3- En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:
.....

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.”

Comentarios:

A. De manera lógica, la LISR colocó este candado para evitar la deducción del costo de lo vendido en el caso que aquí se menciona, dado que, si bien es cierto que en el 2005, la empresa comercializadora que realice cobros por dichas ventas, cumplirá con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 45-A de esa ley, que a la letra consigna “...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”, también cae en lo siguiente:

Esas mercancías ya las hizo deducibles vía compras, pero no las conserva físicamente en el inventario, para circunscribirlas dentro de lo contemplado por las fracciones IV y V del Artículo 3º Transitorio para 2005.

- B.** Sin embargo, como una alternativa a esta norma, la regla 3.4.23 de la RMF'05 ofrece a los contribuyentes la posibilidad de deducir el costo de ventas que se detalla a continuación (ver Figura 32):

COSTO DE LO VENDIDO AUTORIZADO A DEDUCIR POR LAS ENAJENACIONES A PLAZO QUE AL 31-DIC-04 NO SE ENCONTRARAN TOTALMENTE ACUMULADAS	
<i>entre :</i>	Ingresos (cobros) pendientes de acumular al inicio del 2005, por enajenaciones a plazo hechas antes de ese ejercicio
<i>igual a :</i>	Precio de venta pactado para las mercancías involucradas en tales operaciones (sin incluir impuestos)
<i>por :</i>	Proporción
<i>igual a :</i>	Costo de adquisición de esos mismos bienes
	Costo de lo vendido que se podrá deducir

Figura 32

Aunque no se especifica, esta deducción procederá según el monto que, de los ingresos pendientes, se acumule cada año, es decir, de forma proporcional.

Lo que sí se puntualiza de un modo muy claro, es que el total que vaya a deducirse en estos términos, se deberá sumar al valor del Inventario Base, y por lo tanto, al del Inventario Acumulable, con todas las implicaciones que ello genere.

- C.** Pero como esta regla entró en vigor hasta el 1º de junio de 2005, en la misma quedó establecida la obligación, para aquellas personas morales que decidieran ejercerla, de corregir el entero de sus pagos provisionales de ISR, de los meses de enero a abril del 2005, a través de declaraciones complementarias, en las que se cubrirá el importe de la actualización y los recargos a que hubiera lugar.
- D.** Adicionalmente, la regla 3.4.24 de la RMF'05 citada, plantea otra situación para los contribuyentes que reúnan las tres condiciones que se anotan en seguida:
- 1.- Efectúen enajenaciones a plazo, de la manera señalada en el antepenúltimo párrafo del artículo 14 del CFF,
 - 2.- Consideren, en relación a éstas, sólo los pagos efectivamente cobrados durante el ejercicio, como los ingresos acumulables por este concepto,
 - 3.- Y además, resuelvan aplicar la opción de la regla 3.4.23 anterior.

Este segundo precepto les propone que, en vez de deducir el costo de lo vendido de conformidad con el artículo 45-E de la LISR, lo calculen como se muestra en la siguiente Figura 33:

COSTO DE LO VENDIDO A DEDUCIRSE POR EL GLOBAL DE LAS ENAJENACIONES A PLAZO DEL EJERCICIO	
	Costo de lo vendido (no deducido) de las mercancías enajenadas a plazo pendientes de cobro al inicio del ejercicio 2005
<i>más :</i>	Costo de lo vendido correspondiente a los bienes enajenados a plazo en el ejercicio
<i>igual a :</i>	Subtotal
<i>entre :</i>	Suma total de los precios de enajenación de dichas mercancías (sin incluir impuestos)
<i>igual a :</i>	Cociente
<i>por :</i>	Total de ingresos acumulables del ejercicio provenientes de enajenaciones a plazo
<i>igual a :</i>	Costo de lo vendido deducible por estas operaciones en el ejercicio de que se trate
Figura 33	

E. Para que esta alternativa sea congruente, las dos primeras cifras que manda sumar deben referirse a totales íntegros, es decir, a cantidades sobre las que no actúe ninguna proporción.

Es por eso que la autoridad tiene que precisar mejor, el contenido de esta regla.

6.4. OPERACIONES DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO HECHAS HASTA EL 2004.

Texto de la fracción VII del Artículo 3º Transitorio para 2005 de la LISR:

“3- En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

.....

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 el 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.”

Comentarios:

- A.** Con la entrada en vigor, a partir del 1º de enero de 2005, de la deducción del costo de ventas sustituyendo a la de las compras, era necesario hacer esta indicación.

La LISR de 2004, establecía que el valor de adquisición de cada bien que fuera objeto de contrato de arrendamiento financiero, se deduciría en la misma proporción que representara el ingreso percibido en el ejercicio por ese contrato, respecto del total de pagos pactados por el plazo inicial forzoso.

De ese modo, al 31 de diciembre de 2004 se tenían compras involucradas en estas operaciones, parcialmente deducidas. Las cantidades que quedaron pendientes de considerar, ahora deberán seguir las nuevas disposiciones del costo de lo vendido para su deducción (artículo 45-E de la actual LISR).

6.5. INVENTARIO ACUMULABLE EN FUSION Y ESCISION DE SOCIEDADES.

Texto del sexto y séptimo párrafos de la fracción V, del Artículo 3º Transitorio para 2005 de la LISR:

“3- En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

.....

V.

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 porcentajes que correspondan a la escidente en los términos de la tabla de acumulación.

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

.....”

Comentarios:

A. La LISR establece aquí, que la acumulación de inventarios no se verá interrumpida, si la persona moral procede a fusionarse o escindirse. En primera instancia, el Inventario Acumulable se seguirá aplicando bajo las mismas condiciones de tiempo y porcentajes contemplados previamente.

B. Pero analicemos con más detenimiento lo que puede haber detrás de una fusión:

Es común que sea considerada, por la planeación fiscal estratégica, como un recurso para aminorar el pago de ISR, sobre todo entre dos “partes relacionadas”.

A través de ella, es posible aprovechar las pérdidas fiscales acumuladas por una de estas empresas (fusionante), para que las inminentes ganancias de la otra (fusionada), al final del ejercicio no generen una base de impuesto alta.

Esto explica lo consignado en la última oración del séptimo párrafo referido. Sin embargo, se hubiera dispuesto mejor para “en caso de que la sociedad fusionante tenga pérdidas fiscales pendientes de amortizar al momento de la fusión”, y no sólo al 31 de diciembre de 2004.

6.6. OTRAS NORMAS RELACIONADAS CON MERCANCIAS O INVENTARIOS 2004.

6.6.1. MERCANCIAS 2004 QUE PIERDAN SU VALOR EN EL 2005 O EJERCICIO POSTERIOR.

Texto de la fracción VIII del Artículo 3º Transitorio para 2005 de la LISR:

“3- En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

.....

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 1 de enero de 2005.”

Comentarios:

A. Esta disposición transitoria perjudica al contribuyente en el siguiente caso:

Si hubiera optado por acumular el costo del inventario que mantuviera al 31 de diciembre de 2004, y alguna o varias de las mercancías que lo integraran, perdieran su valor por deterioro u otras causas no imputables a él.

En dicha situación, estaría acumulando su importe en los términos ya vistos, pero sin poder deducirlo con base en la fracción XXII del artículo 31 de la LISR, dado que se trata de bienes adquiridos con anterioridad al 2005.

Esperemos que la autoridad resuelva este asunto prontamente, mediante reglas de carácter general.

6.6.2. RECUENTO FISICO DE INVENTARIOS EXISTENTES AL TERMINAR EL AÑO 2004.

Texto de la fracción IX del Artículo 3º Transitorio para 2005 de la LISR:

“3- En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

.....

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.”

Comentarios:

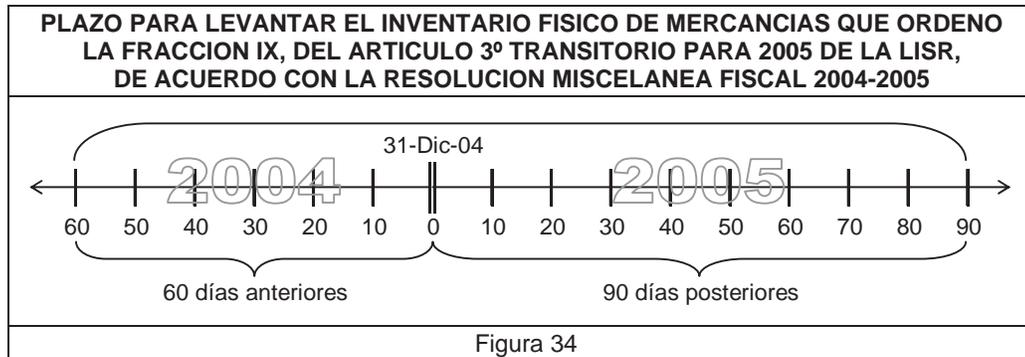
- A.** Independientemente de lo que hubieran decidido los contribuyentes, en torno a la acumulación o no del valor de sus inventarios finales 2004, todos quedaron obligados a:
- Practicar un inventario físico de mercancías, al último día de ese ejercicio,
 - Valuarlo por medio del método PEPS, y
 - Tomarlo como base para los próximos recuentos que deban efectuar, según la LISR.

También se les brindó la posibilidad de que hicieran dicho inventario antes, siempre y cuando:

- No sobrepasaran los 30 días previos al 31 de diciembre de 2004, y
- Al resultado le añadieran las operaciones de ese plazo no consideradas.

- B.** No obstante esto, en la Resolución Miscelánea Fiscal 2004-2005 se publicó, el 28 de diciembre de 2004, la regla 3.4.23, la cual se mantuvo vigente desde el 1º de enero de 2005 y hasta el 31 de mayo de este mismo año.

De conformidad con ese precepto, las empresas pudieron disponer de un período más amplio de tiempo, para levantar el inventario físico mencionado, como se aprecia en la Figura 34 que aparece en seguida:



La regla señalada permitió utilizar, para efectos de esta fracción IX, el inventario físico que se hubiera realizado hasta con 60 días de anterioridad al 1° de enero de 2005, y si durante ese lapso no fuera hecho ninguno, igualmente autorizó para que se practicara después, a más tardar dentro de los 90 días siguientes al 31 de diciembre de 2004.

En estos casos, también se estipuló incluir (o excluir) los movimientos que faltaran (o que sobran), para precisar las mercancías existentes al término del ejercicio 2004.

6.6.3. ANTICIPOS PARA COMPRAR MERCANCIAS OTORGADOS EN EL 2004, CUYO COMPLEMENTO SEA FACTURADO HASTA EL 2005.

Texto de la fracción XXI del Artículo 3° Transitorio para 2005 de la LISR:

“3- En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

.....

XXI. Los anticipos efectuados por las adquisiciones y los gastos relacionados directa o indirectamente con la producción de bienes o prestación de servicios a que se refieren las fracciones II y III del artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, que se hubieran deducido en los términos del segundo párrafo de la fracción XIX del artículo 31 de la misma Ley, no formarán parte del costo de lo vendido, y la diferencia a que se refiere el párrafo citado, pendiente de deducir al 31 de diciembre de 2004, estará a lo dispuesto en la Sección III del Título II de la misma Ley.”

Comentarios:

A. El anterior señalamiento se plasmó en la LISR, para evitar que los contribuyentes dedujeran una vez más, las cantidades que ya hubieran hecho deducibles como anticipos de compra 2004.

Hasta 2004 podían deducirse, en el mismo ejercicio en que se pagaran, los anticipos a proveedores que reunieran los siguientes requisitos:

- Se contara con documentación comprobatoria del anticipo, en el año en que fuera entregado, y
- Se facturara la totalidad de la operación, en el ejercicio inmediato posterior a aquel en que se diera el anticipo, como límite.

B. Si la facturación del saldo ocurre en el año 2005, este monto ahora deberá apegarse al esquema del costo de lo vendido para proceder a su deducción.

Capítulo VII.-

**INCONSTITUCIONALIDAD DEL
COSTO DE LO VENDIDO 2005.**

INTRODUCCION.

Uno de los cambios más significativos que se dieron dentro de las Reformas Fiscales 2005, fue el que a partir de este ejercicio ordena a las personas morales deducir el Costo de lo vendido, en lugar del valor de las adquisiciones de mercancías (compras).

En torno a este tema, varios especialistas en Derecho Fiscal advierten que en la nueva Sección III del Capítulo II del Título II de la LISR, y en las fracciones IV y V de su Artículo 3º Transitorio para 2005, se violan los **Principios de Legalidad, Equidad y Proporcionalidad Tributaria** y de **Seguridad Jurídica**, que se desprenden de la norma establecida en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que a la letra señala:

“Artículo 31.

Son obligaciones de los mexicanos:

.....

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

Y que por estas razones, como ninguna ley de nuestro país tiene mayor jerarquía que la CPEUM, las sociedades mercantiles se encuentran en la posibilidad de interponer un amparo ante los órganos judiciales correspondientes, que en caso de ganar, les restituya la facultad de deducir las adquisiciones de mercancías (compras) en los años 2005 y posteriores, como hacían hasta el ejercicio 2004.

7.1. INCUMPLIMIENTO DE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURIDICA.

En relación a los principios de Legalidad Tributaria y de Seguridad Jurídica, se afirma que éstos fueron transgredidos cuando en la LISR que entró en vigor el 1º de enero de 2005, no se dejaron plasmados todos los elementos para poder determinar de modo cierto el costo de lo vendido. Es decir, cuando en dicha ley se incorporaron conceptos (sobre todo de índole contable), que la misma:

- No define completamente, o
- No explica cómo se obtendrán o desarrollarán.

Por ejemplo: sistema de costeo absorbente, sistema de costeo directo, costos históricos, costos predeterminados, costos estimados, costos estándar, método de valuación de Primeras Entradas Primeras Salidas (PEPS), de Ultimas Entradas Primeras Salidas (UEPS), de Costo Promedio, Costo Identificado, método de registro de Inventarios Perpetuos, etc.

Y dado que el Costo de lo vendido forma parte de las deducciones autorizadas por la LISR a las personas morales, entonces interviene de manera directa en la cuantificación de la **base** del ISR a cargo de tales empresas.

En este ámbito, todas las partidas que integren la base de un impuesto, así como las que conformen sus demás elementos esenciales (**sujeto, objeto, tasa o tarifa, época de pago**), deben consignarse con precisión en una ley, en sentido formal y material, a fin de

que cualquier persona entienda perfectamente cuáles son sus obligaciones fiscales, qué alcance poseen y en qué sanciones incurriría si no las cumple.

De este modo a las autoridades exactoras no les quedará ningún margen de discrecionalidad en cuanto a dichos elementos, y se limitarán a hacer valer, en cada caso concreto, las disposiciones fiscales aplicables (certidumbre jurídica), evitando arbitrariedades.

Comentario:

No obstante la situación anterior, y desde un punto de vista diferente, los tribunales también se han pronunciado sobre la validez de las leyes que establezcan cargas impositivas a los gobernados, aunque no definan todos los conceptos utilizados en ellas, que sean de conocimiento general, pues la garantía de legalidad tributaria contenida en la Constitución no exige que los legisladores expliquen cada uno de los términos y vocablos empleados en las mencionadas leyes, como si se trataran de diccionarios, si los que eligieron tienen amplio manejo y son de clara comprensión en el medio fiscal (se dan por entendidos como una cuestión implícita).

Quizá, por el hecho de invocar conceptos más contables que fiscales, a la LISR sí le faltó especificar a qué texto, compendio, institución u organismo deben remitirse los contribuyentes para desentrañar el significado o procedimiento que encierran esos términos.

7.2. INCUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

Refiriendo al principio de Equidad Tributaria, se alega que fue pasado por alto en la LISR al destinarse la deducción del Costo de lo vendido sólo para aquellos negocios constituidos como personas morales, mientras que para los empresarios registrados ante el fisco como personas físicas, se les mantuvo el derecho de deducir todas las compras que hagan en el 2005.

Esto dibuja un escenario dispar: a unos se les sujeta a un régimen de deducción más estricto y complejo que a otros, cuando finalmente sus capacidades económicas son equiparables.

Si imaginamos a una persona moral y a una persona física que se dedican al comercio, que en su negocio compran y venden mercancías del mismo giro, el cual inician con un capital igual, fiscalmente la LISR debería medirlos de forma idéntica, es decir, ajustarlos a las mismas condiciones respecto a la causación y acumulación de los ingresos y la deducción de los egresos (entre los que se halla el costo de las mercancías que se adquieran para revenderlas), pues se ubican en hipótesis jurídicas iguales como contribuyentes del ISR, afinidad que no se ve reflejada en las nuevas disposiciones aprobadas.

Comentario:

Este “tratamiento desigual a los iguales” tampoco fue justificado por el Ejecutivo en su Exposición de Motivos de la reforma fiscal 2005, ni por las Cámaras del Congreso de la Unión en sus correspondientes dictámenes sobre la misma.

7.3. INCUMPLIMIENTO DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

Respaldándose en el principio de Proporcionalidad Tributaria, que indica que los sujetos pasivos de los impuestos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, hay quienes observan como equivocado y violatorio de este precepto constitucional, el mecanismo de acumulación diferida del valor de los inventarios finales 2004 que contemplan las fracciones IV y V del Artículo 3º Transitorio de la LISR 2005.

Lo anterior, en virtud de que ese procedimiento se apoya en un Índice Promedio de Rotación de Inventarios, con el que a dos contribuyentes que registren un mismo Inventario Base se les pueden asignar diferentes esquemas de acumulación (unos más breves y pesados que otros), únicamente porque el citado promedio varía.

De este modo se ha dado entrada a una nueva partida gravable a cargo de los sujetos pasivos (Inventario Acumulable), cuyo método de cálculo ignora totalmente la *capacidad contributiva* de dichas personas, entendiendo ésta como la real potencialidad que tienen de contribuir al gasto público.

Por otro lado advierten, que si la entidad opta por no acumular el importe de su inventario al 31 de diciembre de 2004, lo dispuesto en la fracción IV del Artículo 3º Transitorio para 2005 de la LISR, que imposibilita deducir el costo de las primeras mercancías que se enajenen porque se considerará que pertenecen al inventario comprado con anterioridad al 1º de enero de 2005, también transgrede el principio de proporcionalidad tributaria aludido, ya que desconoce la repercusión patrimonial de las nuevas adquisiciones del ejercicio en tanto no se agoten las existencias contadas en el inventario final 2004.

Comentario:

Es importante realizar un análisis jurídico completo a cada caso concreto, con el fin de valorar la viabilidad y conveniencia de interponer algún medio de defensa contra los supuestos agravios que producen las normas fiscales comentadas, pues de no fundamentarse bien, se correría el riesgo de que los tribunales resuelvan no otorgar la protección de la justicia en favor del contribuyente afectado.

En este sentido, hay que tener presente que para la Opción de Acumulación que se describe dentro de las disposiciones transitorias señaladas, no cabe la posibilidad de llevar a buen término el argumento de inconstitucionalidad, por tratarse precisamente de una alternativa. Si alguna compañía determina ejercer esa opción y después busca el amparo para impugnar sus efectos, los tribunales interpretarán que, de manera libre, ha decidido aceptar las deficiencias legales de la norma que la propone (fracciones IV y V del Artículo 3º Transitorio de la LISR 2005), incluyendo cualquier violación constitucional, ya que es un régimen optativo para los contribuyentes.

7.4. APLAZAMIENTO DE LAS RESOLUCIONES DE LOS JUICIOS DE AMPARO EN CONTRA DEL COSTO DE LO VENDIDO.

Con fecha 16 de junio de 2005 se publicó en el DOF el Acuerdo General número 13/2005 del Tribunal Pleno de la SCJN, formalizado desde el día 7 de junio, por medio del cual esa

Alta Magistratura comunica su decisión de aplazar las resoluciones de los juicios de amparo en revisión, del conocimiento de los Tribunales Colegiados de Circuito, en los que se combata la inconstitucionalidad del Costo de lo vendido.

Esta medida fue motivada por la falta de consistencia de los mencionados Tribunales Colegiados de Circuito, para determinar si los artículos de la LISR que regulan la deducción del costo de lo vendido (29, fracción II; 45-A a 45-I y Tercero Transitorio para 2005, fracción IV) constituyen normas de naturaleza **autoaplicativa** o **heteroaplicativa**.

Es decir, si los preceptos referidos han causado agravios a los sujetos pasivos desde el primer momento en que entraron en vigor (1° de enero de 2005) y por ese solo hecho, sin intervenir acción alguna por parte de dichas personas (carácter autoaplicativo), o si las situaciones alegadas únicamente traerán perjuicios a la entidad hasta que ésta presente su Declaración Anual de ISR del ejercicio 2005, lo cual se reconocerá como el primer acto de afectación de las disposiciones tildadas de inconstitucionales, en la esfera jurídica del contribuyente (carácter heteroaplicativo).

Las posturas disímiles sustentadas por los Tribunales Colegiados de Circuito en este punto, terminaron por generar una contradicción de tesis, por lo que el Pleno de la SCJN, buscando alcanzar la uniformidad de criterios, intercedió y llegó al siguiente

“ACUERDO:

UNICO. En los amparos en revisión de la competencia originaria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los que impugnen los artículos 29, fracción II, del 45-A al 45-I, 123 y Tercero Transitorio, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el primero de diciembre de dos mil cuatro, que regulan las deducciones del costo de lo vendido, que sean del conocimiento de los Tribunales Colegiados de Circuito en términos de lo dispuesto en la fracción I del punto Quinto del Acuerdo General Plenario 5/2001, deberá continuarse el trámite hasta el estado de resolución y aplazarse el dictado de ésta, hasta en tanto el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resuelva la contradicción de tesis número 89/2005, y mientras tanto no correrán los términos de la caducidad.”

Comentario:

Efectivamente, los criterios sobre el tipo de norma que despliegan todos los artículos de la LISR que reglamentan el costo de ventas, no se encuentran completamente definidos hacia algún sentido. No obstante, en cualquiera de ambas direcciones, los juicios han sido en su mayoría sobreesidos, dando lugar a incontables recursos de revisión, razón por la cual la SCJN, funcionando en Pleno, ha decidido suspender y aplazar la resolución de los mismos, hasta que se establezca un criterio general y válido que supere esta controversia y brinde certidumbre jurídica.

Y conforme a lo que se determine, se aclarará también la duda respecto de la época para impugnar dichos artículos de ley, precisándose con exactitud en el calendario, las fechas habilitadas para hacerlo.

**CASO
PRACTICO.**

PROCEDIMIENTO DE ACUMULACION DE INVENTARIOS EN UNA EMPRESA COMERCIAL.

- A. La compañía "Almacenes de la Ciudad, S.A. de C.V.", dedicada a la compra-venta de ropa en general, inició operaciones el día 1º/Ene/2003, y al finalizar los años 2003 y 2004 reportó las siguientes cifras:

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.			
Concepto		2003	2004
	Inventario inicial	0	325,000
(+)	Compras netas	450,000	1,000,000
(=)	Mercancías disponibles	450,000	1,325,000
(-)	Inventario final	325,000	313,000
(=)	Costo de lo Vendido	125,000	1,012,000
Utilidad o Pérdida Fiscal del ejercicio		44,000 (Utilidad)	-28,000 (Pérdida)
Coefficiente de utilidad a emplearse en el próximo ejercicio		0.1557	0.1557

NOTA: En este ejemplo, todas las partidas que se refieran a adquisición de mercancías, cumplen con los requisitos fiscales exigidos por la LISR para su deducibilidad.

- B. Esta empresa, cuando conoció las nuevas disposiciones transitorias 2005 de la LISR, relativas al tratamiento opcional decretado sobre el valor de los inventarios finales 2004 (fracciones IV y V del Artículo 3º Transitorio), en virtud de la entrada en vigor de la deducción fiscal del Costo de lo Vendido, decidió apegarse a ellas desde un principio.
- C. Siendo así, como primer paso, se dio a la tarea de determinar su Índice Promedio de Rotación de Inventarios, de la siguiente manera:

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.			
C.1. INVENTARIO PROMEDIO ANUAL 2003 Y 2004			
Concepto		2003	2004
	Inventario al inicio del ejercicio	0	325,000
(+)	Inventario al final del ejercicio	325,000	313,000
(=)	Suma	325,000	638,000
(/)	Entre 2	2	2
(=)	Inventario Promedio Anual	162,500	319,000

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.			
C.2. INDICE DE ROTACION DE INVENTARIOS 2003 Y 2004			
Concepto		2003	2004
	Compras Netas de mercancías (deducidas fiscalmente en el ejercicio)	450,000	1,000,000
(/)	Inventario Promedio Anual	162,500	319,000
(=)	Índice de Rotación de Inventarios	2.7692	3.1348

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.	
C.3. INDICE PROMEDIO DE ROTACION DE INVENTARIOS 2003-2004	
Concepto	Importe
Indice de Rotación de Inventarios 2003	2.7692
(+) Indice de Rotación de Inventarios 2004	3.1348
(=) Suma	5.9040
(/) Número de años que comprende el período	2
(=) Indice Promedio de Rotación de Inventarios 2003-2004	2.9520

D. Con el dato anterior, fue posible identificar el renglón de la Tabla de Acumulación y los porcentajes que, en primera instancia, le correspondería aplicar:

Para un índice promedio de 2.9520 →	Indice promedio de rotación de inventarios	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
		Por ciento en el que se acumulan los inventarios											
	De más de 2 a 3	14.00	13.00	12.00	11.00	10.00	10.00	9.00	8.00	7.00	6.00		

E. A continuación, procedió a calcular el monto de su Inventario Base, tomando en cuenta que:

- a) Para efectos contables, siempre ha utilizado el método de Costo Promedio para valuar sus inventarios.
- b) Todos sus proveedores son nacionales (no realiza compras de importación).
- c) No tiene mercancías que puedan catalogarse como obsoletas o de lento movimiento.

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.	
E.1. INVENTARIO BASE	
Concepto	Importe
Valuación del inventario final de mercancías 2004, a través de alguno de los métodos aceptados fiscalmente (en este caso, Costo Promedio)	313,000
(-) Costo de aquellas mercancías que, estando sujetas a los regímenes de importación temporal, de depósito fiscal, o encontrándose fuera del país, formen parte del inventario final 2004 (y no hayan sido deducidas en ese ejercicio)	0
(-) Importe de aquellas mercancías obsoletas, o de lento movimiento, que se integre en el inventario final mencionado	0
(=) Total del Inventario Base	313,000

F. En seguida, determinó el valor de su Inventario Acumulable, sabiendo que la pérdida fiscal obtenida en el año 2004, se actualizaría así:

$$\text{Factor de actualización} = \frac{\text{Ultimo mes del ejercicio en que ocurrió}}{\text{Primer mes de la segunda mitad del mismo ejercicio}} = \frac{\text{INPC de Dic-04}}{\text{INPC de Jul-04}} = \frac{112.5500}{109.0220} = 1.0323$$

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.		
F.1. PERDIDA FISCAL 2004		
Concepto		Importe
	Monto de la pérdida 2004 (histórica)	28,000
(x)	Factor de actualización	1.0323
(=)	Pérdida actualizada a Dic-04	28,904

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.		
F.2. INVENTARIO ACUMULABLE		
Concepto		Importe
	Total del Inventario Base 2004	313,000
(-)	El saldo pendiente de deducir al inicio del ejercicio 2005, del valor del inventario de mercancías tenido al 31 de diciembre de 1986 o 1988 (el menor)	0
(-)	El monto de las pérdidas fiscales pendientes de amortizar contra utilidades, al término del ejercicio 2004	28,904
(-)	El importe que resulte de la comparación, de la suma del promedio mensual de inventarios importados directamente por la empresa en el último cuatrimestre del 2004, contra la suma del promedio mensual de los mismos inventarios en el último cuatrimestre del 2003 (cuando el dato del 2004 sea mayor)	0
(=)	Total del Inventario Acumulable	284,096

CON BASE EN TODA LA INFORMACION EXPUESTA ANTERIORMENTE, SE PIDE:

1. Determinar a cuánto ascenderá cada uno de los pagos provisionales de ISR del 2005, considerando que la compañía obtendrá los siguientes ingresos nominales:

Mes	Importe	Mes	Importe	Mes	Importe
Enero-05	112,000	Mayo-05	99,000	Septiembre-05	95,000
Febrero-05	88,000	Junio-05	107,000	Octubre-05	122,000
Marzo-05	136,000	Julio-05	144,000	Noviembre-05	133,000
Abril-05	125,000	Agosto-05	110,000	Diciembre-05	161,000

2. Calcular el monto que se incluirá, por concepto de Inventario Acumulable, en cada una de sus Declaraciones Anuales de ISR y en los pagos provisionales del año siguiente, de acuerdo con la proyección de costos mostrada a continuación:

Concepto		2005	2006	2007	2008	2009
	Inventario inicial	313,000	350,000	300,000	321,000	285,000
(+)	Compras netas	987,000	914,000	1,108,000	769,000	812,000
(=)	Mercancías disponibles	1,300,000	1,264,000	1,408,000	1,090,000	1,097,000
(-)	Inventario final	350,000	300,000	321,000	285,000	297,000
(=)	Costo de lo Vendido	950,000	964,000	1,087,000	805,000	800,000
Concepto		2010	2011	2012	2013	2014
	Inventario inicial	297,000	305,000	146,000	0	170,000
(+)	Compras netas	1,003,000	511,000	339,000	460,000	926,000
(=)	Mercancías disponibles	1,300,000	816,000	485,000	460,000	1,096,000
(-)	Inventario final	305,000	146,000	0	170,000	346,000
(=)	Costo de lo Vendido	995,000	670,000	485,000	290,000	750,000

DESARROLLO DEL PUNTO 1:

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.								
1.1. INVENTARIO A ACUMULAR EN LOS PAGOS PROVISIONALES DE ISR 2005								
Concepto							Importe	
Inventario Acumulable Total							284,096	
(x) Porcentaje de acumulación para 2005 (según la tabla)							14%	
(=) Inventario Acumulable correspondiente al ejercicio 2005							39,773	
(/) Entre 12							12	
(=) Inventario Acumulable mensual 2005							3,314	
Período 2005	Número de meses	Inventario Acumulable			Período 2005	Número de meses	Inventario Acumulable	
		Mensual 2005	En cada pago provisional				Mensual 2005	En cada pago provisional
Ene	1	x 3,314	=	3,314	Ene-Jul	7	x 3,314	= 23,201
Ene-Feb	2	x 3,314	=	6,629	Ene-Ago	8	x 3,314	= 26,516
Ene-Mar	3	x 3,314	=	9,943	Ene-Sep	9	x 3,314	= 29,830
Ene-Abr	4	x 3,314	=	13,258	Ene-Oct	10	x 3,314	= 33,145
Ene-May	5	x 3,314	=	16,572	Ene-Nov	11	x 3,314	= 36,459
Ene-Jun	6	x 3,314	=	19,887	Ene-Dic	12	x 3,314	= 39,773

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.						
1.2. INGRESOS NOMINALES PARA LOS PAGOS PROVISIONALES DE ISR 2005						
Período	Ingresos Nominales			Período	Ingresos Nominales	
	Mensuales	Acumulados			Mensuales	Acumulados
Ene-05	112,000	112,000		Jul-05	144,000	811,000
Feb-05	88,000	200,000		Ago-05	110,000	921,000
Mar-05	136,000	336,000		Sep-05	95,000	1,016,000
Abr-05	125,000	461,000		Oct-05	122,000	1,138,000
May-05	99,000	560,000		Nov-05	133,000	1,271,000
Jun-05	107,000	667,000		Dic-05	161,000	1,432,000

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.											
CALCULO DE LOS PAGOS PROVISIONALES DE ISR 2005											
Concepto		Ene-05	Feb-05	Mar-05	Abr-05	May-05	Jun-05				
(x)	Ingresos nominales del periodo	112,000	200,000	336,000	461,000	560,000	667,000				
(=)	Coeficiente de utilidad	0.1557	0.1557	0.1557	0.1557	0.1557	0.1557				
(=)	Utilidad fiscal estimada	17,438	31,140	52,315	71,778	87,192	103,852				
(+)	Inventario Acumulable	3,314	6,629	9,943	13,258	16,572	19,887				
(+)	Dif. entre los inventarios 2004 y 2003 importados directamente	0	0	0	0	0	0				
(-)	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de aplicar	0	0	0	0	0	0				
(=)	Utilidad fiscal base para pago prov.	20,753	37,769	62,259	85,036	103,764	123,739				
(x)	Tasa de ISR para 2005	30%	30%	30%	30%	30%	30%				
(=)	Impuesto a pagar	6,226	11,331	18,678	25,511	31,129	37,122				
(-)	Pagos provisionales anteriores	-	6,226	11,331	18,678	25,511	31,129				
(=)	Importe del pago provisional	6,226	5,105	7,347	6,833	5,619	5,992				

Concepto		Jul-05	Ago-05	Sep-05	Oct-05	Nov-05	Dic-05				
(x)	Ingresos nominales del periodo	811,000	921,000	1,016,000	1,138,000	1,271,000	1,432,000				
(=)	Coeficiente de utilidad	0.1557	0.1557	0.1557	0.1557	0.1557	0.1557				
(=)	Utilidad fiscal estimada	126,273	143,400	158,191	177,187	197,895	222,962				
(+)	Inventario Acumulable	23,201	26,516	29,830	33,145	36,459	39,773				
(+)	Dif. entre los inventarios 2004 y 2003 importados directamente	0	0	0	0	0	0				
(-)	Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de aplicar	0	0	0	0	0	0				
(=)	Utilidad fiscal base para pago prov.	149,474	169,915	188,021	210,331	234,354	262,736				
(x)	Tasa de ISR para 2005	30%	30%	30%	30%	30%	30%				
(=)	Impuesto a pagar	44,842	50,975	56,406	63,099	70,306	78,821				
(-)	Pagos provisionales anteriores	37,122	44,842	50,975	56,406	63,099	70,306				
(=)	Importe del pago provisional	7,721	6,132	5,432	6,693	7,207	8,515				

DESARROLLO DEL PUNTO 2:

2.1. AÑO 2005 :

2.1.1. ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.		
COMPARACION DE INVENTARIOS		
Inventario Base		Inventario final de mercancías 2005
313,000	(<)	350,000

Dado que no hay reducción de inventarios, se mantendrá sin cambios la mecánica de acumulación para la Declaración Anual:

2.1.2. ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.	
INVENTARIO A ACUMULAR EN LA DECLARACION ANUAL DE ISR 2005	
Concepto	Importe
Inventario Acumulable Total	284,096
(x) Porcentaje de acumulación para 2005 (según la tabla)	14%
(=) Inventario Acumulable correspondiente al ejercicio 2005	39,773

Para efectos de los Pagos Provisionales de ISR del 2006, tampoco habrá modificaciones en relación al Inventario Acumulable:

2.1.3. ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.	
INVENTARIO A ACUMULAR EN LOS PAGOS PROVISIONALES DE ISR 2006	
Concepto	Importe
Inventario Acumulable Total	284,096
(x) Porcentaje de acumulación para 2006 (según la tabla)	13%
(=) Inventario Acumulable correspondiente al ejercicio 2006	36,932
(/) Entre 12	12
(=) Inventario Acumulable mensual 2006	3,078

NOTA : Al calcular el Coeficiente de Utilidad a utilizarse en los pagos provisionales de ISR, hay que tener presente que:

El Inventario Acumulable del ejercicio no forma parte de los Ingresos Nominales (estrictamente hablando no cae en esta clasificación), pero sí interviene en la determinación de la utilidad fiscal del año respectivo.

2.2. AÑO 2006 :

2.2.1. ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.		
COMPARACION DE INVENTARIOS		
Inventario Base		Inventario final de mercancías 2006
313,000	(>)	300,000

Como se reduce el inventario final por primera vez, el monto a acumular en la Declaración Anual de este ejercicio se obtendrá de la siguiente manera:

2.2.2.		ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.	
		% QUE REPRESENTA EL INVENTARIO REDUCIDO RESPECTO DEL INVENTARIO BASE	
		Concepto	Importe
		Valor del inventario final de mercancías 2006	300,000
(/)		Valor del Inventario Base	313,000
(=)		Proporción	0.9585

2.2.3.		ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.																	
		ACUMULACION EN EJERCICIOS POSTERIORES AL DE DISMINUCION DE INVENTARIOS																	
		Concepto	Importe																
		Inventario Acumulable Total	284,096																
(x)		Proporción	0.9585																
(=)		Inventario Acumulable <u>Reducido</u>	272,306																
(x)		Suma de porcentajes en el correspondiente renglón de la tabla de acumulación, a aplicarse en los años que todavía no transcurren:																	
		<table border="1"> <thead> <tr> <th>2007</th> <th>2008</th> <th>2009</th> <th>2010</th> <th>2011</th> <th>2012</th> <th>2013</th> <th>2014</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>12%</td> <td>+ 11%</td> <td>+ 10%</td> <td>+ 10%</td> <td>+ 9%</td> <td>+ 8%</td> <td>+ 7%</td> <td>+ 6%</td> </tr> </tbody> </table>	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	12%	+ 11%	+ 10%	+ 10%	+ 9%	+ 8%	+ 7%	+ 6%	= 73%
2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014												
12%	+ 11%	+ 10%	+ 10%	+ 9%	+ 8%	+ 7%	+ 6%												
(=)		Monto a acumular en los ejercicios 2007 a 2014	198,783																

2.2.4.		ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.	
		ACUMULACION EN EL EJERCICIO EN QUE OCURRE LA DISMINUCION DE INVENTARIOS	
		Concepto	Importe
		Inventario Acumulable Total	284,096
(-)		Monto a acumular en los ejercicios 2007 a 2014	198,783
(-)		Importe ya acumulado en el ejercicio 2005	39,773
(=)		Inventario a acumular en la Declaración Anual de ISR 2006	(a) 45,540

Para los Pagos Provisionales de ISR del 2007, se deberá considerar el Inventario Acumulable especificado a continuación:

2.2.5.		ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.	
		INVENTARIO A ACUMULAR EN LOS PAGOS PROVISIONALES DE ISR 2007	
		Concepto	Importe
		Inventario Acumulable <u>Reducido</u>	272,306
(x)		Porcentaje de acumulación para 2007 (según la tabla)	12%
(=)		Inventario Acumulable correspondiente al ejercicio 2007	32,677
(/)		Entre 12	12
(=)		Inventario Acumulable mensual 2007	2,723

^(a) Cantidad que es mayor a la inicialmente contemplada en los pagos provisionales de este mismo año (\$36,932).

2.3. AÑO 2007 :

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.		
COMPARACION DE INVENTARIOS		
Inventario Base		Inventario final de mercancías 2007
313,000	(<)	321,000

Puesto que el inventario final otra vez tiene un costo superior al del Inventario Base, para la Declaración Anual 2007 se conservará el Inventario Acumulable calculado previamente:

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.	
INVENTARIO A ACUMULAR EN LA DECLARACION ANUAL DE ISR 2007	
Concepto	Importe
Inventario Acumulable <u>Reducido</u>	272,306
(x) Porcentaje de acumulación para 2007 (según la tabla)	12%
(=) Inventario Acumulable correspondiente al ejercicio 2007	32,677

Para fines de los Pagos Provisionales de ISR del 2008, el Inventario Acumulable volverá a precisarse como se hizo el año anterior:

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.	
INVENTARIO A ACUMULAR EN LOS PAGOS PROVISIONALES DE ISR 2008	
Concepto	Importe
Inventario Acumulable <u>Reducido</u>	272,306
(x) Porcentaje de acumulación para 2008 (según la tabla)	11%
(=) Inventario Acumulable correspondiente al ejercicio 2008	29,954
(/) Entre 12	12
(=) Inventario Acumulable mensual 2008	2,496

2.4. AÑO 2008 :

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.		
COMPARACIONES DE INVENTARIOS		
Inventario Base		Inventario final de mercancías 2008
313,000	(>)	285,000

Y además:

Inventario reducido la primera ocasión (2006)		Inventario final de mercancías 2008
300,000	(>)	285,000

Como el inventario final se reduce por segunda vez, para la Declaración Anual de este ejercicio el Inventario Acumulable se determinará de forma similar a la primera reducción:

2.4.2.		ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.	
		% QUE REPRESENTA EL INVENTARIO REDUCIDO RESPECTO DEL INVENTARIO BASE	
		Concepto	Importe
		Valor del inventario final de mercancías 2008	285,000
(/)		Valor del Inventario Base	313,000
(=)		Proporción	0.9105

2.4.3.		ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.													
		ACUMULACION EN EJERCICIOS POSTERIORES AL DE DISMINUCION DE INVENTARIOS													
		Concepto	Importe												
		Inventario Acumulable Total	284,096												
(x)		Proporción	0.9105												
(=)		<u>Nuevo Inventario Acumulable Reducido</u>	258,669												
(x)		Suma de porcentajes en el correspondiente renglón de la tabla de acumulación, a aplicarse en los años que todavía no transcurren:													
		<table border="1"> <tr> <td>2009</td> <td>2010</td> <td>2011</td> <td>2012</td> <td>2013</td> <td>2014</td> </tr> <tr> <td>10%</td> <td>10%</td> <td>9%</td> <td>8%</td> <td>7%</td> <td>6%</td> </tr> </table>	2009	2010	2011	2012	2013	2014	10%	10%	9%	8%	7%	6%	
2009	2010	2011	2012	2013	2014										
10%	10%	9%	8%	7%	6%										
		10% + 10% + 9% + 8% + 7% + 6% =	50%												
(=)		Monto a acumular en los ejercicios 2009 a 2014	129,334												

2.4.4.		ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.	
		ACUMULACION EN EL EJERCICIO EN QUE OCURRE LA DISMINUCION DE INVENTARIOS	
		Concepto	Importe
		Inventario Acumulable Total	284,096
(-)		Monto a acumular en los ejercicios 2009 a 2014	129,334
(-)		Importe ya acumulado en ejercicios anteriores:	
		Ejercicio 2005 =	39,773
		Ejercicio 2006 =	45,540
		Ejercicio 2007 =	32,677
(=)		Inventario a acumular en la Declaración Anual de ISR 2008	(b) 36,772

Para los Pagos Provisionales de ISR del 2009, se tomará en cuenta el siguiente Inventario Acumulable:

2.4.5.		ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.	
		INVENTARIO A ACUMULAR EN LOS PAGOS PROVISIONALES DE ISR 2009	
		Concepto	Importe
		<u>Nuevo Inventario Acumulable Reducido</u>	258,669
(x)		Porcentaje de acumulación para 2009 (según la tabla)	10%
(=)		Inventario Acumulable correspondiente al ejercicio 2009	25,867
(/)		Entre 12	12
(=)		Inventario Acumulable mensual 2009	2,156

^(b) Cantidad que es mayor a la inicialmente contemplada en los pagos provisionales de este mismo año (\$29,954).

2.5. AÑO 2009 :

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.		
2.5.1. COMPARACIONES DE INVENTARIOS		
Inventario Base		Inventario final de mercancías 2009
313,000	(>)	297,000
<i>Pero además:</i>		
Inventario reducido la segunda ocasión (2008)		Inventario final de mercancías 2009
285,000	(<)	297,000

Como después de pasar por una reducción, el inventario final aumenta su costo, pero sin rebasar el nivel del Inventario Base, para la Declaración Anual de este ejercicio se calculará el Inventario Acumulable como se muestra en seguida:

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.		
2.5.2. % QUE REPRESENTO EL INVENTARIO REDUCIDO ANTERIOR ^(c) RESPECTO DEL INVENTARIO BASE		
Concepto		Importe
	Valor del inventario final de mercancías <u>2008</u>	285,000
(/)	Valor del Inventario Base	313,000
(=)	Proporción	0.9105

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.																																
2.5.3. ACUMULACION EN EL EJERCICIO DE LA DISMINUCION DE INVENTARIOS Y EN LOS SIGUIENTES																																
Concepto		Importe																														
	Inventario Acumulable Total	284,096																														
(x)	Proporción	0.9105																														
(=)	<u>Nuevo</u> Inventario Acumulable Reducido	258,669																														
(x)	Suma de porcentajes en el correspondiente renglón de la tabla de acumulación, pendientes de aplicar (incluyendo el del ejercicio 2009):																															
	<table border="1"> <thead> <tr> <th>2009</th> <th>2010</th> <th>2011</th> <th>2012</th> <th>2013</th> <th>2014</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>10%</td> <td>+</td> <td>10%</td> <td>+</td> <td>9%</td> <td>+</td> <td>8%</td> <td>+</td> <td>7%</td> <td>+</td> <td>6%</td> <td>=</td> </tr> <tr> <td colspan="11"></td> <td>50%</td> </tr> </tbody> </table>	2009	2010	2011	2012	2013	2014	10%	+	10%	+	9%	+	8%	+	7%	+	6%	=												50%	
2009	2010	2011	2012	2013	2014																											
10%	+	10%	+	9%	+	8%	+	7%	+	6%	=																					
											50%																					
(=)	Monto global aún no acumulado	129,334																														
(/)	Número de años pendientes de acumular (considerando también el 2009)	6																														
(=)	Inventario a acumular en la Declaración Anual de ISR 2009	21,556																														

NOTA : Como puede apreciarse, en primera instancia, este caso empareja el importe a acumular en cada uno de los ejercicios que todavía están por venir. Esto equivale a que los porcentajes de la tabla de acumulación pendientes de aplicar, se igualen a 8.33% (50% entre 6).

^(c) Por el cual se aplicó por última vez el procedimiento señalado en los numerales 1 y 2, del quinto párrafo de la fracción V, del Artículo 3º Transitorio para 2005 de la LISR.

Para efectos de los Pagos Provisionales de ISR del 2010, se acumulará el inventario indicado a continuación:

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.		
2.5.4. INVENTARIO A ACUMULAR EN LOS PAGOS PROVISIONALES DE ISR 2010		
	Concepto	Importe
	Inventario Acumulable correspondiente al ejercicio 2010	21,556
(/)	Entre 12	12
(=)	Inventario Acumulable mensual 2010	1,796

2.6. AÑO 2010 :

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.		
2.6.1. COMPARACIONES DE INVENTARIOS		
Inventario Base		Inventario final de mercancías 2010
313,000	(>)	305,000
<i>Pero además:</i>		
Inventario reducido la segunda ocasión (2008)		Inventario final de mercancías 2010
285,000	(<)	305,000

Como se repite la situación verificada el año pasado, para la Declaración Anual de este ejercicio el Inventario Acumulable se determinará de la misma manera:

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.		
2.6.2. % QUE REPRESENTO EL INVENTARIO REDUCIDO ANTERIOR ^(d) RESPECTO DEL INVENTARIO BASE		
	Concepto	Importe
	Valor del inventario final de mercancías <u>2008</u>	285,000
(/)	Valor del Inventario Base	313,000
(=)	Proporción	0.9105

^(d) Por el cual se aplicó por última vez el procedimiento señalado en los numerales 1 y 2, del quinto párrafo de la fracción V, del Artículo 3º Transitorio para 2005 de la LISR.

2.6.3. ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.													
ACUMULACION EN EL EJERCICIO DE LA DISMINUCION DE INVENTARIOS Y EN LOS SIGUIENTES													
Concepto	Importe												
Inventario Acumulable Total	284,096												
(x) Proporción	0.9105												
(=) <u>Nuevo</u> Inventario Acumulable Reducido	258,669												
(x) Suma de porcentajes en el correspondiente renglón de la tabla de acumulación, pendientes de aplicar (incluyendo el del ejercicio 2010):													
<table border="1"> <tr> <td>2010</td> <td>2011</td> <td>2012</td> <td>2013</td> <td>2014</td> <td>(e)</td> </tr> <tr> <td>8.33%</td> <td>8.33%</td> <td>8.33%</td> <td>8.33%</td> <td>8.33%</td> <td>=</td> </tr> </table>	2010	2011	2012	2013	2014	(e)	8.33%	8.33%	8.33%	8.33%	8.33%	=	41.66%
2010	2011	2012	2013	2014	(e)								
8.33%	8.33%	8.33%	8.33%	8.33%	=								
(=) Monto global aún no acumulado	107,779												
(/) Número de años pendientes de acumular (considerando también el 2010)	5												
(=) Inventario a acumular en la Declaración Anual de ISR 2010	21,556												

Para los Pagos Provisionales de ISR del 2011, el Inventario Acumulable se mantendrá en el importe ya calculado:

2.6.4. ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.	
INVENTARIO A ACUMULAR EN LOS PAGOS PROVISIONALES DE ISR 2011	
Concepto	Importe
Inventario Acumulable correspondiente al ejercicio 2011	21,556
(/) Entre 12	12
(=) Inventario Acumulable mensual 2011	1,796

2.7. AÑO 2011 :

2.7.1. ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.		
COMPARACIONES DE INVENTARIOS		
Inventario Base		Inventario final de mercancías 2011
313,000	(>)	146,000
Y además:		
Inventario reducido la segunda ocasión (2008)		Inventario final de mercancías 2011
285,000	(>)	146,000

Dado que por tercera vez se reduce el inventario final, para conocer el monto del Inventario Acumulable que se incluirá en la Declaración Anual de este ejercicio, nuevamente se procederá como sigue:

(e) Igualación de porcentajes que, para el caso particular, sugiere hacer este tesista, ante las incompletas e inexactas disposiciones de ley.

Sólo así, no habrán desviaciones (faltantes o sobrantes) al continuar desarrollando las mecánicas de acumulación establecidas, aunque la LISR no estipula nada en torno a esta circunstancia.

CASO PRACTICO.

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.		
2.7.2. % QUE REPRESENTA EL INVENTARIO REDUCIDO RESPECTO DEL INVENTARIO BASE		
Concepto		Importe
	Valor del inventario final de mercancías 2011	146,000
(/)	Valor del Inventario Base	313,000
(=)	Proporción	0.4664

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.								
2.7.3. ACUMULACION EN EJERCICIOS POSTERIORES AL DE DISMINUCION DE INVENTARIOS								
Concepto		Importe						
	Inventario Acumulable Total	284,096						
(x)	Proporción	0.4664						
(=)	Nuevo Inventario Acumulable Reducido	132,502						
(x)	Suma de porcentajes en el correspondiente renglón de la tabla de acumulación, a aplicarse en los años que todavía no transcurren:							
	<table border="1"> <tr> <td>2012</td> <td>2013</td> <td>2014</td> </tr> <tr> <td>8%</td> <td>7%</td> <td>6%</td> </tr> </table>	2012	2013	2014	8%	7%	6%	
2012	2013	2014						
8%	7%	6%						
	8% + 7% + 6% =	21%						
(=)	Monto a acumular en los ejercicios 2012 a 2014	27,825						

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.		
2.7.4. ACUMULACION EN EL EJERCICIO EN QUE OCURRE LA DISMINUCION DE INVENTARIOS		
Concepto		Importe
	Inventario Acumulable Total	284,096
(-)	Monto a acumular en los ejercicios 2012 a 2014	27,825
(-)	Importe ya acumulado en ejercicios anteriores:	
	Ejercicio 2005 =	39,773
	Ejercicio 2006 =	45,540
	Ejercicio 2007 =	32,677
	Ejercicio 2008 =	36,772
	Ejercicio 2009 =	21,556
	Ejercicio 2010 =	21,556
		197,874
(=)	Inventario a acumular en la Declaración Anual de ISR 2011	(f) 58,397

Para los Pagos Provisionales del 2012, se deberá considerar el siguiente inventario:

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.		
2.7.5. INVENTARIO A ACUMULAR EN LOS PAGOS PROVISIONALES DE ISR 2012		
Concepto		Importe
	Nuevo Inventario Acumulable Reducido	132,502
(x)	Porcentaje de acumulación para 2012 (según la tabla)	8%
(=)	Inventario Acumulable correspondiente al ejercicio 2012	10,600
(/)	Entre 12	12
(=)	Inventario Acumulable mensual 2012	883

(f) Cantidad que es mayor a la inicialmente contemplada en los pagos provisionales de este mismo año (\$21,556).

2.8. AÑO 2012 :

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.		
2.8.1. COMPARACIONES DE INVENTARIOS		
Inventario Base		Inventario final de mercancías 2012
313,000	(>)	0
Y además:		
Inventario reducido la tercera ocasión (2011)		Inventario final de mercancías 2012
146,000	(>)	0

Ahora el inventario final se reduce hasta CERO, lo que provocará la acumulación, en la Declaración Anual de este ejercicio, del saldo del Inventario Acumulable como se expone a continuación:

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.		
2.8.2. % QUE REPRESENTA EL INVENTARIO REDUCIDO RESPECTO DEL INVENTARIO BASE		
Concepto		Importe
	Valor del inventario final de mercancías 2012	0
(/)	Valor del Inventario Base	313,000
(=)	Proporción	0.0000

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.								
2.8.3. ACUMULACION EN EJERCICIOS POSTERIORES AL DE DISMINUCION DE INVENTARIOS								
Concepto		Importe						
	Inventario Acumulable Total	284,096						
(x)	Proporción	0.0000						
(=)	<u>Nuevo</u> Inventario Acumulable Reducido	0						
(x)	Suma de porcentajes en el correspondiente renglón de la tabla de acumulación, a aplicarse en los años que todavía no transcurren:							
	<table border="1"> <tr> <td>2013</td> <td>2014</td> <td></td> </tr> <tr> <td>7%</td> <td>+ 6%</td> <td>=</td> </tr> </table>	2013	2014		7%	+ 6%	=	13%
2013	2014							
7%	+ 6%	=						
(=)	Monto a acumular en los ejercicios 2013 a 2014	0						

2.8.4.		ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.	
ACUMULACION EN EL EJERCICIO EN QUE OCURRE LA DISMINUCION DE INVENTARIOS			
Concepto			Importe
	Inventario Acumulable Total		284,096
(-)	Monto a acumular en los ejercicios 2013 a 2014		0
(-)	Importe ya acumulado en ejercicios anteriores:	Ejercicio 2005 =	39,773
		Ejercicio 2006 =	45,540
		Ejercicio 2007 =	32,677
		Ejercicio 2008 =	36,772
		Ejercicio 2009 =	21,556
		Ejercicio 2010 =	21,556
		Ejercicio 2011 =	58,397
(=)	Inventario a acumular en la Declaración Anual de ISR 2012		(g) 27,825

En virtud de que en la Declaración Anual de 2012, se completó la acumulación de los \$284,096 que arrojó el Inventario Acumulable Total, ya no existirán más cantidades que por este concepto se tengan que acumular, ni en los pagos provisionales, ni en las Declaraciones Anuales de ISR de los ejercicios siguientes.

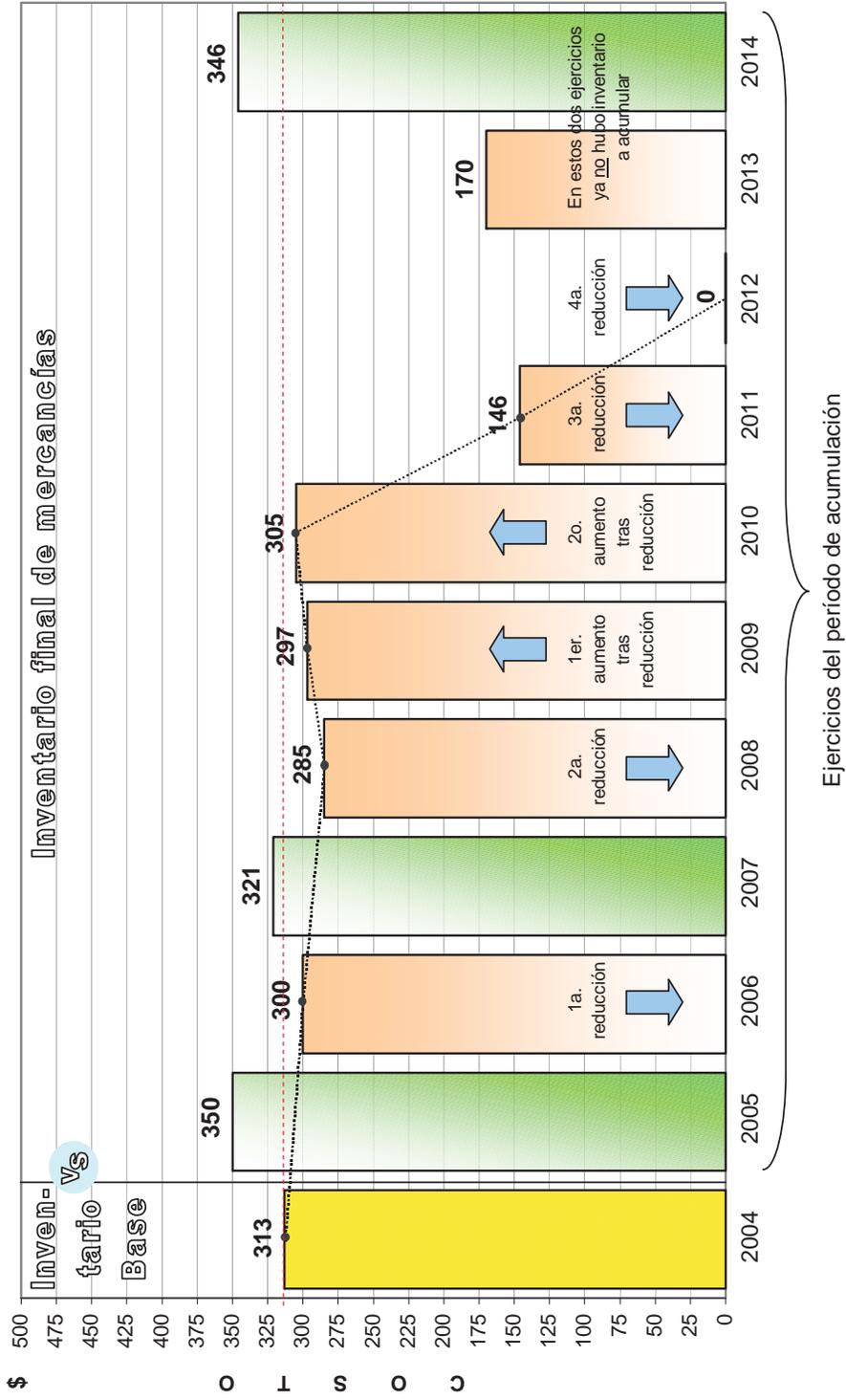
RESUMEN:

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.							
ACUMULACION DEL VALOR DEL INVENTARIO FINAL DE MERCANCIAS 2004							
Ejercicio	TEORICA		REAL			DIFERENCIA	
	%	Importe	%	Importe	Ver cuadro	%	Importe
2005	14%	39,773	14.00%	39,773	2.1.2.	0.00%	0
2006	13%	36,932	16.03%	45,540	2.2.4.	3.03%	8,608
2007	12%	34,091	11.50%	32,677	2.3.2.	-0.50%	-1,414
2008	11%	31,250	12.94%	36,772	2.4.4.	1.94%	5,522
2009	10%	28,410	7.59%	21,556	2.5.3.	-2.41%	-6,854
2010	10%	28,410	7.59%	21,556	2.6.3.	-2.41%	-6,854
2011	9%	25,569	20.56%	58,397	2.7.4.	11.56%	32,828
2012	8%	22,728	9.79%	27,825	2.8.4.	1.79%	5,097
2013	7%	19,887	0.00%	0		-7.00%	-19,887
2014	6%	17,046	0.00%	0		-6.00%	-17,046
TOTAL	100%	284,096	100.00%	284,096		0.00%	0

^(g) Cantidad que es mayor a la inicialmente contemplada en los pagos provisionales de este mismo año (\$10,600).

RESUMEN:

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.
COMPORTAMIENTO DEL INVENTARIO FINAL DE MERCANCIAS
FRENTE AL INVENTARIO BASE, DURANTE EL PERIODO DE ACUMULACION
 (cantidades en miles de pesos)



➤ OBSERVACIONES:

Con base en las cifras de este Caso Práctico, de haberse mantenido la deducción fiscal de las Compras, la empresa analizada hubiera hecho deducibles las siguientes cantidades a lo largo de los años:

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.	
Ejercicio	Valor de las Compras
2005	987,000
2006	914,000
2007	1,108,000
2008	769,000
2009	812,000
2010	1,003,000
2011	511,000
2012	339,000
2013	460,000
2014	926,000
TOTAL	7,829,000

Pero con la reforma fiscal 2005 a la LISR, la sociedad mercantil de este ejemplo, en lugar de deducir los importes anteriores, considerará los que se muestran a continuación:

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.	
Ejercicio	Costo de lo Vendido
2005	950,000
2006	964,000
2007	1,087,000
2008	805,000
2009	800,000
2010	995,000
2011	670,000
2012	485,000
2013	290,000
2014	750,000
TOTAL	7,796,000

Ahora comparemos estos resultados, incluyendo los efectos del Artículo 3º Transitorio para 2005 de la LISR:

OPCION A : Impidiendo la deducción del inventario final de mercancías 2004 por segunda vez:

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.					
COMPARACION DE LA DEDUCCION DE LAS MERCANCIAS CON LAS LISR 2004 Y 2005					
Ejercicio	Deducción por Compras	Costo de lo Vendido	Inventario final 2004	Deducción por Costo de lo Vendido	Diferencia
	A	B	C	D = B - C	A - D
2005	987,000	950,000	313,000	637,000	350,000
2006	914,000	964,000		964,000	-50,000
2007	1,108,000	1,087,000		1,087,000	21,000
2008	769,000	805,000		805,000	-36,000
2009	812,000	800,000		800,000	12,000
2010	1,003,000	995,000		995,000	8,000
2011	511,000	670,000		670,000	-159,000
2012	339,000	485,000		485,000	-146,000
2013	460,000	290,000		290,000	170,000
2014	926,000	750,000		750,000	176,000
TOTAL	7,829,000	7,796,000	313,000	7,483,000	346,000

Valor del inventario final de mercancías del ejercicio 2014

Como se alcanza a apreciar, la diferencia existente entre la anterior deducción por Compras y la actual por Costo de lo Vendido, vista cada año individualmente, en algunos ejercicios pareciera indicar un beneficio para el contribuyente, al ser mayor el importe del Costo de lo Vendido que la suma de las Compras efectuadas en el mismo período.

Pero si acumulamos dicha diferencia desde el año 2005, se transparentará lo siguiente:

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.	
Ejercicio	Diferencia A - D acumulada
2005	350,000
2006	300,000
2007	321,000
2008	285,000
2009	297,000
2010	305,000
2011	146,000
2012	0
2013	170,000
2014	346,000

Valor del inventario final de mercancías de cada uno de estos ejercicios.

Esto nos demuestra que en este punto, la principal modificación a la LISR radica en que a partir del 2005, las mercancías compradas y no vendidas (en inventarios) no se podrán deducir fiscalmente.

OPCION B : Acumulando el valor del inventario final de mercancías 2004:

ALMACENES DE LA CIUDAD, S.A. DE C.V.						
COMPARACION DE LA DEDUCCION DE LAS MERCANCIAS CON LAS LISR 2004 Y 2005						
Ejercicio	Deducción por Compras	Deducción por Costo de lo Vendido	Acumulación del inventario final 2004	Diferencia	Amortización de pérdidas fiscales	Diferencia Total
	(A)	(B)	(C)	(D = A - B + C)	(E)	(D + E)
2005	987,000	950,000	39,773	76,773	Hay que recordar, que en esta opción las Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores se aplicaron forzosamente, para disminuir el valor del Inventario Acumulable.	
2006	914,000	964,000	45,540	-4,460		
2007	1,108,000	1,087,000	32,677	53,677		
2008	769,000	805,000	36,772	772		
2009	812,000	800,000	21,556	33,556		
2010	1,003,000	995,000	21,556	29,556		
2011	511,000	670,000	58,397	-100,603		
2012	339,000	485,000	27,825	-118,175		
2013	460,000	290,000	0	170,000		
2014	926,000	750,000	0	176,000		
TOTAL	7,829,000	7,796,000	284,096	317,096	28,904	346,000

Valor del inventario final de mercancías del ejercicio 2014

En este caso, existe una combinación de montos acumulables y deducibles distribuidos de otra forma, pero que en conjunto arrojan la misma diferencia total, al comparar el ANTES y DESPUES de la deducción que contempla la fracc. II del artículo 29 de la LISR.

CONCLUSIONES.

Después de todo lo analizado a lo largo de la presente investigación, podemos corroborar la Hipótesis que se trazó desde un inicio, y responder a la pregunta del problema planteado de la siguiente manera:

- A.** La reforma efectuada a la LISR, que estipula que a partir del 1° de enero de 2005 las personas morales deduzcan el Costo de lo vendido, en lugar del valor de las Compras hechas en el ejercicio, ciertamente propiciará que las empresas comerciales determinen una base de ISR mayor a la que, de haber continuado las disposiciones anteriores, hubieran obtenido en primera instancia (considerando un escenario económico estable y un desenvolvimiento normal en todas sus funciones).
- B.** Queda claro que para cada compañía las repercusiones financieras de este cambio serán diferentes, pero al condicionarse ahora la deducción de las mercancías hasta que éstas sean enajenadas, provocará que bastantes de dichas entidades registren alguna de las situaciones mencionadas a continuación:
 - 1.- Un aumento en las utilidades fiscales esperadas, y en consecuencia:
 - a)** Un pago más alto en el ISR a su cargo.
 - b)** Una amortización más grande de sus pérdidas fiscales pendientes de aplicar.
 - 2.- Un descenso en las pérdidas fiscales que tuvieran pronosticadas de antemano.

De este modo, se eliminó la posibilidad de bajar las utilidades vía compras, es decir, sobre-inventariándose, casi asegurando que cada operación de venta lleve implícita una utilidad fiscal.

- C.** Es innegable que lo que el Ejecutivo pretende con esta modificación a la ley, es incrementar el margen de recaudación a favor del erario público (y otra vez en contra de los contribuyentes cautivos), aunque esto sólo se consiga por el ejercicio fiscal de 2005 principalmente.

En específico, el gobierno busca compensar lo más posible las secuelas negativas, en materia recaudatoria, de otros cambios a la LISR ya autorizados:

- 1.- La baja en la tasa general de este mismo impuesto, que del 33% en el 2004 se redujo al 30% en el 2005, y para los años 2006 y 2007 disminuirá a niveles del 29% y 28% respectivamente.
 - 2.- La completa deducibilidad de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la empresa (PTU) que se distribuya en un ejercicio.
 - 3.- La reposición del porcentaje de participación consolidable (sociedades controladoras y controladas) al 100%, en vez del anterior 60%, etc.
- D.** Si examinamos bien, la restricción que pone la LISR para deducir el importe de las nuevas mercancías que se adquieran, en sí únicamente constituye un retraso en el momento de consideración fiscal de tales erogaciones.

Y con el desembolso extra de ISR que realicen las sociedades mercantiles en los primeros años de implementación de este esquema, habrán pagado el costo económico del citado desfasamiento, tras lo que volverán a normalizarse las cargas de la relación tributaria.

Por lo que se refiere a las Disposiciones Transitorias 2005, decretadas en la LISR para resolver la inclusión de los inventarios finales 2004 (partida ya deducida) en el cálculo del actual Costo de lo vendido, éstas también implicarán efectos gravables limitados en el tiempo.

En virtud de estas circunstancias, es que se señala que la recaudación adicional de ISR planeada por el fisco en este rubro, tendrá solamente un carácter temporal.

- E.** Múltiples empresarios perciben la complejidad técnica y práctica que trae consigo la reforma en comento, y que contradice lo manifestado en la Exposición de Motivos emitida por el Ejecutivo Federal.

Sin duda alguna, la correcta instrumentación de las normas aprobadas respecto al Costo de lo vendido exigirá, sobre todo a los negocios medianos y pequeños, más trabajo a su función administrativa y contable (controles, registros especiales, conciliaciones, etc.)

Y para la autoridad hacendaria será igualmente difícil auditar este concepto, alrededor del cual deberá establecer las medidas de control necesarias, para evitar maniobras de elusión o evasión fiscales por parte de los contribuyentes.

Esto contraviene totalmente la política de simplificación, que el propio gobierno esgrime como una de las principales metas a las que se quiere llevar al sistema tributario nacional:

Que exista certeza y simplicidad en el pago de los impuestos, de tal modo que se favorezca su cumplimiento espontáneo.

- F.** Es imperativo que a la brevedad, las autoridades fiscales aclaren, precisen, complementen o rectifiquen las situaciones confusas, equivocadas o indefinidas que contienen los artículos que regulan la nueva deducción del Costo de lo vendido, y tratar las que sencillamente fueron olvidadas por la LISR.

En este tema se vislumbran numerosos conflictos entre los contribuyentes y el fisco; en primer lugar, por las supuestas violaciones constitucionales detectadas en la reglamentación correspondiente, y en segundo, por la diversidad de interpretaciones surgidas de la misma LISR, a causa de la ambigüedad de varios de sus preceptos.

Otra muestra de estos descuidos legislativos, gira en torno a la falta de adecuación del artículo 31 de la LISR, donde se especifican los distintos requisitos fiscales que deben reunir las deducciones autorizadas por esta ley (incluida la del Costo de lo vendido) a las personas morales.

En concreto, algunos de los requisitos mencionados sólo podrán cumplirlos los elementos que integran dicho costo (detallados en los artículos 45-B y 45-C de la LISR), siendo imposible que los exhiba este último dato. Por ejemplo:

- 1.- Documentación comprobatoria en regla, con el IVA trasladado en forma expresa y por separado.
- 2.- Pagado mediante cheque nominativo con la leyenda "Para abono en cuenta del beneficiario".
- 3.- Haber retenido y enterado los impuestos a cargo de terceros, etc.

- G.** Aunque es cierto que desde un punto de vista estrictamente técnico (con apego a los principios de contabilidad), lo procedente es deducir el Costo de lo vendido y no las compras, tal como prevalece en el resto del mundo, también hay que observar que con esta modificación se rompe la simetría fiscal que había sido creada:
- Antes, cuando alguien adquiría un producto para comercializarlo, podía deducirlo en el momento que lo compraba porque, paralelamente, quien se lo vendía se hallaba obligado a acumular el idéntico importe desde ese mismo instante.
 - Ahora, mientras que el que vende acumula, el que compra no tendrá derecho a deducir su erogación sino hasta que logre la reventa del bien, escenario que muchos califican de inequitativo.
- H.** Por lo que concierne a los resultados que arrojó el Caso Práctico, en relación con las dos alternativas de tratamiento para el costo del inventario final de mercancías 2004, sin problema se aprecia que la Opción de Acumulación (Opción B) ofrece, financieramente hablando, mayores ventajas que el camino de No Deducibilidad (Opción A) establecido en la fracción IV, del Artículo 3º Transitorio para 2005 de la LISR, ya que:
- 1.- Por una parte, es un hecho que casi todo ese inventario (si no es que todo), se venderá en el primer año de aplicación de las reformas comentadas (2005), en tanto que el período para realizar la acumulación referida podría ser hasta de doce ejercicios (golpe dividido), plazo durante el cual no se actualizará el monto pendiente de acumular por efecto de la inflación.
 - 2.- Y por otro lado, concede la oportunidad de aprovechar más ampliamente, para esta partida gravable, el descenso en la tasa de ISR (el impuesto que genere del 2007 en adelante, se calculará a razón del 28%).
- I.** Gravar más a los contribuyentes de siempre, provoca que nuestra economía formal siga perdiendo competitividad e impulso, frente a las demás opciones de mercado que presenta el contexto global.

Si el Gobierno Federal necesita acrecentar los recursos públicos, para sufragar sus gastos y el financiamiento de los proyectos nacionales, debería pensar inicialmente en aumentar su eficiencia recaudatoria y de fiscalización, sobre los impuestos y regímenes fiscales ya existentes. Y después, culminar las tan anunciadas tareas de:

- Ampliación real de la base de contribuyentes.
- Incorporación de la economía informal “legal” a esquemas de tributación.
- Combate a la economía informal “ilegal” (contrabando, piratería, etc.)
- Redefinición de los regímenes de exención.
- Apoyo a la inversión y generación de empleos.
- Simplificación de trámites y fortalecimiento de la seguridad jurídica.
- Reforma Fiscal Integral.

**ABREVIATURAS Y
BIBLIOGRAFIA.**

ABREVIATURAS

CFF	Código Fiscal de la Federación
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
DOF	Diario Oficial de la Federación
IMCP	Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
INPC	Indice Nacional de Precios al Consumidor
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
PCGA	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
PEPS	Primeras entradas primeras salidas
RISR	Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
RIVA	Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado
RMF'04	Resolución Miscelánea Fiscal 2004-2005
RMF'05	Resolución Miscelánea Fiscal 2005-2006
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
UEPS	Últimas entradas primeras salidas

BIBLIOGRAFIA

LIBROS:

Calleja Bernal, Francisco Javier, Contabilidad de Costos.
Prentice Hall, 1ª ed., México, 2001

Cárdenas Nápoles, Raúl, Contabilidad de costos I.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 3ª ed., México, 2001

Del Río González, Cristóbal, Costos I.
International Thomson Editores, 21ª ed., México, 2003

Flores Rodríguez, Jesús, et. al., Costo de lo vendido: Alternativas fiscales y aplicación práctica.
Gasca-SICCO, 1ª ed., México, 2005

Hernández Rodríguez, Jesús F., Costo de ventas fiscal 2005.
Ediciones fiscales ISEF, 1ª ed., México, 2005

Pérez Chávez, José, et. al., Inventarios y Costo de ventas: Aspectos fiscales y contables.
Tax Editores Unidos, 1ª ed., México, 2005

Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 20ª ed., México, 2004

Romero López, Javier, Contabilidad Intermedia.
McGraw Hill / Interamericana, 2ª ed., México, 2005

ARTICULOS EN REVISTAS:

“50 principales preguntas y respuestas relacionadas con el Costo de lo vendido.”, en:
Práctica Fiscal, Laboral y Legal-Empresarial, Año XIV, Núm. 390, 3ª decena de Febrero
2005, Tax Editores Unidos
pág. A40-A52

Burgoa Toledo, Carlos Alberto, “Se aplazan los amparos del Costo de lo vendido.”, en:
Prontuario de Actualización Fiscal, Año XVII, Núm. 378, 1ª quincena de Julio 2005
Gasca-SICCO
pág. 7-17

Flores Rodríguez, Jesús, “La Resolución Miscelánea y el Costo de lo vendido.”, en:
Prontuario de Actualización Fiscal, Año XVII, Núm. 379, 2ª quincena de Julio 2005
Gasca-SICCO
pág. 103-116

Mireles Arreola, Susana, “El Costo de lo vendido y la Miscelánea 2005.”, en:
Prontuario de Actualización Fiscal, Año XVII, Núm. 378, 1ª quincena de Julio 2005
Gasca-SICCO
pág. 63-79

Mundo Montoya, María Isabel, “*Costo de lo vendido de Personas Morales: Requisitos de deducibilidad, no deducibles e inventario acumulable.*”, en: Prontuario de Actualización Fiscal, Año XVI, Núm. 365, 2ª quincena de Diciembre 2004 Gasca-SICCO
pág. 7-39

Santamaría García, Jorge, “*Costo de lo vendido 2005.*”, en: Nuevo Consultorio Fiscal, Núm. 367, 1ª quincena de Diciembre 2004 Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM
pág. 9-25

Soriano Escalona, Oscar, “*Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta en relación con el costo de ventas.*”, en: Contaduría Pública, Año 33, Núm. 389, Enero 2005 Instituto Mexicano de Contadores Públicos
pág. 10-14

OTRAS FUENTES:

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Código Fiscal de la Federación 2005
- Ley del Impuesto Sobre la Renta 2005 y su Reglamento
- Resolución Miscelánea Fiscal 2005-2006