

# Aspectos de Inconstitucionalidad del Régimen de Deducción del Costo de lo Vendido

Por: Lic. Enrique Ramírez Figueroa  
Lic. Adolfo Anguiano G.

## CONSEJO DIRECTIVO NACIONAL 2005

**C.P. Ricardo Ancona Sánchez**

Presidente

**C.P. Eduardo Vargas Priego**

Presidente del Consejo Técnico

**IQ MBA Juan Carlos Erdozain Rivera**

Secretario CDN y Director General IMEF

COMITÉ TÉCNICO NACIONAL  
FISCAL

PRESIDENTE

**C.P. Carlos Cárdenas Guzmán**

## INTEGRANTES

C.P. Francisco J. Macías Valadéz Treviño  
 C.P. José Angel Eserverri Ahuja  
 C.P. Miguel Ortiz Aguilar  
 Lic. Mauricio Bravo Fortoul  
 Lic. Ma. Teresa Bastidas Yffert  
 Lic. Mario Calderón Danel  
 C.P. Arturo Carvajal Trillo  
 C.P. Ma. Teresa Cortes Martínez  
 Lic. Joaquín de Córdoba Bjórquez  
 C.P. Mario de León Ostos  
 Lic. Miguel Angel Díaz Marín  
 C.P. José Luis Fernández Fernández  
 Lic. Juan Fernández González  
 Lic. Héctor Fernández Palazuelos  
 C.P. Domingo García Robles  
 C.P. Raúl Gómez Cortes  
 C.P. Sergio González Valdelamar  
 Lic. Arturo Halgraves Cerda  
 C.P. Noe Hernández Ortíz  
 C.P. Pablo Ibáñez Mariel  
 C.P. Javier Labrador Goyeneche  
 C.P. Armando López Lara  
 C.P. Horacio Magaña Sesma  
 C.P. Ramón Máynez Cervantes  
 C.P. Arturo Méndez Islas  
 Lic. Eduardo Méndez Vital  
 C.P. Saúl Mercado Monroy  
 C.P. Alberto Montiel Castellanos  
 C.P. Javier Muñoz Pineda  
 C.P. Carlos Enrique Nayme Haddad  
 C.P. Eduardo Nyssen Ocaranza  
 C.P. Joel Ortega Jonguitud  
 Lic. Luis Ortiz Hidalgo  
 C.P. Alfonso Pérez Reguera  
 Martínez de Escobar  
 C.P. Ignacio Puertas Maíz  
 Lic. Enrique Ramírez Figueroa  
 C.P. Eduardo Rodríguez Islas  
 C.P. Luis Ignacio Sánchez Gutiérrez  
 C.P. Alfredo Sánchez Torrado  
 C.P. Eduardo Sayavedra Herrerías  
 Lic. Jesús Serrano de la Vega  
 C.P. José Juan Vázquez Martínez L.  
 L.C. Jorge Zúñiga Carrasco  
 C.P. Elio Fernando Zurita Morales

**C.P. José Antonio Hernández Hernández**Coordinador del Comité  
Técnico Nacional Fiscal**Introducción.**

A partir del 1º de enero de 2005, entraron en vigor algunas modificaciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta. Entre ellas, se adicionaron los artículos 45-A a 45-I de dicha Ley, en la que se estableció un nuevo régimen para la deducción de las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos terminados y semiterminados que utilicen los contribuyentes para fabricar bienes o prestar servicios, denominado del "Costo de lo Vendido", el cual es materia de análisis en el presente trabajo, particularmente desde la perspectiva de su apego a las garantías que en materia tributaria consagra nuestra Constitución Política Federal.

Conforme al régimen de deducción vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, las personas morales efectuaban una serie de erogaciones y gastos necesarios relacionados con los procesos productivos, inherentes al cumplimiento de sus objetos sociales, entre las cuales se incluían las cantidades que destinaban para la adquisición de mercancías o bien, materia prima o productos terminados o semiterminados para su posterior enajenación, partidas que eran consideradas deducibles en el ejercicio en que se incurrían.

Con la entrada en vigor del nuevo régimen del costo de lo vendido, se establece que los contribuyentes reconocerán los efectos fiscales de las adquisi-

ciones y gastos relacionados con la producción, hasta el ejercicio en el que enajenan las mercancías correspondientes.

Adicionalmente, el primero de enero del presente año también entraron en vigor diversas disposiciones transitorias en las que se regulan los procedimientos que deberán aplicarse por los contribuyentes respecto de los inventarios que tenían al 31 de diciembre de 2004.

En nuestra opinión, tanto el nuevo régimen de deducción del costo de lo vendido, como los procedimientos que se establecieron mediante disposiciones transitorias en relación con los inventarios con que contaban los contribuyentes al 31 de diciembre de 2004, pueden estimarse violatorios de las garantías que consagra nuestra Constitución Política en materia tributaria, por diversas razones.

Por tanto, en el presente artículo pretendemos explicar de manera ágil y desprovista de tecnicismos, los motivos principales que nos llevan a concluir que las disposiciones a las que hemos venido refiriéndonos, resultan inconstitucionales. Primeramente, expresaremos nuestros comentarios en relación con las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta que establecen los procedimientos para la deducción del costo de lo vendido y, posteriormente, haremos referencia a los pro-

blemas de constitucionalidad que encontramos en el régimen de transición previsto para los inventarios existentes al 31 de diciembre de 2004.

### *Régimen General.*

En primer término, estimamos que el nuevo régimen de deducción basado en el costo de lo vendido, viola la garantía de proporcionalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, en la medida que desconoce la auténtica capacidad contributiva de los sujetos del impuesto.

El nuevo régimen de deducción de costo de lo vendido, al diferir la deducción de las erogaciones en que incurren los contribuyentes hasta el momento en el que se enajenan las mercancías correspondientes, trae como consecuencia que la disminución patrimonial que representan dichas erogaciones no se reconozcan en el momento en el que efectivamente se presenta, sino en uno posterior.

Cuando el momento de la erogación ocurre en un ejercicio diverso de aquel en el que se enajena la mercancía, la auténtica capacidad contributiva del sujeto se desconoce en el primero de dichos ejercicios, pues la disminución patrimonial correspondiente, si bien ya ocurrió, no se reconoce sino hasta en un ejercicio posterior.

Esta situación, evidentemente, origina que el impuesto no respete la garantía de proporcionalidad tributaria en el ejercicio en el que, habiéndose realizado la erogación correspondiente, no se permite la aplicación de la deducción, con independencia de que la misma pueda llevarse a cabo en un ejercicio posterior.

Asimismo, el régimen del costo de lo vendido, no establece un procedimiento para actualizar las erogaciones y los gastos que efectúan los contribuyentes, ya que el valor de dichas erogaciones y gastos no será el mismo cuando se efectúen y cuando se enajene el producto, lo que también provoca que no tributen de acuerdo con su capacidad contributiva.

Este desconocimiento de la capacidad contributiva de los sujetos es aún más grave, si se toma en cuenta que las cuentas por pagar o deudas que pueda tener el contribuyente por la adquisición de inventarios, sí deben de incluirse para la determinación del ajuste anual por inflación, siendo que a la deducción que se origina no se le reconoce actualización alguna, no obstante que queda diferida al momento en que se enajenan las mercancías.

Adicionalmente, consideramos que el nuevo régimen de deducción del costo de lo vendido, viola las garantías de seguridad jurídica y legalidad tributaria contenidas respectivamente, en los artículos 16 y 31, fracción IV constitucional.

Cabe recordar que conforme a estas garantías, todos los elementos sustanciales de las Contribuciones Federales deben estar previstos de manera clara y precisa en una ley emanada del Congreso de la Unión, de manera tal que no quede a las autoridades exactoras sino su mera aplicación, principios que no respetan las disposiciones que regulan la determinación del costo de lo vendido a partir del primero de enero del 2005.

En efecto, del análisis de las referidas disposiciones se puede advertir que, en primer término, regulan los sistemas de costeo que podrá utilizar el contribuyente para el cálculo del costo de lo vendido en el ejercicio; en segundo término, las disposiciones señalan los conceptos que deben incluirse para la determinación del costo por parte de las empresas comerciales o de las que realizan actividades distintas, así como los distintos métodos de valuación de inventarios que pueden aplicar los contribuyentes.

Sin embargo, las disposiciones que se comentan, en ningún momento establecen el procedimiento que deben seguir los contribuyentes, una vez determinado el sistema, los elementos que se incluirán y los métodos de valuación, para obtener el importe del "costo de lo vendido" deducible en el ejercicio.

Esto es, la ley no establece cuál es el procedimiento que deberán seguir los contribuyentes para obtener el importe deducible por concepto de "costo de lo vendido", a que se refiere la fracción II del artículo 29.

Esta situación se traduce en una clara violación al principio de legalidad tributaria, con independencia de que la fórmula o procedimiento de cálculo del costo de lo vendido pueda ser un conocimiento común dentro de la técnica contable.

Por otra parte, los artículos 45-A al 45-I en relación con el 29, fracción II, todos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establecen un buen número de conceptos que se involucran para el cálculo del costo de lo vendido, entre los cuales, a manera de ejemplo, podemos señalar el "costeo absorbente", "costeo directo", "PEPS", "UEPS", sin que exista una definición de los mismos dentro de la ley o alguna disposición que regule los procedimientos necesarios para la aplicación de dichos sistemas o métodos, lo cual puede resultar cuestionable de cara a las garantías de legalidad tributaria y seguridad jurídica.

Incluso, los artículos 45-A, 45-F y 45-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta, expresamente remiten a los contribuyentes al Reglamento de la Ley para la aplicación de diversos conceptos que se involucran en la determinación del "costo de lo

vendido" como concepto deducible, lo que provoca que en este último ordenamiento, que no es una disposición de carácter formal y materialmente legislativo, se establezcan elementos esenciales del tributo, como lo es la base de impuesto, lo que contraviene el principio de legalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, y el artículo 89, fracción I de la Constitución.

Adicionalmente, nos parece que los artículos que regulan el costo de lo vendido violan la garantía de equidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV constitucional, al dar un trato distinto a las personas morales, respecto del que reciben las personas físicas que realizan actividades empresariales.

En efecto, para las personas físicas que realizan actividades empresariales, no se modificó el régimen de reconocimiento de la deducibilidad de las adquisiciones de inventarios que realizan, es decir, se les permite a las mismas deducir dichas adquisiciones desde que se llevan a cabo y no hasta que se enajenan las mercancías correspondientes, lo cual resulta distinto para las personas morales, que ahora realizan sus deducciones conforme al costo de lo vendido.

Esta distinción de trato nos parece injustificable y, por ende, inequitativa, ya que ambas clases de sujetos del impuesto sobre la renta son

equiparables, partiendo de la base que ambas tiene como finalidad el lucro mercantil, máxime si tomamos en cuenta los recientes criterios emanados de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

### *Régimen Transitorio.*

Por otro lado, las fracciones IV y V contenidas en el Artículo Tercero del Decreto que reformó a la Ley del Impuesto sobre la Renta a partir del primero de enero del presente año, mismas que contienen el régimen transitorio que deben aplicar los contribuyentes respecto de los inventarios con los que contaban al 31 de diciembre de 2004, también puede estimarse inconstitucional.

La fracción IV en comento, impide a los contribuyentes deducir el costo de lo vendido de las mercancías, y además, los obliga a considerar que lo primero que se enajena en 2005, es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1° de enero de 2005, lo que denominamos como un "Régimen de Transición General".

De la misma forma, las fracciones IV y V del mismo artículo, si bien permiten la deducción del costo de lo vendido de los inventarios de los contribuyentes al 31 de diciembre de 2004, los obliga a acumular su inventario acumulable, proporcionalmente y en diferente número de años, en función del índice promedio de

rotación de inventarios establecido en la propia fracción V, lo que podemos denominar como "Régimen de Transición Opcional".

Consideramos que el "Régimen de Transición General" contenido en la mencionada fracción IV, es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, de la garantía de seguridad jurídica y de la garantía de audiencia, contenidas en los artículos 31, fracción IV, 16 y 14 constitucionales, respectivamente.

Lo anterior, en la medida que establece una presunción y/o ficción para deducir el costo de lo vendido, que consiste en considerar que lo primero que se enajena en 2005, es lo primero que se había adquirido al 31 de diciembre de 2004, hasta agotar sus existencias, con lo cual los contribuyentes se ven obligados a acumular como ingreso lo que hayan obtenido por la venta efectuada de la mercancía adquirida y enajenada en 2005, sin que a dicho ingreso acumulable se le pueda restar el costo o gasto en que incurrieron para la comercialización y/o producción de los bienes enajenados, hasta que agoten las existencias de los inventarios que se tenían al 31 de diciembre de 2004, lo que provoca un desconocimiento de su capacidad contributiva.

Por último, el "Régimen de Transición General" es violatorio de la garantía de equidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV constitucional, ya que obliga a todos los contribuyentes a considerar que lo primero que se enajena en 2005, es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1º de enero de 2005, hasta agotar sus existencias, independientemente de la

actividad o giro que desempeñe el propio contribuyente, en donde esta situación no necesariamente coincide con la realidad.

Ahora bien, las disposiciones de lo que denominamos "Régimen de Transición Opcional", violan la garantía de irretroactividad de la ley contenida en el artículo 14 constitucional, toda vez que pretenden nulificar la deducción de los inventarios al 31 de diciembre de 2004, aplicada en su oportunidad, mediante la acumulación del importe respectivo en los ejercicios siguientes, según el índice de rotación de inventarios determinado por el contribuyente.

Adicionalmente, el "Régimen de Transición Opcional" viola el principio de equidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 constitucional, en la medida que a ciertos contribuyentes se les impone diversos plazos y proporciones para acumular el "inventario acumulable" dependiendo del índice promedio de rotación de inventarios, es decir, con independencia de que sea el mismo ingreso que lleguen a obtener los contribuyentes, se les obliga a acumular en diferente proporción y plazo su inventario acumulable.

En este sentido, consideramos que de lo expuesto en el presente, podemos concluir que el nuevo régimen de deducción de costo de lo vendido adolece de vicios de inconstitucionalidad notables, que pueden derivarse en una declaratoria en tal sentido por parte del Poder Judicial de la Federación, al resolver los distintos medios de impugnación que sin duda interpondrán los contribuyentes.

## ESTIMADO SOCIO

Cualquier comentario, observación o sugerencia a este Boletín, favor de hacerlo llegar directamente al autor. Lic. Enrique Ramírez Figueroa  
e-mail: [eramirez@chevez.com.mx](mailto:eramirez@chevez.com.mx)