

Deducción del costo de lo vendido

Por:

Manuel Mena

Mario Chavero.

Una de las reformas trascendentes a la Ley del Impuesto sobre la Renta para el año 2005, aprobadas en noviembre de 2004, fue sin lugar a dudas el cambio que se da en el capítulo de las deducciones, al pasar la deducción de compras

o adquisición de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados a la deducción del costo de lo vendido.

A partir del 2005, el costo de los bienes adquiridos y los cos-

tos de producción incurridos para su transformación, serán deducibles en el ejercicio en que se acumulen los ingresos derivados de su enajenación, en vez de deducirlos conforme los bienes eran adquiridos o los costos eran incurridos.

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
INFORMACIÓN FINANCIERA

PRESIDENTE

C.P. Enrique Calleja Pinedo

INTEGRANTES

C.P. Luis Antonio Cortés Moreno

C.P. Mario Chavero Gonzalez

C.P. Roberto Velasco Gómez

C.P. Octavio Aguirre Hernández

C.P. Gustavo Ariza Rivero

C.P. Domingo García Robles

Lic. Carlos Moreno Sánchez

C.P. Manuel Mena Zárate

C.P. Alfredo Antúnez Sin

C.P. Jorge García de la Vega

C.P. Daniel Ledesma González

C.P. Sergio González Rivera

Colaborador

C.P. Martín A. Recillas Vázquez

Coordinador del Comité

Técnico Nacional de Información

Financiera

Esto implica que los inventarios de productos en existencia al cierre de cada ejercicio en poder del contribuyente, tendrán nuevamente un valor fiscal, que será necesario determinar mediante la aplicación del sistema de costeo absorbente histórico o en forma predeterminada (costos estimados o estándar). También podrá utilizarse el costo directo para su valuación, siempre que se cumpla con lo dispuesto por el Reglamento de la Ley.

Independientemente del sistema de costos que se utilice, los contribuyentes, para dar salida a sus inventarios, podrán optar por cualquiera de los métodos siguientes (excepto las existencias al 31 de diciembre de 2004 que deberán ser controladas y valuadas exclusivamente por el método PEPS):

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

El método de valuación elegido deberá utilizarse para efectos fiscales durante un período mínimo de cinco ejercicios. Se precisa que en ningún caso se dará efectos fiscales a la actualización de inventarios o del costo de ventas. Por lo que se refiere a la valuación contable, ésta podrá ser distinta a la fiscal, pero en esos casos deberá llevarse un registro de las diferencias.

Régimen de transición

En disposiciones transitorias se establece el régimen de transición de la deducción de compras por el costo de lo vendido, cuyas principales reglas son las siguientes:

1. Se establecen dos opciones para el tratamiento de los inventarios en existencia al 31 de diciembre del 2004:
 - a) Hacer no deducible en 2005 el costo de ventas de los inventarios al 31 de diciembre de 2004, en cuyo caso se considerará que lo primero que se vende es el inventario a esa fecha.
 - b) Acumular gradualmente el inventario al 31 de diciembre de 2004, de conformidad con una tabla que especifica el porcentaje de acumulación anual, el cual varía dependiendo del índice de rotación que la empresa haya tenido en el período de 2002 a 2004. Bajo esta opción se podrá reconocer que los inventarios al 31 de diciembre del 2004 tienen

costo fiscal, este costo será igual a la diferencia temporal de inventarios al 31 de diciembre de 2004 al cual se le denomina Inventario Base y, por lo tanto, éste será deducible cuando los bienes sean vendidos, esto hace necesario que la reversión de la diferencia temporal de inventarios deba calendarizarse.

El reconocer un costo fiscal para el inventario al 31 de diciembre del 2004, es debido a que la empresa aumentará a la utilidad fiscal que obtenga en varios ejercicios, el valor total asignado a dicho inventario; es decir, mediante el procedimiento de acumulación la empresa reversa la deducción de inventarios que realizó al amparo de la Ley vigente hasta 2004.

2. El importe acumulable (IA) del inventario al 31 de diciembre de 2004, se determina valuando las existencias por el método de primeras entradas-primeras salidas y disminuyéndole los siguientes conceptos:
 - a) El valor de los inventarios de 1986 o 1988, el que haya resultado menor y que aún está pendiente de deducción.
 - b) Las pérdidas fiscales pendientes de amortizar al 31 de diciembre de 2004 actualizadas, en el entendido que el monto que se aplique contra el valor de las existencias de inventarios, ya no podrá ser deducida de las utilidades fiscales futuras.
 - c) El exceso del costo promedio mensual de inventarios importados durante el período de septiembre a diciembre de 2004, frente al promedio mensual de inventarios importados en el mismo período del 2003.
3. El valor neto determinado conforme al punto 2 anterior, se acumulará gradualmente en varios ejercicios que pueden oscilar entre 4 a 12 años, esto dependiendo del por ciento de acumulación anual que se determine con base en el índice promedio de rotación de

inventarios del período 2002 a 2004; por ejemplo si el índice promedio de rotación es de más de 15, el inventario se acumula en 4 años a razón de 25% anual; si es inferior a 1, el inventario se acumula en 12 años a diferentes porcentajes anuales, aunque habrá una acumulación adicional si el valor del inventario al final de algún ejercicio es inferior al inventario base que se tenía al 31 de diciembre de 2004.

Considerando lo mencionado en párrafos anteriores, se comenta las dos situaciones que se pueden presentar:

A.- NO SE TOMA LA OPCIÓN DE ACUMULAR EL INVENTARIO (IB)

Suponiendo que una rotación de inventarios mayor a una vez al año, esto es que la empresa tiene una existencia en inventarios mayor a 365 días, implica generalmente que la venta de todo el IB de 2004 y el costo de ventas en 2005 que corresponda al IB no será deducible, por lo que en este caso la reversión de la diferencia temporal de dicho IB se realizará en 2005, en cuyo caso se deberá aplicar la tasa del 30% para determinar el ISR diferido.

B.- SE TOMA LA OPCIÓN DE ACUMULAR EL INVENTARIO.

En este caso y atendiendo a lo ya mencionado, la acumulación se hará en periodos que pueden fluctuar entre 4 y 12 años y la deducción del costo de lo vendido se hará conforme se enajene el inventario. También se establece cómo debe recalcularse el importe acumulable en cada año, en el caso que disminuya el valor de los inventarios al 31 de diciembre del año de que se trate con respecto al IB. En esta opción debemos mencionar que las disposiciones fiscales no establecen específicamente que lo primero que se vende en el 2005, proviene del inventario de 2004.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DIFERIDO

Para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta diferido al 31 de diciembre de 2004, el valor contable del inventario a esa fecha, deberá considerarse como una partida temporal, ya que este importe en teoría, fue el que se hizo deducible vía compras y en el futuro cuando sea vendido, será no deducible o se acumulará para asignarle a su vez costo fiscal al inventario. Es conveniente señalar que si el monto de los inventarios incluye algún efecto de actualización, la parte proporcional a dicho efecto deberá afectarse contra el retanm del año, como lo menciona el Boletín D-4.

El impuesto diferido al 31 de diciembre de 2004, deberá calcularse a las tasas de ISR que estarán vigentes en los ejercicios en que el costo del inventario contable sea no deducible o acumulable, atendiendo a lo que establece el párrafo 27 del Boletín D-4.

Una consideración especial se tendrá que dar a las pérdidas fiscales aplicadas contra el inventario y al valor del inventario pendiente de deducir proveniente de los años 1986 o 1988, a fin de que no se duplique el efecto en el impuesto diferido.

Es importante señalar que para el cierre del año de 2005, es muy posible que existan partidas temporales en los inventarios (por diferencias en el valor contable y fiscal) que tendrán que ser consideradas en la determinación del ISR diferido.

Atendiendo a lo descrito en el Boletín D-4, párrafo 47 y la circular 54, debe reconocerse la PTU diferida cuando existan diferencias temporales que surjan de la conciliación entre la utilidad contable y la utilidad gravable para PTU. Esto dependerá en gran medida de la forma en que la compañía determine la base para PTU.

EJEMPLOS DE CALEDARIZACIÓN DE LA REVERSIÓN DE LAS DIFERENCIAS TEMPORALES RELATIVAS A INVENTARIOS Y LA OPCIÓN DE ACUMULAR EL INVENTARIO FISCAL

Se ejemplifican las conclusiones respecto a la calendarización de la reversión de las diferencias temporales señaladas en párrafos anteriores, cuando se toma la opción de acumular el inventario se señala el efecto de éstas en el cálculo de ISR diferido que resulta de aplicar las nuevas tasas de ISR aprobadas a las diferencias temporales que se han calendarizado, y se determina el ajuste que se tendría que efectuar al comparar el saldo del ISR diferido así obtenido, contra el saldo de ISR diferido que resulta del cálculo antes de las modificaciones fiscales en el que se utiliza la tasa del 32%, que es la tasa aplicable en 2004 para efectos de la determinación de ISR causado que pagado en la declaración de 2004.

Descripción de los ejemplos	Anexo
Se presenta como Caso Base 1, el cálculo del ISR diferido antes de la Reforma fiscal 2005, aplicando las tasa de ISR del 32%, para que el resultado se pueda comparar contra los efectos de la Reforma fiscal que se muestran en los ANEXOS 2 y 3.	1
Se toma la opción de acumular el inventario base, y no se tiene ninguno de los tres conceptos que se pudieran deducir del IB. Se supone que el IB es menor al inventario contable (que es la diferencia temporal de inventarios), por lo que se muestra el efecto en la calendarización de los \$12 que no son deducibles.	2
Se toma la opción de acumular el inventario base, y no se tiene ninguno de los tres conceptos que se pudieran deducir del IB. Se supone que el IB es mayor al inventario contable, por lo que se acumula una cantidad adicional (\$20 en el ejemplo) que a su vez es deducible cuando se vende el inventario.	3
Se presenta como Caso Base 2, el cálculo del ISR diferido antes de la Reforma fiscal 2005, aplicando la tasa de ISR del 32%. Se tiene un saldo del inventario de la Regla 106 y pérdidas fiscales por amortizar. Este caso base es para compararlo contra los efectos de la Reforma fiscal que se muestran en el ANEXO 5.	4
Se toma la opción de acumular el inventario base, el cual se disminuye con importes de la Regla 106 y pérdidas fiscales por amortizar. El IB es menor al inventario contable.	5
Se toma la opción de acumular el inventario base, el cual se disminuye con el incremento de los inventarios de importación en el último cuatrimestre de 2004. El IB es menor al inventario contable. Se ilustra el efecto de dicho incremento en la calendarización de la reversión de la diferencia temporal de inventarios, y se muestra como Caso base 3, el cálculo del ISR antes de la Reforma fiscal 2005.	6

Anexo 1

EJEMPLO DE DETERMINACIÓN DEL AJUSTE AL SALDO AL 31 - XII - 04 DEL ISR DIFERIDO (ANTES DE REFORMA FISCAL 2005)

CASO BASE 1	Valor fiscal	Valor contable	Diferencia temporal activa (pasiva)	2005	2006	2007	2008	2009 en adelante	Total
Inventarios		100	(100)	(100)					
Regla 106			0						
Diferencias temporales			(100)	(100)	0	0	0	0	(100.00)
Pérdidas fiscales por amortizar			0						
			(100)	(100)	0	0	0	0	(100.00)
Tasa y saldo antes de la reforma fiscal	32%		(32.00)	(32.00)	0.00	0.00	0.00	0.00	(32.00)

Anexo 2

**EJEMPLO DE DETERMINACIÓN DEL AJUSTE AL SALDO AL 31 - XII - 04 DEL ISR DIFERIDO
POR REDUCCIÓN DE TASAS ISR Y SE EJERCE LA OPCIÓN DE ACUMULAR EL INVENTARIO
(INVENTARIO BASE MENOR AL CONTABLE)**

	Valor fiscal	Valor contable	Diferencia temporal activa (pasiva)	2005	2006	2007	2008	2009 en adelante	Total
DESPUÉS DE REFORMA FISCAL									
Inventarios (IB = \$88; \$12 no ded en 2005)		100	(100)	(34)	(22)	(22)	(22)		(100.00)
Regla 106			0						
Diferencias temporales			(100)	(34)	(22)	(22)	(22)	0	(100.00)
Pérdidas fiscales por amortizar			0						
			(100)	(34)	(22)	(22)	(22)	0	(100.00)
Tasa y saldo antes de la reforma fiscal Ver ANEXO 1	32%		(32.00)	(32.00)	0.00	0.00	0.00	0.00	(32.00)
Nuevas tasas según reforma fiscal				30%	29%	28%	28%	28%	
Saldo del ISR diferido activo (pasivo)				(10.20)	(6.38)	(6.16)	(6.16)	0.00	(28.90)
Ajuste en 2004 por cambio de tasas y cambio de ley por la opción									3.10

Anexo 3

**EJEMPLO DE DETERMINACIÓN DEL AJUSTE AL SALDO AL 31 - XII - 04 DEL ISR DIFERIDO
POR REDUCCIÓN DE TASAS ISR Y SE EJERCE LA OPCIÓN DE ACUMULAR EL INVENTARIO
(INVENTARIO BASE MAYOR AL CONTABLE)**

	Valor fiscal	Valor contable	Diferencia temporal activa (pasiva)	2005	2006	2007	2008	2009 en adelante	Total
DESPUÉS DE REFORMA FISCAL									
Inventario base (\$120)	(120)		(120)	(30)	(30)	(30)	(30)		(120.00)
Deducción en exceso del costo de ventas contable, al venderse el inventario	20		20	20					20.00
Inventario contable		100	(100)	(10)	(30)	(30)	(30)		(100.00)
Diferencias temporales			(100)	(10)	(30)	(30)	(30)	0	(100.00)
Pérdidas fiscales por amortizar			0						
			(100)	(10)	(30)	(30)	(30)	0	(100.00)
Tasa y saldo antes de la reforma fiscal Ver ANEXO 1	32%		(32.00)	(32.00)	0.00	0.00	0.00	0.00	(32.00)
Nuevas tasas según reforma fiscal				30%	29%	28%	28%	28%	
Saldo del ISR diferido activo (pasivo)				(3.00)	(8.70)	(8.40)	(8.40)	0.00	(28.50)
Ajuste en 2004 por cambio de tasas y cambio de ley por la opción									3.50

Anexo 4

EJEMPLO DE DETERMINACIÓN DEL AJUSTE AL SALDO AL 31 - XII - 04 DEL ISR DIFERIDO

ANTES DE REFORMA FISCAL 2005

CASO BASE 2	Valor fiscal	Valor contable	Diferencia temporal activa (pasiva)	2005	2006	2007	2008	2009 en adelante	Total
Inventarios		100	(100)	(100)					(100.00)
Regla 106 - amortización en 2005	30		30	1.58	1.58	1.58	1.58	23.68	30.00
Pérdidas fiscales por amortizar	100		100	98.42			1.58	(NOTA 1)	100.00
			30	0.00	1.58	1.58	3.16	23.68	30.00
Tasa y saldo antes de la reforma fiscal	32%		9.60	0.00	0.51	0.51	1.01	7.58	9.60

NOTA 1. Después de efectuar el análisis que requiere el párrafo 28.b del D-4 , se concluye que existe una alta probabilidad de que habrá utilidades gravables suficientes.

Anexo 5

EJEMPLO DE DETERMINACIÓN DEL AJUSTE AL SALDO AL 31 - XII - 04 DEL ISR DIFERIDO POR REDUCCIÓN DE TASAS ISR Y SE EJERCE LA OPCIÓN DE ACUMULAR EL INVENTARIO (SE DISMINUYE DEL IB, INVENTARIO DE LA REGLA 106 Y PÉRDIDAS FISCALES POR AMORTIZAR)

INVENTARIO BASE No deducible Inventario contable	88	Valor fiscal	Valor contable	Diferencia temporal activa (pasiva)	2005	2006	2007	2008	2009 en adelante	Total
	12									
DESPUÉS DE REFORMA FISCAL										
Inventarios			100	(100)	(100)					(100.00)
Regla 106 - amortización en 2005		30		30	30					30.00
Pérdidas fiscales por amortizar		100		100	70			30	(NOTA 2)	100.00
				30	0	(NOTA 1)	0	30		30
Tasa y saldo antes de la reforma fiscal Ver ANEXO 4		32%		9.60	0.00	0.51	0.51	1.01	7.58	9.60
Nuevas tasas según reforma fiscal					30%	29%	28%	28%	28%	
Saldo del ISR diferido activo (pasivo)					0.00	0.00	0.00	8.40	0.00	8.40
Ajuste en 2004 por cambio de tasas y cambio de ley por la opción										(1.20)

NOTA 1. El inventario acumulado es cero porque al IB (\$88) se le disminuyen los inventarios de la regla 106 (\$30) y pérdidas fiscales (\$58),

NOTA 2. Después de efectuar el análisis que requiere el párrafo 28.b del D-4 , se concluye que existe una alta probabilidad de que habrá utilidades gravables suficientes.

Anexo 6

EJEMPLO DE DETERMINACIÓN DEL AJUSTE AL SALDO AL 31 - XII - 04 DEL ISR DIFERIDO POR REDUCCIÓN DE TASAS ISR Y SE EJERCE LA OPCIÓN DE ACUMULAR EL INVENTARIO (SE DISMINUYE DEL IB, EL INCREMENTO DE LOS INVENTARIOS DE IMPORTACIÓN EN EL ÚLTIMO CUATRIMESTRE DE 2004)

INVENTARIO BASE	88
Menos Incremento inventarios importación	-20
INVENTARIO ACUMULABLE	68
Por otra parte, en 2005 se acumula el mismo incremento	20
No deducible	12
Inventario contable	100

	Valor fiscal	Valor contable	Diferencia temporal activa (pasiva)	2005	2006	2007	2008	2009 en adelante	Total
DESPUÉS DE REFORMA FISCAL									
Inventarios		100	(100)	(49)	(17.00)	(17.00)	(17.00)		(100.00)
Tasa y saldo antes de la reforma fiscal (Caso Base 3)	32%		(32.00)	(32.00)	0.00	0.00	0.00		(32.00)
Nuevas tasas según reforma fiscal				30%	28%	28%	28%	28%	
Saldo del ISR diferido activo (pasivo)				(14.70)	(4.93)	(4.76)	(4.76)	0.00	(29.15)
Ajuste en 2004 por cambio de tasas y cambio de ley por la opción									2.85
La reversión de 2005 se forma de:									
Exceso de la diferencia temporal en comparación al inventario base, que es no deducible				(12)					
Incremento inventario de importación 2004				(20)					
Reversión del 25% del inventario acumulable				(17)					
				(49)					

ESTIMADO SOCIO

Cualquier comentario, observación o sugerencia a este Boletín, favor de hacerlo llegar directamente a los autores C.P. Manuel Mena Zárate, C.P. Mario Chavero González
 Email: manuel.mena@mx.pwc.com
 mchavero@dtmx.com