

## Impuesto sobre la renta costo de lo vendido. Distorsiones del Régimen de Trascición.

Por: C.P. Ignacio Puertas Maiz

### Indice

Antecedentes

No deducción de inventarios al 31-XII- 2004.

Opción para acumular inventarios

Inventario acumulable

Inventario acumulable en cada ejercicio

Pagos provisionales

Ejercicio de la opción

Contribuyentes que no ejerzan la opción para acumular inventarios.

Conclusión

El cambio de sistema en la deducción de los inventarios para las personas morales, hasta 2004 la adquisición de las mercancías y a partir de 2005 el costo de lo vendido, trajo consigo disposiciones legales que regulan la transición.

Las fracciones IV y V (*artículo tercero 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*

## CONSEJO DIRECTIVO NACIONAL 2005

**C.P. Ricardo Ancona Sánchez**

Presidente

**C.P. Eduardo Vargas Priego**

Presidente Coordinador Area Técnica

**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 Eseverri 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 Bojórquez  
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. 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  
C.P. 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

*establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso, publicado en el Diario Oficial de la Federación del primero de diciembre de 2004)* representan la columna vertebral del régimen de transición en la deducción de los inventarios, estructura que carece de claridad en algunos de sus puntos medulares y que puede generar distorsiones en perjuicio de los sujetos de la relación tributaria.

Las imprecisiones legislativas se han intentado resanar a través de reglas de carácter general. Éstas han sido poco oportunas pues se expidieron con posterioridad a la fecha límite que tenían los contribuyentes para presentar en tiempo el pago provisional de enero de 2005, en el cual, en su caso, debieron reconocer por primera vez los efectos de la transición.

**NO DEDUCCIÓN  
DE INVENTARIOS  
AL 31-XII- 2004  
(DT-2005-3-IV).**

La fracción IV establece la limitante para los contribuyentes de deducir, a partir de 2005, el costo de lo vendido de los inventarios que tenían al 31 de diciembre de 2004. La prohibición tiene por intención que no se deduzcan inventarios que se presume ya fueron deducidos conforme al sistema anterior. Sin embargo lo anterior no siempre resulta aplicable, tal es

el caso de los inventarios adquiridos en 2004 de personas físicas sin haber efectuado el pago por su adquisición al cierre de dicho ejercicio, supuesto en que la adquisición no es deducible en 2004 y el costo de lo vendido no es deducible a partir de 2005. Esta distorsión fue resanada a través de la regla miscelánea 3.4.26. en la que se autoriza deducir las adquisiciones de inventarios realizadas en 2004 en el ejercicio en que se efectúe el pago derivado de la misma.

**OPCIÓN PARA  
ACUMULAR INVENTARIOS  
(DT-2005-3-IV).**

La limitante en la deducción del costo de lo vendido, de los inventarios que se tenían al 31 de diciembre de 2004, representaría para muchos contribuyentes un impacto incosteable en el ejercicio de 2005, es por ello que se otorga la posibilidad de diferir dicho impacto a través de una mecánica de acumulación de inventarios.

Los contribuyentes pueden deducir el costo de lo vendido, de los inventarios que tenían al 31 de diciembre de 2004, siempre que opten por acumular dichos inventarios. **El costo de lo vendido se podrá deducir en su totalidad, independientemente del monto que se acumule conforme al procedimiento previsto en la fracción V y en las reglas misceláneas relativas. Así mismo,**

la deducción del costo de lo vendido se llevará a cabo conforme se enajenen las mercancías, sin importar la fecha en que se acumulen los inventarios.

### **INVENTARIO ACUMULABLE (DT-2005-3-V).**

Para poder determinar el inventario acumulable en cada ejercicio es indispensable primero determinar el inventario acumulable total, mismo que se obtiene conforme al siguiente procedimiento:

(menos)	INVENTARIO BASE. Saldo por deducir al 01 de enero de 2005 de inventario de 1986 ó 1988.
(menos)	Pérdidas por disminuir al 31 de diciembre de 2004.
(menos)	Diferencia de la suma del costo promedio mensual de los inventarios de importación del último cuatrimestre 2004 vs. la misma suma del último cuatrimestre 2003.
<hr/>	
INVENTARIO ACUMULABLE.	

La disminución de las diferentes partidas para determinar el inventario acumulable es obligatoria, no está a juicio del contribuyente el disminuir las o el dejar de hacerlo. Es así que si el contribuyente, que opta por acumular inventarios, tiene pérdidas pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004 debe disminuirlas del inventario base en la determinación del inventario acumulable sin que pueda optar por conservarlas para ser disminuidas de utilidades fiscales futuras.

No está previsto el orden cronológico en que deben disminuirse las diferentes partidas del inventario base cuando las mismas son mayores a este último. En mi opinión, el contribuyente puede restarlas en el orden que lo juzgue conveniente. La decisión puede ser trascendente pues si no se disminuyen pérdidas fiscales las mismas se podrán disminuir de utilidades fiscales futuras o bien, si no se disminuye la diferencia relativa a los inventarios de importación no habrá que acumular dicha cantidad en el 2005.

**Inventario base.** Es el valor de los inventarios que tenía el contribuyente al 31 de diciembre de

2004, utilizando el método de primeras entradas primeras salidas.

La regla miscelánea 3.4.21. otorga a los contribuyentes la posibilidad de valorar dichos inventarios utilizando el método que hayan utilizado para efectos contables en la determinación de dicho inventario, siempre que el método utilizado sea uno de los señalados en el artículo 45-G de la LISR (PEPS, UEPS, costo promedio, costo identificado o detallista) y se utilice este mismo método de valuación de inventarios durante un periodo mínimo de cinco ejercicios posteriores al ejercicio de 2005.

Conforme a la regla miscelánea 3.4.22. para determinar el inventario base, los contribuyentes pueden disminuir del mismo, el valor de las mercancías obsoletas o de lento movimiento que tengan al cierre del ejercicio de 2004. A la fecha **no existe una definición de lo que debe entenderse por mercancías de lento movimiento**, situación que genera una terrible inseguridad jurídica a los contribuyentes.

De conformidad con la regla 3.4.27. los contribuyentes que en el 2004 hayan adquirido bienes sujetos al **régimen de importación temporal** o las adquisiciones de bienes que en el ejercicio de 2004 se hubieran encontrado sujetas al **régimen de depósito fiscal**, así como aquellas que se hubieran **mantenido fuera del país, podrán no incluirse en el inventario base**, en cuyo caso las adquisiciones sujetas al régimen de importación temporal serán deducibles en el ejercicio en el que se retornen al extranjero y las adquisiciones que se hubieran encontrado sujetas al régimen de depósito fiscal, así como aquellas que se hubieran mantenido fuera del país serán deducibles en el ejercicio en el que se enajenen o se importen siempre que no formen parte del costo de lo vendido.

#### **Inventario de 1986 ó 1988.**

El importe que sea menor entre los inventarios que el contribuyente tenga al 31 de diciembre de 1986 o de 1988, o bien, el saldo del inventario pendiente por deducir al 1 de enero de 2005 para los contribuyentes que ejercieron la opción prevista en la regla miscelánea 106 publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de mayo de 1993.

La disposición legal no contempla el periodo de actualización, **sin embargo conforme a la regla miscelánea 3.4.29. el inventario o el saldo por deducir se actualiza**

**desde 1986 o 1988, según la fecha a la que corresponda el inventario, y hasta el último mes del ejercicio de 2004.**

**Pérdidas por disminuir al 31 de diciembre de 2004.** Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004, **actualizadas** (según regla miscelánea 3.4.29.) **hasta el último mes del ejercicio de 2004.**

La pérdida sufrida en el ejercicio 2004, en mi opinión, no está pendiente de disminuir al 31 de diciembre de 2004, sino a partir del 1 de enero de 2005. No obstante, la autoridad fiscal manifestó su criterio en la regla 3.4.29. donde establece que la pérdida sufrida en 2004 debe incluirse dentro del valor de pérdidas pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004.

En mi opinión, las pérdidas fiscales sufridas en ejercicios anteriores al 2004, pendientes de disminuir **al 31 de diciembre de 2004**, son sin considerar la disminución que en su caso se efectúe contra la utilidad fiscal de 2004. Además, la posibilidad de disminuir las pérdidas de la utilidad fiscal representa un derecho para el contribuyente, este derecho se hace efectivo al momento en que se presenta la declaración del ejercicio, es así que si el contribuyente presenta la declaración del ejercicio de 2004 con posterioridad a la determinación del inventario acumulable primero debió haber disminuido las pérdidas en la

determinación del inventario acumulable.

#### **Diferencia de inventarios de importación.**

Es la diferencia que resulta de comparar la suma del costo promedio mensual de los inventarios de bienes de importación de los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2004, contra la suma del costo promedio mensual de los inventarios de bienes de importación de los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2004, siempre que el resultado de 2004 sea mayor al de 2003.

Conforme a la regla 3.4.20. no se considerará dentro del costo promedio mensual de los inventarios de bienes importados directamente por el contribuyente, los bienes que hayan importado bajo el régimen de importación temporal o se encuentren sujetos al régimen de depósito fiscal.

La diferencia de inventarios de importación únicamente la deben determinar los contribuyentes que **tengan** en sus inventarios bienes que hayan importado directamente. Si bien la disposición es poco clara, en mi opinión la norma se refiere a los inventarios de bienes de importación que el contribuyente tenía al 31 de diciembre de 2004 y no, como se podría llegar a interpretar, a la fecha en que determina el inventario acumulable.

La disposición transitoria **no establece el procedimiento**

para determinar el costo promedio mensual de cada uno de los meses, esto genera gran inseguridad jurídica al contribuyente.

La regla miscelánea 3.4.28. otorga a los contribuyentes la posibilidad de determinar la diferencia de inventarios de importación disminuyendo los inventarios de bienes que hubiera importado directamente el contribuyente que tuviera al 31 de diciembre de 2004, valuados

al precio de la última compra de dicho ejercicio, con los inventarios de bienes que hubiera importado directamente el contribuyente que tuviera al 31 de diciembre de 2003, también valuados al precio de última compra de 2004, siempre que el valor de 2004 sea mayor que el correspondiente a 2003.

La diferencia de inventarios de importación que se determine en los términos de la disposición transitoria se acumulará

en el ejercicio de 2005, independientemente de que se disminuya o no en la determinación del inventario acumulable. Sin embargo la diferencia de inventarios de importación que se determine y se disminuya en los términos de la citada regla miscelánea es lo que se acumulará en el ejercicio de 2005, para que ésta sea acumulable necesariamente se debió haber disminuido en la determinación del inventario acumulable.

### **INVENTARIO ACUMULABLE EN CADA EJERCICIO (DT-2005-3-V).**

(por)	INVENTARIO ACUMULABLE
	POR CIENTO SEGÚN TABLA
	<p>INVENTARIO ACUMULABLE EN CADA EJERCICIO (Salvo que haya disminución de inventarios al cierre de cada ejercicio en relación con el inventario base). El por ciento que se aplica según la tabla es el que corresponde al contribuyente en cada ejercicio, en función al índice de rotación de inventarios que determina conforme al procedimiento legal previsto.</p>

El procedimiento para determinar el inventario acumulable del ejercicio varía cuando al cierre de dicho ejercicio o de alguno de los ejercicios anteriores (a partir de 2005) el valor del inventario disminuye en relación con el inventario base, dicho procedimiento genera distorsiones cuando: (1) el por ciento aplicable en el ejercicio en que se reduce el inventario es diferente a los

por cientos pendientes de aplicar para ejercicios posteriores y (2) el inventario al cierre del ejercicio de que se trate es igual o mayor al inventario base, siempre que en alguno de los ejercicios anteriores se hubiera reducido el valor del inventario al cierre del ejercicio en relación con el inventario base.

## **FUSIONANTE CON PERDIDAS AL 31-XII-2004.**

Es incomprensible que el hecho de que la sociedad fusionante haya tenido pérdidas fiscales pendientes de disminuir **al 31 de diciembre de 2004**, conlleve a la fusionada a acumular los inventarios pendientes de acumular en el ejercicio en que ocurra la fusión. En su caso, el efecto de acumulación para la sociedad fusionada debería darse en el supuesto de que la fusionante tuviera pérdidas fiscales pendientes de disminuir al momento de la fusión.

### **PAGOS PROVISIONALES.**

Los contribuyentes deben adicionar a la **utilidad fiscal** (determinada para el pago provisional) 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, para los pagos provisionales de 2005 se acumulará la doceava parte de la diferencia de inventarios de importación (determinada conforme a cualquiera de los procedimientos anteriormente expuestos) multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago.

Considero que el inventario acumulable que se debe acumular a la utilidad fiscal para efecto de los pagos provisionales es el correspondiente a cada ejercicio y no la totalidad

del inventario acumulable. No es posible determinar (antes del 31 de diciembre) el monto del inventario acumulable del ejercicio en que el valor del inventario al cierre del mismo se disminuya en relación con el inventario base, así como de los ejercicios posteriores.

Sería pertinente que, para los pagos provisionales del ejercicio 2006 y posteriores, se reformara el procedimiento de determinación del coeficiente de utilidad, a efecto de que la utilidad fiscal correspondiente al ejercicio por el que se determina el coeficiente fuera disminuida con el inventario acumulable de dicho ejercicio. De lo contrario, considero que los pagos provisionales a partir de 2006 serían excesivos en relación con la capacidad contributiva del ejercicio.

### **EJERCICIO DE LA OPCION.**

Es importante resaltar que la acumulación de inventarios constituye una opción para los contribuyentes, al respecto vale la pena recordar lo dispuesto por el último párrafo del artículo establece: *“Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.”*

Con fundamento en lo expuesto en el párrafo anterior y en los recientes precedentes de

los tribunales, a pesar de lo controvertido del tema y sus múltiples interpretaciones, me inclino por pensar que los contribuyentes que no hayan reconocido el efecto de la acumulación de inventarios en la declaración provisional (normal) de enero de 2005 están limitados para ejercer la opción posteriormente.

## **CONTRIBUYENTES QUE NO EJERZAN LA OPCIÓN PARA ACUMULAR INVENTARIOS (DT-2005-3-IV).**

Los contribuyentes que no ejerzan la opción de acumular inventarios deben considerar que lo primero que enajenan es lo primero que habían adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha.

Si bien el artículo 45-G de la Ley del Impuesto Sobre la Renta prevee diferentes métodos por los que pueden optar los contribuyentes para valuar sus inventarios, aquellos contribuyentes que no ejerzan la opción de acumulación de inventarios deberán utilizar el método de primeras entradas primeras salidas, salvo los contribuyentes que estén obligados a utilizar el método de costo identificado.

## **CONCLUSIÓN.**

Las deficiencias previstas en el régimen de transición para la deducción de los inventarios pueden generar distorsiones

económicas en perjuicio de los sujetos de la relación tributaria y/o inseguridad jurídica a los contribuyentes por la falta de claridad en sus puntos medulares.

***ESTIMADO SOCIO***

---

Cualquier comentario, observación o sugerencia a este Boletín, favor de hacerlo llegar directamente al autor. C.P. Ignacio Puertas Maiz  
e-mail: [ipuertas@prodigy.net.mx](mailto:ipuertas@prodigy.net.mx)