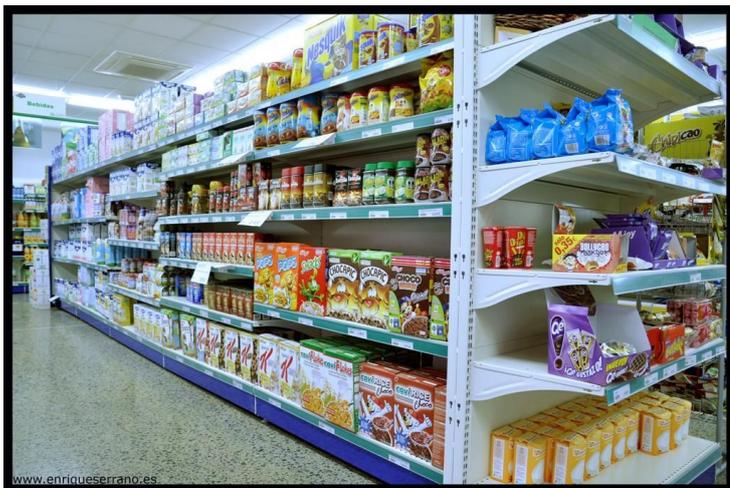


DEDUCCIÓN DEL COSTO DE VENTAS A VALORES ACTUALIZADOS?



[dropcap custom_class="bl"] C [/dropcap]omo sabemos, a partir del 1º de Enero de 2005 la deducción autorizada, en el caso de las personas morales, lo constituye el costo de lo vendido y no la adquisición de mercancías, materias primas, producto terminado o semiterminado, para lo cual se adicionó a la Ley del ISR una Sección III al Capítulo II del Título II, en el cual se reguló lo relativo a la determinación del costo de lo vendido.

Por lo que desde entonces, la adquisición de mercancías, materias primas, productos terminados o semiterminados, es deducible como parte del costo de lo vendido y hasta el momento en que se realiza la enajenación correspondiente.

Tales disposiciones provocaron una multitud de amparos en virtud de considerarse inconstitucionales al violar diversos principios que deben regular a las contribuciones, mismos que fueron perdidos al ser decretada la constitucionalidad en general del régimen por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN).

Sin embargo, hubo un artículo de la Ley del ISR, relacionado con el costo de lo vendido, sobre el que la SCJN si decretó su inconstitucionalidad al considerarse que violaba el principio de proporcionalidad tributaria.

Tal artículo es el 45-F de la anterior Ley del ISR, mismo que fue retomado en el artículo 39 de la actual Ley del ISR vigente a partir del año 2014, y el cual contempla en su último párrafo el que ¿En ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido?.

Tal disposición implica el que no obstante haya transcurrido un tiempo considerable entre la adquisición de mercancía, materia prima, productos terminados o semiterminados, y su enajenación, y por consiguiente, el momento en que es posible efectuar su deducción, el monto no es sujeto a revaluación alguna para fines fiscales, por lo que su deducción se hará a montos históricos.

Tal disposición sin duda alguna ocasiona el que al momento de la enajenación no sea posible determinar una utilidad real ya que se comparará precio de venta actual con un costo antiguo.

Lo anterior viola el principio de proporcionalidad tributaria al obligar al contribuyente a determinar un ISR en función a una base o utilidad irreal y que por lo mismo no está acorde a su capacidad contributiva.

La jurisprudencia donde se establece la inconstitucionalidad del citado artículo 45-F de la Ley del ISR es la siguiente:

Registro No. 171354

Localización: Novena Época Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVI, **Septiembre de 2007** Página: 304 Tesis: 1a./J. 126/2007 Jurisprudencia Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. EL ARTÍCULO 45-F, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE QUE NO SE DARÁN EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PUES IMPIDE LA DETERMINACIÓN DE UNA UTILIDAD ACORDE A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES DE DICHO GRAVAMEN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). El citado precepto, al establecer que en ningún caso se darán efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues si bien es cierto que tratándose de personas morales, conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, el origen del gravamen se rige por un sistema de

acumulación de ingresos en crédito, lo que da lugar a que el ingreso se entienda percibido desde el momento en el que se torne exigible la contraprestación y a que el pago provisional o anual del impuesto relativo no contemple los efectos derivados de la inflación dentro de un ejercicio fiscal, también lo es que en el caso de contribuyentes que enajenen mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio distinto al de su venta, el no reconocer el efecto inflacionario en la valuación de los inventarios o del costo de lo vendido provoca que la renta gravable se determine de una forma que no resulta acorde a la capacidad contributiva del causante, en razón de que el artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta conmina a los causantes personas morales, a determinar su situación fiscal atendiendo a los efectos que la inflación pudiera tener sobre ésta y, específicamente, considerando su repercusión en los créditos y deudas del causante, en relación con los intereses que perciban o paguen, respectivamente, como elementos mitigantes de la disminución o aumento real de sus deudas. En estas condiciones, el no tomar en cuenta los efectos inflacionarios en el valor de adquisición de los inventarios o del costo de lo vendido viola el principio constitucional referido, toda vez que -así como acontece con el ajuste anual por inflación- el fenómeno inflacionario puede tener un impacto negativo en los valores registrados en la contabilidad de las personas morales, que al verse disminuidos provoca la determinación de una utilidad mayor a la generada en términos reales, que son los que la legislación fiscal estima relevantes para la medición de la capacidad contributiva cuando se considera un periodo mayor al de un ejercicio fiscal.

Amparo en revisión 1215/2005. Comercializadora Kram, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1146/2005. Modatelas, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Gustavo Ruiz Padilla.

Amparo en revisión 1415/2005. Manufactura Integral de Aguascalientes, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 1216/2005. Anfosa, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Pedro Arroyo Soto.

Amparo en revisión 1497/2005. Restaurant El Salvador, S.A. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Carlos Mena Adame.

Tesis de jurisprudencia 126/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de fecha ocho de agosto de dos mil siete.

Por lo que de acuerdo a la misma, cuando se enajenen mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio distinto al de su venta, entonces será procedente el reconocimiento de la inflación por el período transcurrido entre su adquisición o fabricación y el de enajenación.

Esto es, si se adquirieron mercancías, materia prima, producto terminado o semiterminados, en el ejercicio 2013 y estas se enajenan hasta el 2014, entonces al momento de deducir el costo de ventas respectivo es posible actualizar el valor de la adquisición de tales bienes hasta la fecha en que se realizó la enajenación.

Tal es la conclusión de la siguiente jurisprudencia de la SCJN, publicada en el Semanario Judicial de la Federación en el mes de Septiembre de 2007, en donde se señalan los efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad del artículo 45-F de la Ley del ISR:

Registro No. 171364

Localización: Novena Época Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVI, **Septiembre de 2007** Página: 298 Tesis: 1a./J. 127/2007 Jurisprudencia Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. EFECTOS DE LA SENTENCIA CONCESORIA DEL AMPARO CONTRA EL ARTÍCULO 45-F, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE QUE NO SE DARÁN EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). El citado precepto al establecer que en ningún caso se darán efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la fracción IV

del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En tal virtud, **los efectos** de la sentencia concesoria del amparo **consisten en que se permita al causante el reconocimiento de efectos fiscales al fenómeno inflacionario que impacta el valor de la adquisición de las mercancías, materia prima, productos semiterminados o terminados que forman parte del costo de lo vendido, mediante la actualización de dichos valores, hasta el momento en que se lleve a cabo la enajenación del bien** que se produzca o comercialice, limitado a aquellos casos en los que la compra de la mercancía y su venta -sea que se venda el mismo artículo o incorporado en un producto terminado- tengan lugar en ejercicios distintos.

Amparo en revisión 1215/2005. Comercializadora Kram, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo y Bertín Vázquez González.

Amparo en revisión 1146/2005. Modatelas, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Gustavo Ruiz Padilla.

Amparo en revisión 1415/2005. Manufactura Integral de Aguascalientes, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo en revisión 1216/2005. Anfosa, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Pedro Arroyo Soto.

Amparo en revisión 1497/2005. Restaurant El Salvador, S.A. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Carlos Mena Adame.

Tesis de jurisprudencia 127/2007. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de ocho de agosto de dos mil siete.

En relación a esto es conveniente recordar que el costo de lo vendido se integra no únicamente con el importe de la adquisición de mercancía, materia prima, producto terminado o semiterminado, sino que de acuerdo a los párrafos segundo y tercero del citado artículo 39 de la Ley del ISR, también incluye otros conceptos, dependiendo de la actividad del contribuyente, tales como:

- a) Sueldos y salarios de personal relacionado directamente con la producción
- b) Gastos relacionados directamente con la producción
- c) Inversiones directamente relacionadas con la producción
- d) Gastos incurridos para dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.

Por lo que igual tendrían que ser sujetos de actualización tales conceptos, si es que estos se erogaron en un ejercicio anterior a aquel en que se deducirán vía el costo de lo vendido, ya que el párrafo tildado de inconstitucional por la SCJN hace referencia ??a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido?, por lo que al ser tales erogaciones parte del costo de lo vendido, tendría igualmente que reconocérseles la inflación por el período transcurrido entre la erogación y su deducción vía el costo de lo vendido. Por lo que aunque la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial no hace referencia expresa a tales conceptos, si hace referencia a que el no reconocimiento de la revaluación del costo de lo vendido viola el principio de proporcionalidad tributaria, y dentro del costo de lo vendido se incluyen, repito, conceptos adicionales a la adquisición de mercancía, materia prima, producto terminado o semiterminado.