



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
ARAGÓN

## LICENCIATURA EN DERECHO

TRABAJO POR ESCRITO QUE  
PRESENTAN:

**ALCÁNTAR VALENCIA HUGO ANDRÉS  
Y  
MALDONADO PÉREZ VERÓNICA JENAHÍ**

TEMA DEL TRABAJO:

**“ VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, EQUIDAD Y  
PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA DEL COSTO DE LO VENDIDO “**

En la Modalidad de “ Seminario De Titulación Colectiva ”

PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

**LICENCIADO EN DERECHO**



MÉXICO, ARAGÓN MAYO DE 2006



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

## **AGRADEZCO**

A la Universidad Nacional Autónoma de México Por la formación académica que me ha brindado.

A mi mamá Ofelia y mi hermanita Maguis por haberme apoyado a iniciar esta carrera, ayudándome a superar dificultades que de otra manera no hubiera podido continuar y terminar mi profesión.

A mi esposo Alejandro por apoyarme con su paciencia y amor en un tiempo tan difícil, e insistir en la conclusión de mi carrera, para llegar a ser una profesionista.

A mi Bebé ñaki, que aun sin quererlo al estar dentro de mi, me alentó día con día para poder concluir con esta meta.

A mi papá Salvador, a mis hermanos marta, irma, estela, chava y concha, por su muy especial y particular forma de brindarme apoyo.

A mi nueva familia por no dejar que desistiera con el objetivo de titularme estando conmigo cada día de escuela.

A mis amigos, los Titulados por ponerme el ejemplo, los no titulados, y a los que estaban en proceso conmigo, por querer poner punto final juntos a la etapa de estudiantes.

A la Guardería Miss Xoco, por abrir sus puertas a un nuevo estudiante y por la atención las 24 horas del día, a todo su personal altamente capacitado gracias.

## **A LA UNAM**

Por ensanchar magní ficamente mi horizonte,  
brindarme la educación bajo todas sus  
formas y hacer que mi espí ritu hable por mi  
raza ...

## **A MIS PADRES**

Mi Madre el corazón, mi Padre el cerebro.  
Con respeto, gratitud y admiración a  
Antonio Alcántar y Silvia Valencia, lo que  
soy se lo debo a ustedes.

## **A SOL**

De quien he recibido lo mejor que  
un ser humano puede dar y quien  
ha hecho de mi existencia algo  
más grato y más sensible.

## **A ANDREA**

Mi sobrina a quien quiero mucho  
y que sin saberlo me alienta a  
a ser mejor cada día, y lograr  
grandes cosas.

## **A MIS HERMANOS**

Ruy, Kari, Toñín y Marco de quienes he recibido cariño, respeto, apoyo y en quienes he encontrado cuatro amigos de por vida.

## **AL LIC. AGUSTIN GONZÁLEZ E.**

Amigo y Maestro invaluable,  
jurista ejemplar quien, con gran  
paciencia, me ha impulsado en el  
mundo del Derecho.  
Agradezco también a su familia.

## **A MIS AMIGOS**

En especial a Vid por ser él quien es y a Jena por caminar a mi lado en esta etapa.

# **VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA DEL COSTO DE LO VENDIDO**

## **ÍNDICE**

	PÁGINA
<b>INTRODUCCIÓN</b>	i
<b>CAPÍTULO I. ANTECEDENTES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b>	
1. Antecedentes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	2
1.1. Concepto de Impuesto	2
1.2. Concepto de Impuesto Sobre La Renta	3
1.3. Antecedentes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	4
1.4. Antecedentes en México de la Ley del Impuesto Sobre La Renta	4
1.4.1. Ley del Impuesto Sobre La Renta de 1813	4
1.4.2. Ley del Centenario de 1921	5
1.4.3. Ley del 21 de Febrero de 1924	5
1.4.4. Ley del 18 de Marzo de 1925	6
1.4.5. Ley del 31 de Diciembre de 1941	6
1.4.6. Ley del 30 de Diciembre de 1953	6
1.4.7. Ley del 30 de Diciembre de 1964	6
1.4.8. Ley del 30 de Diciembre de 1980	7
1.4.9. Ley vigente hasta el 31 de Diciembre de 1986	7
1.4.10. Reforma a la Ley en 1987	7
1.4.11. Propuesta de Reforma a la Ley para el año 2003	8
1.4.12. Reformas a Ley para el 2005	10
<b>CAPÍTULO II. CONCEPTOS GENERALES REFERENTES AL COSTO DE LO VENDIDO</b>	
2. Conceptos generales referentes al Costo de lo Vendido	16
2.1. Concepto de Costo	16
2.1.1. Concepto de Costeo	16

2.1.2. Costeo o Costo Absorbente	17
2.1.3. Costeo o Costo Directo	17
2.1.4 Costo Histórico	17
2.1.5. Costo Fijo o Predeterminado	18
2.1.5.1. Costo Estimado	18
2.1.5.2. Costo Estándar	18
2.1.6. Costo Variable	19
2.2. Importancia de los Inventarios	19
2.2.1. Concepto de Inventario	20
2.2.2. Inventario de Materias Primas	20
2.2.3. Inventario de Producción en Proceso	20
2.2.4. Inventarios Perpetuos	20
2.2.5. Inventario Analítico	21
2.2.6. Inventario de Mercaderías Generales	21
2.3. Métodos de Valuación de Inventarios	21
2.3.1. Primeras Entradas Primeras Salidas	22
2.3.2. Últimas Entradas Primeras Salidas	23
2.3.3. Costo Identificado	24
2.3.4. Costo Promedio	24
2.3.5. Detallista	25
2.4. Conservación del Método de Valuación de Inventarios	26
2.5. Costo de lo Vendido	26
2.5.1. Determinación del Costo de lo Vendido	31
2.5.2. Periodo de Transición	32

### **CAPÍTULO III. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS APLICABLES AL COSTO DE LO VENDIDO**

3. Principios Tributarios aplicables al Costo de lo Vendido	35
3.1. Principio de Legalidad Tributaria	37
3.2. Principio de Equidad Tributaria	42
3.3. Principio de Proporcionalidad Tributaria	43
3.4. Principio de Destino al Gasto Público	46

### **CAPÍTULO IV. VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, EQUIDAD y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA DEL COSTO DE LO VENDIDO**

4.1 Violación al Principio de Legalidad Tributaria del Costo de lo Vendido	53
4.2 Violación a los Principios de Equidad y Proporcionalidad Tributaria del Costo de lo Vendido	63
4.2.1. Violación al Principio de Equidad Tributaria	63
4.2.2. Violación al Principio de Proporcionalidad Tributaria	66

<b>CONCLUSIONES</b>	<b>73</b>
---------------------	-----------



<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	76
<b>LEGISLACIÓN</b>	78
<b>OTRAS FUENTES</b>	79
<b>JURISPRUDENCIA</b>	80

# INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto el estudio a las reformas y adiciones establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta que entraron en vigor a partir del primero de enero del dos mil cinco, referentes al tema denominado Costo de lo Vendido.

Para poder comprender la razón y el objetivo de las reformas realizadas a la citada Ley, es necesario adentrarse a los antecedentes de la misma, con el objetivo de conocer la justificación de su existencia y los motivos de las recientes modificaciones a la misma, asimismo se realizará un estudio general respecto de los conceptos que se manejan en torno al tema del Costo de lo Vendido, para que mediante estos conceptos se llegue a la comprensión y determinación del mismo.

De igual forma se profundizará en los Principios Tributarios que caracterizan a toda Ley que pretende imponer obligaciones y derechos a los gobernados. Lo anterior, con el fin de establecer los requisitos básicos que deben contener los Preceptos Legales para su correcta aplicación.

Una vez que hayan quedado establecidos los antecedentes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los conceptos generales aplicables al Costo de lo Vendido y los Principios Tributarios, nos adentraremos en la médula del presente trabajo, es decir, al estudio de la violación del Principio de Legalidad que se genera a partir de la falta de especificación de conceptos y procedimientos en las reformas vigentes a la Ley en estudio, así como a los Principios de Proporcionalidad y Equidad, que se genera a partir del tratamiento desigual para los iguales.

En efecto por medio de este trabajo se dará a conocer que las reformas referentes al Costo de lo Vendido vigentes en año dos mil cinco, nacen

violentando los Principios de Legalidad, Equidad y Proporcionalidad Tributaria, toda vez que no se señalan dentro de la norma jurídica los conceptos y procedimientos necesarios que el contribuyente a quien va dirigida esta reforma, debe de seguir para poder calcular el Impuesto Sobre la Renta a su cargo, así como el tratamiento diferente entre personas físicas y morales que desempeñan la misma actividad.

Par una mayor comprensión de lo anterior, se debe decir que con fecha 1º de Diciembre de dos mil cuatro, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el decreto por el que se reforman, adicionan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el cual, entre otros aspectos, se reformó la fracción II del artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para establecer que a partir del 1º de enero de dos mil cinco, será deducible el Costo de lo Vendido en lugar de las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados y terminados.

A grandes rasgos, las reformas mencionadas consisten en lo siguiente:

En primer término esta reforma es aplicable a las personas morales (Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta) y no así a las personas físicas dedicadas a actividades empresariales (Título IV, Capítulo II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta).

Hasta el 31 de diciembre del dos mil cuatro se podía deducir de los impuestos la adquisición de mercancías desde el momento de su adquisición; a partir del ejercicio del dos mil cinco, sólo será deducible el costo de lo efectivamente vendido, en la Ley se establecen qué conceptos integran el costo, dependiendo del tipo de actividades a que se dedique el contribuyente.

Se establece la opción de deducir el Costo de lo Vendido de inventarios que los particulares tengan anteriores al 31 de diciembre de dos mil cuatro, siempre y

cuando se acumule dicho inventario. A dicho inventario debe asignársele un valor conforme a uno de los métodos de valuación que señala la Ley.

La acumulación del inventario, para quienes opten por deducir el Costo de lo Vendido en el ejercicio de dos mil cinco, incluyendo la mercancía adquirida con anterioridad al 31 de Diciembre de dos mil cuatro, debe realizarse hasta en un plazo de doce años.

Finalmente, quienes no opten por deducir las ventas conforme al Costo de lo Vendido, tienen la obligación de considerar que lo primero que se enajena es lo primero que se adquiere con anterioridad al 1º de enero de dos mil cinco, hasta agotar las existencias al 1º de enero de dos mil cinco.

Esta reforma, implica una serie de obligaciones administrativas más gravosas para las empresas, lo cual en sí mismo no resulta violatorio de las garantías individuales que prevé la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Sin embargo, el nuevo régimen de deducción del Costo de lo Vendido y las normas transitorias previstas para él, violan algunos Principios Tributarios dispuestos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En la parte final se encontrarán algunas puntualizaciones y propuestas tendientes a que la citada reforma se revista del carácter legal que requiere para su correcta aplicación.

El motivo del presente trabajo escrito, es exponer el por qué dichas reformas son contrarias a los Principios Tributarios de Legalidad, Equidad y Proporcionalidad.

Por lo que sí falta alguno de dichos requisitos, la contribución será violatoria de alguno de los Principios Tributarios, afirmación que permite concluir que las reformas en torno al Costo de lo Vendido, pueden ser impugnadas ante los tribunales federales competentes.

# **C A P Í T U L O I**

## **ANTECEDENTES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

# 1. ANTECEDENTES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Para hablar del Impuesto Sobre la Renta se debe realizar un estudio sobre su historia, que tendrá por objeto llegar a comprender su existencia y justificación, de esta manera, como se verá en párrafos posteriores, se podrá tener otra perspectiva de su existencia, toda vez que, como se observará, dicho impuesto desde sus inicios, fue creado con el carácter de temporal y por causa justificada.

Dentro de la normatividad de esta contribución, se encuentra que para poder ser sujeto de este impuesto es necesario percibir ingresos y cumplir con requisitos específicos que más adelante se describirán.

## 1. 1. CONCEPTO DE IMPUESTO.

“El impuesto es una contraprestación coactiva, generalmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por la ley a satisfacerla, cuando se realizan los supuestos reveladores de capacidad económica.”<sup>1</sup>

El artículo 2º del Código Fiscal de la Federación Vigente para el año dos mil cinco señala que:

**Artículo 2o.-** Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

---

<sup>1</sup> Diccionario Jurídico Mexicano, 1ª Edición, Editorial Porrúa y Universidad Autónoma de México, México 2005, p. 1941.

## **1. 2. CONCEPTO DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

El Impuesto Sobre la Renta tiene como propósito allegar ingresos al Estado, es eminentemente recaudatorio, en nuestro país es el impuesto más importante, toda vez que se utiliza como medio de redistribución de la riqueza, es decir, una vez que el Estado percibe recursos por medio de este impuesto, lo destina o distribuye a los gastos para cubrir las necesidades de la colectividad.

En la actualidad se puede definir al Impuesto Sobre la Renta como aquella contribución establecida en una Ley, dirigida tanto a personas físicas como morales, que perciben ingresos por a) Actividades a las que se dedican tales como: comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras, silvícola y prestación de servicios técnicos o profesionales, y b) Intereses o ganancias de distinta índole, tendientes a incrementar su capital, patrimonio o riqueza individual, familiar o social.

El Impuesto Sobre la Renta grava todos los ingresos que perciban las personas físicas y morales; sin embargo, de dichos ingresos permite a los contribuyentes realizar deducciones, con lo que se llega a determinar una diferencia que puede ser, si es positiva, la utilidad fiscal y, si es negativa, la pérdida fiscal del ejercicio. La deducción de adquisiciones de mercancías que se venden o se aplican como materia prima en los procesos de fabricación forman hasta ahora parte de las deducciones permitidas para llegar a calcular esa diferencia en utilidad fiscal o pérdida fiscal. Mediante la última reforma, desde el primero de enero de 2005 esa deducción no podrá hacerse y en su lugar, en la fracción II del Artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se permite la deducción del Costo de lo Vendido.



### **1.3. ANTECEDENTES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

El Impuesto Sobre la Renta tiene sus orígenes en Inglaterra en 1798, se creó con carácter temporal, toda vez que se justificaba dicha recaudación de fondos para sufragar los gastos de la guerra que en ese tiempo se tenía con Francia.

Esta contribución tenía como tasa establecida el 10% de las percepciones que obtenían los sujetos objeto del Impuesto, sin importar de donde provenían las mismas, razón por la cual fue declarado como inconstitucional. Sin embargo, en el año de 1842 después de varios intentos, se implanta de manera definitiva, introduciéndose tarifas progresivas, para que en esta ocasión el tributo fuera justo y equitativo.

### **1.4. ANTECEDENTES EN MÉXICO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

Para tener muy clara la existencia del Impuesto Sobre la Renta en nuestro país, es necesario hacer un estudio histórico de la imposición de esta contribución, lo anterior es así, ya que, como se precisará en párrafos posteriores, el Impuesto Sobre la Renta al igual que en Inglaterra nació con carácter temporal, es decir, extraordinario, lo que con el transcurso del tiempo se tornó en una contribución ordinaria, es decir, perdió el carácter de temporal.

#### **1.4.1. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE 1813**

En nuestro país el origen del Impuesto Sobre la Renta es relativamente más reciente, toda vez que el primer dato que se tiene de su existencia nos remonta al año de 1813 emitido por el Virrey Félix María Calleja; este tributo tenía las siguientes características: a) personal, b) directo, c) extraordinario, d) proporcional

a las percepciones del sujeto y e) excluí a a la clase más necesitada así como a los jornaleros y a las personas cuyos ingresos anuales no llegaran a los \$ 300 pesos.

#### **1.4.2. LEY DEL CENTENARIO DEL 20 DE JULIO DE 1921**

Esta Ley también se creó de manera temporal, toda vez que se señaló como única aplicación el mes de agosto de ese año, con el objeto de recabar ingresos para la adquisición de barcos para la marina mercante, así como para su mejoramiento; su característica fue la división de la contribución en cuatro cédulas: a) Del ejercicio del comercio o de la Industria, b) Del ejercicio de la profesión liberal literaria, artística o innominada, c) Del trabajo a sueldo o a salario d) De la colocación en dinero o valores a crédito, participaciones o dividendos por utilidades; así como la exención al Impuesto de: a) Las personas cuyos ingresos no excediesen de \$ 100.00 mensuales, b) Los diplomáticos extranjeros y c) Las personas morales de interés público. Las tasas aplicadas oscilaban entre el 1% y el 19%, de tal manera que fueron progresivas.

#### **1.4.3. LEY DEL 21 DE FEBRERO DE 1924**

Esta Ley es llamada Ley del Impuesto Sobre Sueldos, Salarios, Emolumentos y Utilidades, dividiéndose en dos grandes grupos, a) Los ingresos que tienen como fuentes de trabajo, los sueldos y salarios y b) Utilidades obtenidas por los comerciantes, agricultores, industriales, etc. Grava la renta legal, las tarifas son progresivas y estuvo vigente hasta el año de 1925, cuando se crea su reglamento que posteriormente es modificado en 1935; así como en 1939 se crea una nueva Ley llamada Ley del Super Producto, vigente hasta 1941.

Esta Ley de 1924 se creó estableciendo siete cédulas, y tenía por características gravar los ingresos obtenidos de a): el comercio, b) Las actividades industriales y c) Los ingresos de los particulares derivados de concesiones.

#### **1.4.4. LEY DEL 18 DE MARZO DE 1925**

Esta ley fue la primera en llevar como nombre Ley del Impuesto Sobre la Renta, definió claramente el concepto de ingreso; esta ley se dividió en siete cédulas: 1) Comercio, 2) Industria, 3) Agricultura, 4) Imposición de Capitales, 5) Explotación de Subsuelo, 6) Sueldos y 7) Honorarios de Profesionistas.

#### **1.4.5. LEY DEL 31 DE DICIEMBRE DE 1941**

Esta Ley tiene como características importantes, la transformación del sistema de pago para los causantes menores y la implantación de una cuota fija relacionada con sus ingresos.

#### **1.4.6. LEY DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1953**

Esta Ley tiene la característica de dividir a los contribuyentes en siete grupos: a) Comercio, b) Industria, c) Agricultura, ganadería y pesca, d) Remuneración del trabajo personal, e) Honorarios de profesionistas, técnicos, artesanos y artísticos, f) Imposición de capitales y g) Regalías y enajenación de concesiones.

Con esta Ley se da por terminado un ciclo en la historia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que todas las anteriores tienen en común ser Leyes cedulares, puesto que gravan la contribución o tributo respecto a la actividad que realizan los sujetos a quienes va dirigida la norma, mediante cédulas.

#### **1.4.7. LEY DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1964**

Esta Ley implementó un nuevo sistema para gravar los ingresos tanto de las personas físicas como de las morales, teniendo como características la división de su contenido en: a) Impuesto sobre la renta al ingreso global de la empresa, b)

Impuesto sobre la renta al ingreso de las personas físicas, complementándose con un tercero al que se le denominó Impuesto sobre la renta al Ingreso de las Asociaciones, Sociedades Civiles y de los fondos de reserva para jubilaciones, percepciones por productos o rendimientos de capital y por realización de actos accidentales de comercio.

#### **1.4.8. LEY DEL 30 DE DICIEMBRE DE 1980**

La Ley de 1980 tiende a gravar todos los ingresos del contribuyente por lo que el pago de Impuesto Sobre la Renta que debe efectuar el sujeto a quien va dirigida la norma será en base a la totalidad de estos, sus características son: a) Toma en cuenta la residencia de los contribuyentes sujetos a este Impuesto, b) Contempla a personas morales con fines no lucrativos y c) Los residentes en el extranjero que obtienen ingresos por actividades realizadas el territorio nacional.

#### **1.4.9. LEY VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1986**

El antecedente de las reformas objeto del presente trabajo, se encuentra en la legislación vigente hasta el 31 de diciembre de 1986, en donde se estableció a un sistema de Costo de lo Vendido (Artículos 29 al 40).

Dicho régimen es similar al vigente a partir del 1º de enero del 2005, con algunas diferencias en cuanto a que estableció reglas específicas aplicables a las ramas de extracción de minerales, industrias extractivas, opción a exportadores por costo directo, etc.

#### **1.4.10. REFORMA A LA LEY EN 1987**

En el año de 1987 se modificó la Ley del Impuesto Sobre la Renta adoptando la deducción de las adquisiciones de mercancías, materias primas y productos semiterminados o terminados que se utilicen para prestar servicios,

fabricar o enajenar bienes, en lugar del régimen de deducción por concepto de Costo de lo Vendido.

En la exposición de motivos de dicha modificación, se estableció al respecto que en la medida en que no se desea darle una mayor complejidad al sistema y que las modificaciones planteadas extrañen cierta complejidad, se propone mantener de manera definitiva el sistema de deducción de dividendos que anualmente contiene la Ley. Además, se simplifica la estructura del gravamen sustituyendo el concepto de costeo y su compleja reglamentación para la valuación de los inventarios, por la deducción de las compras del ejercicio.

De lo anterior se desprende que el objetivo de cambiar el régimen de deducción de compras por el de adquisición de mercancía o materia prima obedeció a una simplificación administrativa, tanto para las empresas como para las autoridades, toda vez que se reconoció la complejidad del esquema de deducción anterior, es decir, el mismo sistema que se implementó a partir del 1º de enero del 2005.

Adicionalmente, cabe señalar que se estableció, en un principio mediante el artículo Sexto Transitorio y posteriormente por la regla 106 de la Resolución Miscelánea para 1993, un régimen optativo que permitió transitar del régimen de deducción de compras al de deducción de mercancías, estableciendo un plazo de 30 ejercicios.

#### **1.4.11. PROPUESTA DE REFORMA A LA LEY PARA EL 2003**

En el año dos mil tres existieron una serie de propuestas alternativas a la iniciativa presentada por el Poder Ejecutivo, en donde se incluía el cambio a la deducción de costo de ventas en lugar de compras de mercancías.

La Comisión Dictaminadora de la Cámara de Diputados consideró que las propuestas respectivas no se consideraban adecuadas en el marco de una simplificación administrativa, pues las mismas imponían cargas adicionales a los contribuyentes.

Par una mayor comprensión de lo anterior se transcribe la parte medular de la respuesta de la comisión dictaminadora:

*“ ..esta Comisión Dictaminadora no considera adecuada la propuesta de modificar en la Ley del Impuesto Sobre la Renta la deducción de compras por la deducción de costo de ventas, ya que dicha medida implica un retroceso en el proceso de simplificación que se busca en los diversos gravámenes que constituyen sistema tributario del país.*

*En efecto, establecer como deducción el costo de ventas implica una carga administrativa importante tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales, que provocaría un complejidad en el sistema del gravamen, ya que se tendrían que establecer diversas medidas de control para evitar maniobras de elusión o evasión fiscales, con lo cual se perdería el objetivo de la reforma que es el de generar una mayor certeza y simplicidad en el pago de los Impuestos.*

*Además, esta Comisión considera que de aprobarse un sistema de deducción de costo de ventas, podría generar que un gran número de empresas al no poder determinar el costo de ventas, llevarlas a la quiebra, con lo cual se perderían importantes fuentes de empleo, lo cual es contrario al objetivo de incrementar la generación de empleos a través de la simplificación del sistema fiscal.*

*Asimismo, es importante señalar los controles de inventarios como lo propone la iniciativa que se dictamina, generaría una carga administrativa sumamente compleja, la cual resultaría muy difícil de administrar, provocando una*

*menor competitividad de nuestras empresas, disminuyendo los flujos de inversión y por ende la generación de empleos.*

*Es importante destacar, que el esquema de deducción de costo de ventas se eliminó de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dada su complejidad para la valuación de los inventarios para la deducción de las compras del ejercicio. Dicha complejidad provoca necesariamente desaliento en los contribuyentes para el cumplimiento espontáneo de sus obligaciones fiscales, generando también un incentivo para realizar maniobras de elusión y evasión fiscal que erosionan gravemente la base del gravamen.*

*En este sentido, la que Dictamina considera que no es viable la propuesta de modificar la deducción de compras para establecer la deducción del costo de ventas, dada la complejidad administrativa que implica administrarla, además de que generará a una carga adicional a las empresas que va en contra del objetivo de la reforma que es el simplificar la estructura de los Impuestos para generar su cumplimiento espontáneo”.<sup>2</sup>*

#### **1.4.12. REFORMA A LA LEY PARA 2005**

Para el año 2005 la Ley del Impuesto Sobre la Renta sufrió una serie de adiciones, es decir, se le agregó un nuevo capítulo llamado Costo de lo Vendido, el cual se compone de los siguientes artículos:

**Artículo 45-A.** 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

---

<sup>2</sup> RUIZ CASTAÑO, Eduardo, El Impuesto Sobre la Renta En México, 3ª Edición, Aula Politécnica Mexicana, México 2004, p. 285

volúmenes producidos, siempre que se cumpla con lo dispuesto por el Reglamento de esta ley.

**Artículo 45-B.** 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.

**Artículo 45-C.** 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.

**Artículo 45-D.** 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.

**Artículo 45-E.** 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.

**Artículo 45-F.** 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.

**Artículo 45-G.** 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.

**Artículo 45-H.** 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.

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

Los citados artículos son el resultado del cambio de régimen de deducciones, el cual estará vigente a partir del 1º de enero del dos mil cinco, de su lectura se desprende la complejidad técnica requerida para efectuar dichas deducciones, por otra parte, es necesario aclarar que los artículos anteriores resultan de carácter adjetivo, es decir nos marcan el procedimiento del costo de lo vendido, mientras que su fundamento sustantivo lo podemos encontrar en el artículo 29 fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

Finalmente, en la exposición de motivos de la Reforma Fiscal para el ejercicio fiscal de 2005 se establece al respecto lo siguiente:

*“Hoy día, todas las sociedades mercantiles llevan un sistema de coste 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 este 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 al Costo de lo Vendido.”<sup>3</sup>*

De lo anterior se desprende que los argumentos o razones principales para efectuar la citada modificación fueron: empatar la deducción con la obtención del ingreso, y simplificar una supuesta complejidad administrativa para los contribuyentes.

De lo expuesto anteriormente, cabe destacar la evidente contradicción de las exposiciones de motivos del 1987 y 2005, ya que, la de la reforma para 1987 señala que se simplifica la estructura del gravamen sustituyendo el concepto de costeo y su compleja reglamentación para la valuación de los inventarios, y se cambia a la deducción de las compras del ejercicio; mientras que la de 2005 se argumenta que 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. Del mismo modo, existe incongruencia respecto a la aprobación de la reciente reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que los diputados que en el 2003 habían rechazado una propuesta similar, esta vez la aprobaron.

---

<sup>3</sup> FLORES RODRÍGUEZ Jesús, Mario A, Navarrete Zavala y Otros Costo de lo Vendido Alternativas Fiscales de Aplicación Práctica, Editorial Gasca Sicco, 1ª Edición, México 2005, p. 11.

# **C A P Í T U L O   I I**

**C O N C E P T O S**

**G E N E R A L E S**

**R E F E R E N T E S**

**A L C O S T O**

**D E L O V E N D I D O**

## **2. CONCEPTOS GENERALES REFERENTES AL COSTO DE LO VENDIDO**

Para que el tema del Costo de lo Vendido se pueda comprender de una mejor manera, se necesita conocer los conceptos de los que se compone, esto es, se debe hacer referencia a una breve definición de los conceptos en materia contable que integran el Costo de lo Vendido.

Del análisis que se realice al procedimiento que da como resultado la deducción del Costo de lo Vendido, se desprenderá que, para poder llegar a ello, se requiere la aplicación de un procedimiento que contempla los diferentes conceptos de costo, inventarios y métodos de valuación de inventarios, lo que representa una carga administrativa para los contribuyentes.

### **2.1. CONCEPTO DE COSTO**

En este concepto, señala el maestro Flores Rodríguez, “ ..se incluyen todos los insumos directamente utilizados para la transformación del producto, como los gastos y derechos de importación, fletes y acarreos, seguros, almacenamiento, honorarios, etc.”<sup>4</sup>

#### **2.1.1. CONCEPTO DE COSTEO**

Según el profesor Carrasco es “ ..el proceso de determinación del costo de las actividades, procesos, productos o servicios.”<sup>5</sup>

#### **2.1.2. COSTEO ABSORBENTE O COSTO ABSORBENTE**

---

<sup>4</sup> Ibidem, p. 54.

<sup>5</sup> CARRASCO IRIARTE Hugo, Diccionario de Derecho Fiscal, Editorial Oxford, México 1998, p. 135.

Este concepto de acuerdo con el doctrinario Carrasco Iriarte “ 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 en un artículo bajo este sistema serán:

- A) Materia Prima
- B) Mano de Obra
- C) Gastos (cargos) directos o indirectos de fabricación
  - 1) Variables
  - 2) Fijos<sup>6</sup>

### **2.1.3. COSTEO O COSTO DIRECTO**

El costeo directo también llamado variable, define como costo del producto de la suma de tres elementos: materia prima, mano de obra y gastos indirectos, considerando únicamente los costos variables y aplicando los gastos de fabricación directos e indirectos fijos como un costo del periodo al que corresponden, es decir, en palabras de Jesús Flores Rodríguez: “ ..se integra como costo del producto solo el valor de los insumos, que se evitaran si el mismo no se fabrica. Los artículos no vendidos se presentan en el activo circulante, pero solo por la suma de sus costos variables” .<sup>7</sup>

### **2.1.4. COSTO HISTÓRICO**

Los costos históricos son aquellos en los que se acumulan los elementos del costo incurrido para la adquisición o producción de artículos, se caracterizan por tomar en cuenta los costos variables reales de los artículos, es decir “el registro de las cuentas de inventarios por medio de los costos históricos, consiste

---

<sup>6</sup> Idem.

<sup>7</sup> FLORES RODRÍGUEZ Jesús, Mario A, Navarrete Zavala y Otros Op. Cit., p. 38.

en acumular los elementos del costo incurridos para la adquisición o producción de artículos”.<sup>8</sup>

## **2.1.5. COSTO FIJO O PREDETERMINADO**

Son los que permanecen constantes durante un lapso determinado, independientemente del nivel de actividad productiva, en estos casos se incluye la parte fija de la mano de obra, los costos de fabricación, así como los gastos de operación. “Se calculan antes de iniciarse la producción de los artículos. De acuerdo con la forma en que se determinen se clasifican en”.<sup>9</sup>

### **2.1.5.1. COSTO ESTIMADO**

En la definición del contador César Calvo Langaíca, “Es aquel que se obtiene antes de hacer el producto o de llegar a terminarlo.”<sup>10</sup> En otras palabras, el costo estimado es aquel que se determina con las materias primas sin manufacturar, así como el cálculo aproximado de costos de fabricación, etc. lo cual nos da como resultado una estimación o aproximación de lo que se gastará al producir o vender determinado producto.

### **2.1.5.2. COSTO ESTÁNDAR**

Este costo se basa principalmente en investigaciones y especificaciones técnicas de cada producto en particular y la experiencia, representando lo que deben costar, por lo tanto son una medida de eficiencia.

---

<sup>8</sup> CARRASCO IRIARTE Hugo, Op. Cit. p.135.

<sup>9</sup> Idem.

<sup>10</sup> CALVO LANGARICA César, Estudio Contable de los Impuestos 2005, 3ª Edición, Editorial Themis, México 2005, p. E45-A11.

Al respecto señala Hugo Carrasco Iriarte en su diccionario de Derecho Fiscal: “ ..la técnica de costos estándar es la más avanzada de las existentes, ya que sirve de instrumento de medición de la eficiencia, porque su determinación está basada precisamente en la perfección del trabajo de la Entidad Económica.”<sup>11</sup>

#### **2.1.6. COSTO VARIABLE**

Es aquel que varía de acuerdo a la demanda del producto, ya que, como lo expresa Jesús Flores Rodríguez en su libro Costo de lo Vendido, el costo variable “ ..mantiene una relación directa con el producto o servicio, y además son proporcionales al volumen de producción y venta, tal es el caso de: materia prima directa, mano de obra directa y gastos de fabricación.”<sup>12</sup> Es decir, varía de acuerdo al volumen de la producción, o bien a la demanda del servicio que se presta y que por su naturaleza, nunca son constantes.

#### **2.2. IMPORTANCIA DE LOS INVENTARIOS**

Los inventarios son una parte vital del activo circulante de la empresa, pues nos sirven, entre otros fines, para calcular la utilidad de ciertos periodos contables y fiscales, ya que esta puede aumentar o disminuir de acuerdo con los precios que se empleen para valuarlos.

Es de reconocerse que el inventario tiene un valor en dinero, por lo que las empresas emplean diversas formas para llegar al valor global del inventario. Para tal situación son diversos los caminos que se pueden seguir para llegar al valor global señalado, no obstante que se determine un valor para cada unidad, lo cual es la base de la valuación del inventario.

---

<sup>11</sup> CARRASCO IRIARTE Hugo, Op., Cit., p. 135.

<sup>12</sup> FLORES RODRÍGUEZ Jesús, Mario A, Navarrete Zavala y Otros, Op. Cit. p. 43.



### **2.2.1. CONCEPTO DE INVENTARIO**

Al inventario lo constituyen: “Los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su venta posterior 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.”<sup>13</sup>

### **2.2.2. INVENTARIO DE MATERIAS PRIMAS**

Es todo aquel material que se emplea en el proceso de producción o transformación de un artículo, aunque no necesariamente debe usarse para eso, pues también puede emplearse para su presentación o su empaque.

### **2.2.3. INVENTARIO DE PRODUCCIÓN EN PROCESO**

Incluye todos los productos parcialmente terminados, los cuales ya tienen incluidos la materia prima, la mano de obra y algunos gastos indirectos del producto.

### **2.2.4. INVENTARIOS PERPETUOS**

Este es un sistema que pretende controlar los inventarios y el costo de ventas, mediante el registro contable, incluso se pretende un control estricto en las unidades existentes en el almacén.

- A) La cuenta de almacén: es una cuenta de balance que presenta en su saldo final la existencia al final del periodo de las mercancías.

---

<sup>13</sup> CARRASCO IRIARTE Hugo, Op. Cit. p. 300.

B) La cuenta de ventas: es una cuenta de resultados acreedora y muestra en su Estado final el monto de las ventas netas del periodo (mes o año).

C) La cuenta controladora: esta es el costo de ventas, es la cuenta de resultados que periódicamente registra el costo de la mercancía enajenada contra la cuenta de almacén por lo que al final de cada periodo se conoce tanto el inventario final como el costo de la mercancía vendida.

### **2.2.5. INVENTARIO ANALÍTICO**

Este sistema consiste en utilizar tantas cuentas como sea necesario para registrar las operaciones mercantiles como son: compras, gastos, devoluciones, rebajas y bonificaciones sobre compras o sobre ventas, inventario inicial y final de mercancías.

### **2.2.6. INVENTARIO DE MERCANCIAS GENERALES**

Es un sistema sencillo en su uso y económico en su implementación. En realidad, su información es incompleta y presenta serias dificultades en la interpretación de la información que proporciona. Por ello, en la práctica contable fue abandonado como un sistema recomendable, no obstante para efectos fiscales ha sido empleado y adaptado a las disposiciones de lo que se conoce como contabilidad simplificada. En términos generales, está basado en el uso de una cuenta denominada “mercancías generales” y en ella se registran todas las operaciones.

## **2.3. MÉTODOS DE VALUACIÓN DE INVENTARIOS**

Los diferentes métodos de valuación de inventarios sirven para establecer el valor del inventario a una fecha determinada, refiriéndose a la valuación de las

salidas de almacén y no al movimiento físico de los mismos, tomando como base el precio establecido por medio del costeo absorbente o del costeo directo.

Para adoptar algún tipo de método de valuación de inventarios, las empresas deberán preferir el que más les convenga de acuerdo con sus necesidades específicas, no olvidando que sus materiales sufren cambios en precios, obsolescencia, deterioro, mermas, faltantes, por lo que es de vital importancia el costo que le den a las mercancías cuando salen de sus almacenes. El método de valuación de inventarios que se elija deberá utilizarse durante un periodo mínimo de cinco años. Los métodos de valuación de inventarios son los siguientes:

### **2.3.1. PRIMERAS ENTRADAS PRIMERAS SALIDAS (PEPS)**

Este método considera que las primeras entradas de mercancías al almacén o a la producción son las primeras mercancías en salir del mismo, por lo que al finalizar cada ejercicio quedan prácticamente registradas las existencias en los inventarios 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.

“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 de costos de venta son los que corresponden al inventario inicial y las primeras compras del ejercicio.”<sup>14</sup>

De lo anterior se deduce que los resultados del estado financiero mediante la evaluación del inventario por Primeras Entradas, Lo que muestra la valuación de

---

<sup>14</sup> Ibidem, p. 401.

inventario en el Estado de posición financiera muy apegados a la realidad. Sin embargo no se reflejan actualizados los Estados financieros, lo que provoca que se puedan tener diferencias en nuestras políticas de ventas, causándonos desventajas en el mercado; también arroja utilidades ficticias, pues el costo de ventas no se utiliza y resultan utilidades que en realidad no se tienen, pudiendo causar entrega de utilidades no realizadas.

### **2.3.2. ÚLTIMAS ENTRADAS PRIMERAS SALIDAS (UEPS)**

Este método es muy útil para tiempos inflacionarios, ya que considera que las últimas entradas de mercancías al almacén o a producción son las primeras mercancías en salir del mismo, por lo que las existencias en los inventarios, al finalizar el ejercicio, están valuadas a los precios más antiguos de adquisición, mientras que en el Estado de resultados están valuadas con los costos más actuales.

“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 éste 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”<sup>15</sup>.

Mediante este sistema los costos están actualizados, lo cual ayuda a las políticas de precios de venta de las empresas, al no tener que efectuar cálculos adicionales para incrementar el precio de los productos, por lo que la utilidad mostrada en los Estados financieros es más veraz y actualizada.

---

<sup>15</sup> Ibidem, p. 518.

### **2.3.3. COSTO IDENTIFICADO**

Se aplica a determinado tipo de empresas que por las características de sus artículos requieren una identificación precisa de los mismos con su costo de adquisición, de producción o de control para cada artículo. Las empresas que lo emplean pueden ser las distribuidoras de vehículos automotrices y la industria química-farmacéutica, entre otras.

“Por las características de ciertos artículos, en algunas empresas es factible que se identifiquen específicamente con su costo de adquisición o producción.”<sup>16</sup>

A través de este método encontramos un mejor control de calidad en el aspecto de caducidad de mercancías, pues se identifican plenamente; así mismo en el aspecto de atención a clientes, respecto de sus reclamaciones, devoluciones.

Por otro lado si se quisiera aplicar el método en comento para otro tipo de empresa no es muy viable, pues su manejo es poco práctico por su inversión de tiempo y papelería.

### **2.3.4. COSTO PROMEDIO**

Este método es muy sencillo y tal vez el más empleado para valuar el inventario, por lo cual se determina el precio promedio de la misma mercancía dividiendo el importe acumulado de las erogaciones efectuadas entre el número de artículos producidos o adquiridos. Este método nivela oscilaciones en los precios cuando hay pequeñas fluctuaciones en el precio de las compras.

---

<sup>16</sup> HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ Jesús F., Costo de Ventas Fiscal 2005, 1ª Edición, Primera reimpresión, Editorial ISEF, México 2005, p. 102.

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”.<sup>17</sup>, y el resultado de esta operación aritmética será el costo promedio.

Este método es muy práctico y nivela oscilaciones en los precios. Sin embargo no muestra la verdadera situación financiera de la empresa, al tener valuados los inventarios a un costo que aunque no es el más antiguo, tampoco es el más reciente, sino un precio Intermedio, lo que también arroja utilidades o pérdidas ficticias al no estar actualizado en el Estado de resultados.

### **2.3.5. DETALLISTA**

Este método de valuación es empleado por las empresas que tienen ventas al menudeo y que al hacerlo lo detallan, valuando inventarios al precio de venta y deduciéndoles los factores de márgenes de utilidad por grupo de artículos obteniéndose por diferencia el costo de adquisición. Deben establecerse grupos homogéneos de artículos que tengan el mismo porcentaje de utilidad para que puedan valuarse, de lo contrario es muy difícil. Este método es empleado por las tiendas departamentales o supermercados debido al volumen de mercancías que venden.

En éste 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.

“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.”<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> Ibidem, p. 103

<sup>18</sup> Idem.

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

Este método no toma en cuenta el costo de adquisición de las mercancías; Mantiene un control de los márgenes de utilidad y controla los trasposos de mercancías entre grupos.

Para que este método sea funcional es necesario levantar inventarios de sus almacenes constantemente para controlar el saldo de cuentas.

#### **2.4. CONSERVACIÓN DEL MÉTODO DE VALUACIÓN DE INVENTARIOS.**

El método elegido por el contribuyente, como ya se menciona anteriormente, debe ser conservado cuando menos por cinco años; transcurrido ese tiempo podrá cambiarlo y si con motivo de un cambio en el método de valuación de inventarios se genera una deducción, ésta se deberá disminuir de manera proporcional en los cinco ejercicios siguientes, sean éstos regulares, irregulares o de liquidación.

#### **2.5. COSTO DE LO VENDIDO**

En una nueva sección de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el año dos mil cinco, se regula en el procedimiento para la deducción del Costo de lo Vendido, señalando como regla fundamental que el costo de las mercancías que se venden se debe deducir en el ejercicio en que se acumulen los ingresos que deriven de la enajenación de los bienes de que se trate, lo que permite caracterizar, en primer lugar, que las erogaciones que se realicen por el contribuyente deben tener el atributo de derivar ingresos. Las personas morales a

quienes va dirigida la reforma son aquellas que realizan las actividades de: a) comercialización de mercancías, b) industrialización de mercancías, c) prestación de servicios que incluyan la enajenación de bienes, d) industrialización extractiva y e) actividad primaria tales como: agricultura, ganadería, pesca y silvicultura.

Aunque no es una definición sino la descripción de una función del concepto, es claro que el costo se trata de una erogación estrechamente ligada a la obtención del ingreso. Entonces, muchas de las erogaciones que finalizan siendo Costo de Ventas, pueden no serlo al momento de su adquisición. Esto generará problemas de aplicación de los requisitos de deducciones ligados al tiempo, pues si una empresa compra determinado producto para a su vez venderlo a un tercero, no obstante, parte del producto, objeto de la compraventa, lo utiliza para su propia satisfacción, es decir, que utiliza el producto comprado no solo para realizar una venta sino para su consumo, en el momento de la entrada al almacén no estará definido si es gasto (que no va a generar un ingreso por su enajenación) o es un costo, y por ende, de lo vendido al momento que se produce la enajenación a terceros.

“Se cambia la deducción para las personas morales de las compras de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicio, para fabricar bienes o para enajenarlos, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas por la deducción del costo de lo vendido.”<sup>19</sup>

Mediante este sistema reincorporado a nuestra Legislación, se cambia el sistema de deducción de compras de mercancías como se venía realizando desde 1986, para que, en lugar de que esta se efectúe en el momento de realizar la compra de productos o materia prima, se difiera hasta el momento en el que se acumula un ingreso obtenido con motivo de su enajenación. Dicha operación se conoce como la deducción del Costo de lo Vendido. Así como lo expresa el C. P.

---

<sup>19</sup> FLORES RODRÍGUEZ Jesús, Mario A, Navarrete Zavala y Otros Op. Cit., p. 67.



Jesús F. Hernández en su libro Costo de Ventas Fiscal 2005: “ ..ahora los gastos siguen la suerte del costo de ventas, es decir, si los gastos realizados forman parte del costo del producto producido o comercializado, se podrá deducir hasta que el citado producto de venda” .<sup>20</sup>

De lo anterior se observará que la deducción de adquisiciones de mercancías (compras) se sustituye por la deducción del Costo de Ventas, este costo será deducible en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos derivados de la enajenación de bienes; es importante precisar que esta modificación se hará efectiva únicamente a las personas morales, esto significa que las empresas de régimen simplificado, las personas físicas y las constructoras, continuarán con la deducción de las compras.

Por otra parte, el Artículo 45-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta hace referencia a lo que debe ser considerado como costo a lo que se enajene. La enajenación puede darse sin duda alguna en los casos de empresas dedicadas a la compraventa o a la fabricación de bienes para su posterior venta, caso contrario si se trata de prestación de servicios que utilicen materias primas para desgastarlas o aplicarlas en el servicio, tales como las empresas de servicios de limpieza o las empresas de instalaciones de aire acondicionado, o bien las que proporcionan mantenimiento de maquinaria.

Otro elemento que da el Artículo 45-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se refiere a que, el costo de las mercancías que se enajenen se determine conforme al sistema de costeo absorbente. Las reglas contables determinan que este concepto también llamado costeo total, consiste en el control periódico y sistemático de los costos (las erogaciones) dentro del proceso de las manufacturas para identificar si están asociados directamente con el proceso. Esta asociación puede darse directa o indirectamente por cada uno de esos periodos; así los productos llegan al almacén con la suma de los costos fijos y los costos

---

<sup>20</sup> HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ Jesús F., Op. Cit., p. 13.

variables y dan el costo final en el almacén que al momento de la venta será Costo de lo Vendido. Tradicionalmente el costeo absorbente es la suma de los costos de: materia prima, mano de obra y gastos directos e indirectos de fabricación.

Ahora bien, este costeo absorbente deberá estar basado en costos históricos o predeterminados. Por una parte, mantener los costos que se aplican a su valor histórico es determinar los valores de erogación tal como es pagar su adquisición; así, se absorben acumulativamente a valor histórico, sin que tenga relevancia la temporalidad de la adquisición; un mismo concepto de costo puede variar un determinado número de veces mientras se fabrica porque cambian los precios de compra, pero todas esas variantes se absorben como se fueron presentando históricamente; en un caso ideal serían los valores de las facturas de adquisición. Los costos históricos son fundamentales para la verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales de comprobación, aunque como en el caso de costeo estándar no se utilicen sino para que de dicha comparación se ajuste la contabilidad al costo estándar. En esta reforma se tiene contemplado hacer algunas precisiones de procedimiento en materia fiscal a través del reglamento, pues el control del costo histórico tiene diversas funciones cuando se trata de costos predeterminados, sin embargo aún no se ha creado el citado Reglamento.

La Sección III del Capítulo II de las Deducciones que se encuentra en el Título de Personas Morales de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, distingue entre el Sistema de Costo de lo Vendido de los contribuyentes que se dedican a actividades comerciales de aquellos con actividades diferentes a la comercial, dejando en el segundo grupo a fabricantes, ensambladoras, maquileros y, desde luego, a los prestadores de servicio de obra o de cosa.

Es decir que el Artículo 45-B delimita a los comerciantes señalando lo siguiente: quienes realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías. Y el Artículo 45-C toma a los demás

contribuyentes que determinan un Costo de lo Vendido en un proceso de fabricación.

Como lo señala el Lic. Jesús Hernández, basándose en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados del Boletín B-3, emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos S. C., el costo de lo vendido: “muestra el costo de producción o adquisición (según se trate de una empresa de transformación o de una comercializadora), de 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 servicios.”<sup>21</sup>, es decir, que más que un procedimiento, las disposiciones fiscales parten de que el Costo de lo Vendido es un concepto técnico contable y, por lo tanto, las disposiciones de la nueva modalidad de deducción señalan ciertas reglas de ajuste a ese concepto inicialmente de la contabilidad, para acercarlo al objeto de las contribuciones.

El Artículo 45-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta ordena que cuando las compras de materia prima y la mano de obra guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción. El Costo de lo Vendido muestra el costo de producción o adquisición de los artículos vendidos que generaron los ingresos reportados en el renglón de ventas. Y para el caso de empresas de servicios, son aquellos costos que se identifican razonablemente en forma directa, con la prestación del servicio.

“Es importante aclarar que el costo de lo vendido no es un comprobante, sino un resultado de un procedimiento contable, no definido en la LISR; que lo deducible va a ser el concepto fiscal costo de lo vendido, no la erogación ni los

---

<sup>21</sup> Ibidem, p. 92.

conceptos que lo integran, por lo que esto no va a ser congruente con muchos de los requisitos fiscales que se tenían para compras...”<sup>22</sup>

Para ser más claros sobre el concepto de Costo de lo Vendido, el Maestro Sánchez Miranda lo explica de la siguiente manera: “ ..en términos generales consiste en considerar el costo en que se invirtió para vender lo que se compró, o en su caso lo que costó producir un producto para ponerlo a la venta.”<sup>23</sup>

### 2.5.1. DETERMINACIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO

El Costo de lo Vendido, es el resultado de un procedimiento contable, no definido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual indica que lo deducible va a ser el concepto fiscal Costo de lo Vendido no la erogación ni los conceptos que lo integran, por lo que esto será incongruente con muchos de los requisitos fiscales que se tenían para las compras.

Para ejemplificar lo anterior se expresa el cálculo del Costo de lo Vendido mediante los siguientes procedimientos:

<b>DETERMINACIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO EN UNA EMPRESA TRANSFORMADORA</b>		
Costo de la producción terminada		\$ 1,070.00
Inventario inicial de producción terminada	(+)	\$ 1,150.00
Producción terminada disponible	(=)	\$ 2,220.00
Inventario final de la producción terminada	(-)	\$ 1,500.00
<b>Costo de lo Vendido</b>	<b>(=)</b>	<b>\$ 720.00</b>

<sup>24</sup>

<sup>22</sup>FLORES RODRÍGUEZ Jesús, Mario A, Navarrete Zavala y Otros Op. Cit., p. 69.

<sup>23</sup> SÁNCHEZ MIRANDA Arnulfo Aplicación Práctica del ISR e IMPAC, personal morales 2005, 3ª Edición, Ediciones ISEF, México 2005, p. 169.

<sup>24</sup> HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ Jesús F., Op. Cit., p. 92.

<b>DETERMINACIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO EN UNA EMPRESA COMERCIALIZADORA</b>		
<b>CONCEPTO</b>		<b>IMPORTE</b>
Inventario inicial de mercancías		\$ 40,000,000
Compras de mercancías	(+)	\$ 280,000,000
Mercancías disponibles	(=)	\$ 320,000,000
Inventario final de mercancías	(-)	\$ 30,000,000
<b>Costo de lo Vendido</b>	<b>(=)</b>	<b>\$ 290,000,000</b>

<sup>25</sup>

Con los anteriores cuadros se pretende ejemplificar el procedimiento por medio del cual las empresas tanto industriales como comercializadoras podrán deducir las compras, no hay que olvidar que el concepto de costo de lo vendido o costo de ventas es una deducción, misma deducción que anteriormente se conocía como deducción de las compras, la cual se venía haciendo en el mismo ejercicio fiscal que el de la adquisición de las mercancías, y que con las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta a esta deducción se le llama como costo de lo vendido y solo es aplicable hasta el momento de la enajenación de las mercancías.

### **2.5.2. PERIODO DE TRANSICIÓN**

Los Legisladores determinaron que para facilitar la entrada en vigor del Sistema de Costo de lo Vendido, se considera apropiado que el periodo de transición para efectuar la acumulación de los inventarios que los contribuyentes tengan al treinta y uno de Diciembre de dos mil cuatro sea por un periodo de 12 años. Con ello sin duda se reduce sensiblemente el efecto del gran cambio. Esta disposición se apoya en el Artículo Tercero Transitorio. Para ello, aplicarán una

<sup>25</sup> FLORES RODRÍGUEZ Jesús, Mario A, Navarrete Zavala y Otros Op. Cit., p. 45.

tabla que dependerá de la rotación de inventarios que tenga el contribuyente.  
(Artículo 45-F de la Ley del Impuesto Sobre la Renta)

La aplicación de la tabla aludida se debe a que las empresas, para determinar el Costo de lo Vendido, no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, pero podrán optar por acumular dichos inventarios en forma paulatina con esa mecánica, y así deducir el Costo de lo Vendido conforme enajenen las mercancías, pero en caso de que no ejerzan tal opción considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1º de enero de dos mil cinco hasta agotar sus existencias a esa fecha y, por lo tanto, acumularán la totalidad del ingresos de cada una de esas operaciones.

# **C A P Í T U L O   I I I**

## **PRINCIPIOS TRIBUTARIOS APLICABLES AL COSTO DE LO VENDIDO**

### **3. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS APLICABLES AL COSTO DE LO VENDIDO**

Este capítulo tiene como finalidad proporcionar los fundamentos básicos para salvaguardar la preponderancia que tiene el orden constitucional en el Derecho Fiscal Mexicano y, por tanto, la protección que otorga la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos cuando se infringe alguno de los Principios aplicables en esa materia, a fin de lograr una justicia fiscal tributaria.

Lo anterior es así, toda vez que los Principios Tributarios no pueden considerarse de manera conjunta, por lo que resulta necesario el estudio de los mismos de manera individual.

Los Principios Tributarios son aquellos en los que toda contribución debe basarse, es decir, para que una contribución cumpla con los requisitos establecidos por la Ley debe de apegarse a los Principios de Legalidad, Equidad, Proporcionalidad y de Destino al Gasto Público, de tal manera que los tres primeros son la materia del presente trabajo.

En efecto el objetivo del presente trabajo es establecer la importancia de que una contribución cumpla con los Principios Tributarios para que se encuentre revestida de legalidad, de lo contrario será a una contribución viciada, es decir, que no cumple con los requisitos establecidos por la norma aplicable.

Cabe mencionar que los principios tributarios en comento, atienden a lo expresado por el economista Adam Smith, quien se pronunció en la materia de impuestos creando cuatro principios que debían de cumplir la imposición de los



tributos, “ Estos cuatro principios se han llamado de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía.”<sup>26</sup>

En cuanto a su principio de justicia, conforme al cual los súbditos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan en función de su capacidad económica, es decir que los impuestos serían justos y equitativos; el principio de certidumbre establecía que los impuestos debían ser fijos, la fecha, forma y cantidad en que debían ser pagados, expresados de manera clara; El principio de comodidad sugería que la fecha y forma en que se pagaran los impuestos debería ser la más conveniente para el contribuyente, y como último principio el de economía, el cual cuida que el monto de lo recaudado sea basto, no oneroso y que la diferencia entre lo efectivamente recaudado y lo ingresado al erario público sea mínima.

En la actualidad los principios antes mencionados siguen vigentes aunque se les conoce con nuevos nombres, a saber:

<b>PRINCIPIOS DE ADAM SMITH</b>	<b>PRINCIPIOS ACTUALES</b>
Justicia	Proporcionalidad
Certidumbre	Certeza
Comodidad	Comodidad
Economía	Economía

Es de gran importancia mencionar que en el Derecho Positivo Mexicano existen dos categorías de principios jurídicos en los cuales se establecen los tributos, el primer grupo es el de los principios constitucionales “ Se encuentran establecidos en la Constitución Política, ley principal y fundamental de nuestro

<sup>26</sup> FLORES ZAVALA Erenesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicana, 34ª Edición, Editorial Porrúa, México 2004, p.137.

país...”<sup>27</sup>, y el segundo grupo es el de los principios ordinarios, los que rigen “ lo relativo a los elementos de los tributos como son: objeto, sujeto, cuotas, forma de recaudación, sanciones en su caso, etc., que junto con las leyes constitucionales integran el Derecho Tributario.”<sup>28</sup>

### **3.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA**

Se entiende como Principio de Legalidad en materia Tributaria, a la facultad conferida a los Poderes Legislativos entendiéndose como éstos, tanto federales como locales para crear contribuciones, esta facultad tiene una excepción toda vez que el Congreso de la Unión puede mediante aprobación, hacerla extensiva al Poder Ejecutivo con la limitante de que puede ser únicamente en materia de Comercio Exterior y bajo las condiciones que la propia Constitución Federal enuncia.

Este principio encierra el supuesto en donde se señala que las contribuciones deberán estar contempladas en una ley, es decir, que la ley deberá prever a la contribución en su texto normativo, así como deberá contemplar todos y cada uno de sus elementos, de tal manera que no provoque en ningún caso incertidumbre jurídica en el contribuyente al momento de ubicarse dentro de la hipótesis normativa de la misma o en su caso al momento de cumplir con la conducta que exija la propia Ley.

El Principio de Legalidad Tributaria es aquel que, desde un punto de vista particular, otorga la mayor protección al gobernado, es decir, abarca desde la Constitución Federal hasta los Reglamentos expedidos por una autoridad administrativa, esto es, en el caso que nos ocupa toda contribución debe estar establecida en la ley, que es expedida por el Poder Legislativo.

---

<sup>27</sup> SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo, Aplicación Práctica del Código Fiscal 2005, 4ª edición, Ediciones Fiscales ISEF, México 2005, p. 40.

<sup>28</sup> Ibidem.

A manera de entender lo anterior, el doctrinario Rafael. I. Martínez Morales comenta: “Toda actividad del Estado, ya sea función administrativa, jurisdiccional o legislativa, debe ajustarse a la ley. Así, los actos de los órganos del Poder Ejecutivo han de ser producidos conforme disposiciones previamente emitidas por el legislador.”<sup>29</sup>

El artículo 5º del Código Fiscal de la Federación vigente señala los elementos de las contribuciones, que entre otras cosas manifiesta que en materia Fiscal son disposiciones que establecen obligaciones a cargo de los particulares, aquellas normas que contemplen aspectos relativos a los sujetos, objeto, base, tasa y tarifa de la contribución que se pretende hacer cumplir de acuerdo a sus características y objetivos del tributo. Par una mayor comprensión de lo anterior se transcribe el citado artículo;

**Artículo 5o.-** Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Así mismo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha emitido un criterio de jurisprudencia al respecto, mismo que a continuación se transcribe:

**“Séptima Época**

**Instancia: Pleno**

**Fuente: Apéndice de 1995**

**Tomo: Tomo I, Parte SCJN**

**Tesis: 168**

**Página 169**

**IMPUESTOS. PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.** El Principio de Legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan la Leyes, y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los Impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este Principio de

---

<sup>29</sup> MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. Derecho Administrativo 1º y 2º cursos, 4ª Edición, México 1999, p. 241.

Legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga Tributaria de los gobernados esté establecida en una Ley, no significa tan solo que el acto creador del Impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sena los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del Impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación Tributaria, estén consignados de manera expresa en la Ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de Impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación Tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del Principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas Tributarias y los Impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificarseles.

Amparo en revisión 5333/75. Blance Meyerber de González. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5464/75. Ignacion Rodríguez Treviño. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.

Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.”

Del estudio que se realice a la cita anterior se desprenderá que la Suprema Corte de Justicia de la Nación manifiesta efectivamente que, el Principio de Legalidad en materia fiscal implica que, para el cumplimiento de la obligación a que se refiere el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las contribuciones deberán estar contempladas en un texto normativo creado por órganos dotados de competencia por la misma Constitución; de lo anterior se desprende que por la naturaleza de las contribuciones estas se regulan por la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal respectivo, pero además, este máximo tribunal, establece que el contenido del texto normativo que dé origen o regule una contribución deberá expresar claramente todos los elementos esenciales del Impuesto, tales como la forma, el contenido y alcance de la obligación tributaria, con el objetivo de asegurar la certidumbre en el gobernado y que no exista la posibilidad de que las autoridades administrativas o cualquier otra autoridad, regulen de manera arbitraria lo que no llegase a contemplar la Ley.

Sustenta lo anterior la siguiente tesis de jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que a la letra dice:

**“Séptima Época**

**Instancia: Pleno**

**Fuente: Apéndice de 1995**

**Tomo: Tomo I, Parte Suprema Corte de Justicia de la Nación**

**Tesis: 162**

**Página: 165**

**IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.**

Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes”, no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por Ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la Ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, no para el cobro de Impuestos imprevisibles a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación Tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que reside.

Amparo en revisión 331/76. María de los Ángeles Prendes de Vera. 3 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos.”

Atendiendo a lo anterior tenemos que el Principio de Legalidad en materia Tributaria contempla la facultad que se otorga únicamente al Poder Legislativo para crear contribuciones Federales, Locales y Municipales, mismas que deberán enumerarse primeramente en la Ley de Ingresos de la Federación del ejercicio fiscal que corresponda y así crear la Ley que regulará cada contribución atendiendo a sus elementos y satisfaciendo los Principios Tributarios que consagra el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

En efecto el Principio de Legalidad Tributaria, sustenta que no existe tributo si no se encuentra previsto por la Ley, es decir, que para que una contribución pueda ser objeto de pago, es necesario que en la Ley se especifiquen los elementos esenciales y supuestos de la obligación Tributaria tales como: hechos imponibles, el sujeto, objeto, base, tasa, tarifa y época de pago, toda vez que de lo contrario se dejaría a su determinación al arbitrio o facultad discrecional de la

autoridad administrativa, por lo que traería como consecuencia, inseguridad jurídica al contribuyente, por ser una contribución con carácter ilegal.

Por otro lado, las atribuciones con que cuenta el Congreso de la Unión para crear contribuciones, al igual que las Legislaturas de los Estados con los alcances y límites que han sido descritos anteriormente, y contrario a lo expresado por el jurista Flores Zavala respecto a la creación material y formal estricta de contribuciones, tenemos lo que los doctrinarios Quintana Valtierra y Rojas Yáñez llaman: “...excepción al Principio de Legalidad y que establece la propia Constitución en lo que se refiere al aspecto formal del Principio.”<sup>30</sup> Esta excepción se refiere a que existe la posibilidad de que el Presidente de la República, con aprobación del Congreso de la Unión, y con el único fin de proteger la economía y la producción nacional, o beneficiar a los mismos, podrá modificar o suprimir cuotas y disposiciones en materia de comercio exterior, cuando lo estime urgente; ésto con fundamento en el artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Al respecto, se procede a transcribir el artículo 131 Constitucional.

“Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporte, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y a ún prohibir, por motivos de seguridad de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los Impuestos y Leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.”

Por lo anterior, se puede concluir que el Principio de Legalidad Tributaria, es aquel que señala que las contribuciones serán creadas a través del Poder

---

<sup>30</sup> QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez, Derecho Tributario Mexicano, 4ª Edición, Editorial Trillas, México, 1999, p. 75.

Legislativo, plasmadas en una ley, y que dichas contribuciones deberán expresar de manera clara y precisa todos sus elementos, con el objetivo de crear certidumbre jurídica en los gobernados que estarán obligados a cubrir los gastos públicos del Estado, a través de sus contribuciones.

### **3.2. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA**

Este Principio, al igual que el de Legalidad y Proporcionalidad, también se desprende de la fracción IV del artículo 31 constitucional, del que se deriva todo nuestro sistema impositivo.

El Principio de equidad tributaria consiste en la igualdad ante la misma Ley tributaria de los sujetos pasivos de un tributo, quienes deben recibir un tratamiento idéntico en relación con la acusación, acumulación o deducción: es decir, los contribuyentes que se encuentren dentro del mismo supuesto de acusación deben tributar en igualdad de condiciones.

Etimológicamente, equidad proviene del latín *aequitas*, *aequitatis*, que significa igualdad de ánimo, de lo cual su interpretación jurídica es la palabra “epiqueya”<sup>31</sup> pero esta igualdad debe tomarse en su sentido jurídico como tratamiento normativo desigual para desiguales e igual para los iguales en el mundo de la realidad socioeconómica de un país.

Margáin Manautou estima que un tributo será equitativo cuando su impacto económico “...sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación.”<sup>32</sup> Conforme a su acepción, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

---

<sup>31</sup> Diccionario Jurídico Mexicano, 1ª Edición, Editorial Porrúa y Universidad Autónoma de México, México 2005, p. 1525.

<sup>32</sup> MARGIN MANAUTOU, Emilio, Introducción Al Estudio Del Derecho Tributario Mexicano, 17ª Edición, Porrúa, México 2004, p. 71.

Sin embargo, cuando por alguna circunstancia se efectúe un tratamiento desigual, éste debe estar justificado jurídicamente en la exposición de motivos de la reforma correspondiente o en el informe de justificación que rindan las autoridades responsables, en caso contrario, el trato desigual debe considerarse contrario a derecho, por contravenir lo dispuesto por este Principio.

El Principio de Equidad radica en la igualdad ante la Ley Tributaria de todos los sujetos pasivos objeto de un tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de acusación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, o como lo explica la Suprema Corte de Justicia de la Nación: la Equidad Tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo Impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Podemos concluir que el Principio de Equidad estriba esencialmente en tratar igual a los contribuyentes frente a una misma ley, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente.

### **3.3. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA**

Este Principio también se desprende de la fracción IV del artículo 31 constitucional y fundamenta el Principio de Capacidad contributiva, ya que consiste en que la proporción, para ser justa, debe fundarse en el ingreso del contribuyente, es decir, un contribuyente con mayores ingresos (mayor capacidad contributiva) debe contribuir más en proporción con otro que obtenga menos ingresos.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el Principio de Proporcionalidad Tributaria consiste en que los sujetos pasivos de un tributo



deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

Por lo anterior, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto, en otras palabras, los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos de acuerdo con su respectiva capacidad económica.

Al respecto, se transcribe un criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

**“Novena Época**

**Instancia: Pleno**

**Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta**

**Tomo: XVII**

**Mayo 2003**

**Tesis: P./J.10/2003**

**Página 144.**

**PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.**

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del Impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad

contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el Impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.”

De la cita anterior se desprende que para una justa fijación y distribución de las cargas tributarias debe atenderse a la capacidad individual de pago de los contribuyentes, esto es, a mayores ingresos, mayor será la carga tributaria. Por lo cual se asegura que un tributo es proporcional cuando comprenda por igual a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia.

Finalmente, Servando J. Garza, en su obra *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano* nos dice: “Puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos concluir que coincide con la equidad. En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual.”<sup>33</sup> En la conclusión del maestro Servando Garza, encontramos una interpretación interesante acerca del Principio de Proporcionalidad, ya que desde su punto de vista la proporcionalidad equivale a tratar desigual a los desiguales, precepto intrínseco al Principio de Equidad, por lo que podemos concluir que los Principios de Proporcionalidad y Equidad se complementan mutuamente; interpretando ambos conceptos, obtenemos que la equidad deviene en proporcionalidad y viceversa, de lo anterior se puede inferir que la equidad llega hasta donde empieza la proporcionalidad y de la misma manera, es la proporcionalidad la que fija la pauta para ejercer la equidad.

---

<sup>33</sup> GARZA, SERVANDO J., Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano, 5ª Edición, Editorial Porrúa, México 2000, p. 320.

Al respecto resulta aplicable el siguiente criterio de Jurisprudencia:

**Octava Época**

**Instancia: Tercera Sala**

**Fuente: Apéndice de 1995**

**Tomo: Tomo I, Parte SCJN**

**Tesis: 274**

**Página: 255**

**PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.**

La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las Leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las Leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

### **3.4. PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO**

Para entender este Principio será necesario puntualizar que las contribuciones establecidas en una Ley tienen por objeto que el Estado se allegue de recursos para satisfacer las necesidades de la colectividad, que el mismo Estado está obligado a satisfacer; para que éste pueda cumplir con la satisfacción de ese Gasto, se tiene como obligación de los mexicanos contribuir, a que éste perciba ingresos provenientes de la misma sociedad. Por lo que el Principio de Destino al Gasto Público, se refiere a que los recursos que los contribuyentes aporten, por lo que es necesario que dichas contribuciones así como su destino, se encuentren contempladas dentro de una Ley para justificar su existencia y de esa manera, no dejar en incertidumbre jurídica del gobernado.

Respecto a este tema, en su libro Derecho Tributario Mexicano, Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, al tratar lo referente con este Principio, opinan que: "... es una relación fundamental sin la cual el impuesto pierde su carácter y justificación".<sup>34</sup> Es decir, que el destino al gasto público es característica esencial de toda contribución y que además constituye la justificación de porqué

---

<sup>34</sup> QUINTANA VALTIERRA, Jesús, y Jorge Rojas Yáñez, Op. Cit., p. 83.

los contribuyentes deben aportar parte de sus ganancias al Estado para que éste cumpla con sus deberes como ente jurídico y social.

Se puede observar que es indiscutible esta premisa constitucional que deberá ser elemento de validez de una contribución y que implica que el monto recaudado por el fisco, deberá ser aplicado al Gasto Público.

De lo anterior se desprende que el destino al Gasto Público de las contribuciones, consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos constituye, primeramente una guía suprema al momento de crear las normas que den origen y regulen a las contribuciones, así mismo, este Principio también es considerado como límite constitucional del Poder Tributario, en virtud del cual no se podrían crear contribuciones si no es para satisfacer el Gasto Público del Estado, reflejándose en un Principio que beneficia al sector social o colectivo a través de satisfacer sus necesidades, lo que demuestra que el Poder Tributario que ejerce el Congreso de la Unión y las Legislaturas de los Estados no es absoluto; así mismo, tenemos que el destino de recursos al Gasto Público, constituyen de acuerdo a la teleología de las contribuciones, el fin primordial y justificación del papel impositivo del Estado para con los gobernados.

Al igual que los doctrinarios señalados en el párrafo anterior, Narciso Sánchez Gómez en su obra *Derecho Fiscal Mexicano*, señala que: “El Gasto Público tiene sentido social y un alcance de interés colectivo, de tal manera que todo lo recaudado por concepto de impuesto, derechos y contribuciones especiales, siempre debe ir enfocado a la atención de necesidades o demandas de la población, relacionadas con la prestación de servicios públicos, la construcción de obras sociales o la cobertura de requerimientos colectivos contenidos fundamentalmente en el presupuesto de egresos que haya sido aprobado por el Poder Legislativo.”<sup>35</sup>

---

<sup>35</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, 2ª Edición, Editorial Porrúa, México, 2001, p. 152.

De la cita anterior se desprenderá que el Principio Tributario de Destino al Gasto Público, implica la principal finalidad de las contribuciones en lo que se refiere a que los recursos obtenidos por el Estado, la cual es que serán empleados para atender los diferentes rubros del Gasto Público, tales como son la seguridad social, la educación, la seguridad pública, la defensa nacional, la administración y procuración de justicia, la construcción y mantenimiento de escuelas, hospitales, mercados, carreteras, centros culturales y recreativos, así como para impulsar la investigación científica y tecnológica, o cubrir fatalidades derivadas de desastres naturales, entre otras necesidades prioritarias de la población que resida en el territorio nacional.

De esta manera, se podrá concluir que un Impuesto deberá ser proporcional; equitativo y que se destine al pago del Gasto Público.

Toda vez que los Principios Tributarios se encuentran contenidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, se desglosarán las garantías en materia Tributaria que contempla el mismo precepto legal y que constituyen elementos del orden jurídico fiscal que tienen por objeto proporcionar validez y certidumbre jurídica al contribuyente que colabora con el Gasto Público, ya sea de la Federación, Estado, Distrito Federal o Municipio en que resida. Es de importancia señalar que dichos Principios son extendidos a diversas garantías contenidas en los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, tales como:

1. Garantía de Seguridad Jurídica.
2. Garantía de Irretroactividad de la Ley
3. Garantía de Audiencia
4. Garantía de Legalidad

El artículo 14 Constitucional, en su segundo párrafo, señala:

“Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.”

La Garantía de Audiencia refiere a la garantía del debido proceso legal, que implica que el gobernado no puede ser afectado en su esfera jurídica, por medio de una sanción impuesta en virtud por haber infringido una ley administrativa o fiscal, sin antes darle oportunidad de ser oído y vencido en juicio, es decir, seguir un juicio previo, el cual debe estimarse como procedimiento, que consiste en una secuela de actos concatenados entre sí, afectos a un fin común que les proporciona unidad. El fin será la dicción del derecho, que implica una función jurisdiccional.

En cuanto a la Garantía de Legalidad tenemos que ésta supone que no pueden imponerse sanciones por infracción a Leyes Administrativas o Fiscales por simple analogía o mayoría de razón, sino que la pena debe estar prevista en la ley y ser exactamente aplicable a la infracción de que se trate.

De lo anterior se apreciará que la prohibición constitucional reconoce el Principio de NULLA POENA NULLUM CRIMEN SINE LEGE, consistente en que no hay delito ni pena si no están previstos en la ley aplicable al caso.

De igual forma el artículo 16 de la Constitución Federal contempla la garantía de que todo acto de autoridad debe llevar la forma escrita, la competencia, la fundamentación y la motivación.

En su primer párrafo, el artículo 16 constitucional señala:

“Nadie puede ser molestado en su persona. Familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.”

Del estudio que se realice al artículo transcrito en el párrafo anterior, se desprende que una sanción sólo podrá ser impuesta por la autoridad facultada para ello; la Garantía de Seguridad Jurídica establece que el acto autoritario de molestia, en este caso una multa, sanción, notificación, etc., debe contenerse en mandamiento u orden escritos ya que si son verbales, se incurrirá en la violación del Artículo Constitucional de que se trata.

El cambio de régimen de deducción de compras por deducción del Costo de lo Vendido contenido en las reformas para el año dos mil cinco, independientemente de todos los inconvenientes financieros y administrativos que acarreará a las empresas y de la cantidad de indefiniciones, imprecisiones, ambigüedades, contraindicaciones que contiene, trae desde su nacimiento vicios legales de fondo.

El motivo principal que tuvieron tanto el Poder Ejecutivo Federal al proponerlo, así como el Poder Legislativo al aprobar las reformas referentes al Costo de lo Vendido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta para el año dos mil cinco, fue con la finalidad eminentemente recaudatoria. Sin embargo, la deducción del Costo de lo Vendido en realidad y del estudio que se realice, se observará que trae como consecuencia diversas complicaciones y cargas administrativas importantes que tendrán que absorber los contribuyentes que busquen realizar las deducciones en comento.

Lo anterior es así, toda vez que estas reformas contravienen la Justicia Tributaria, misma que debe de seguir las siguientes características:

- 1) La contribución se encuentre establecida en la ley;
- 2) Que sea proporcional y equitativa;
- 3) Que se destine al Gasto Público;

Si la Ley que pretende establecer una contribución carece de alguno de los requisitos citados con anterioridad, dicha contribución atentará contra la legalidad de su aplicación, lo que nos permite concluir que las reformas en torno al Costo de lo Vendido no se encuentran apegadas a derecho.



**CAPÍTULO IV**  
**VIOLACIÓN A LOS**  
**PRINCIPIOS DE**  
**LEGALIDAD,**  
**EQUIDAD Y**  
**PROPORCIONALIDAD**  
**TRIBUTARIA**  
**DEL COSTO**  
**DE LO VENDIDO**

## **4. VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIOS DEL COSTO DE LO VENDIDO**

Este Capítulo tiene por objeto plantear desde un punto de vista legal, los errores y omisiones en que cae la reforma de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que entró en vigor el 1º de enero del dos mil cinco, lo anterior es así, con el objeto de que el legislador promueva adhesiones y evite distinguos en la citada ley.

El estudio objeto del presente trabajo, se encuentra tendiente a que el contribuyente no se encuentre en estado de incertidumbre jurídica al momento de hacerle aplicable las reformas de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, toda vez que si para el gobernado no es clara la ley o la encuentra confusa, podrá interponer medio de defensa en contra de a misma.

### **4.1 VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA DEL COSTO DE LO VENDIDO**

Las modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigentes para el año dos mil cinco, generan incertidumbre jurídica en el gobernado, toda vez que se transgrede lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dicho precepto establece la obligación a cargo de los mexicanos a pagar contribuciones que estén establecidas en la Ley correspondiente, esto es, que es facultad exclusiva del legislador la función de crear tributos a cargo de sus gobernados, sin que dicha facultad se extienda a cargo de una Autoridad distinta a la de los Poderes Legislativos, para precisar lo anterior, se transcribe el artículo de referencia:

“ARTÍCULO 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las Leyes.”

Ahora bien, las normas fiscales, de conformidad con el Artículo 5° del Código Fiscal de la Federación vigente, serán de aplicación estricta siempre y cuando éstas se refieran al sujeto de causación (quien realiza la conducta de hecho prevista por las Leyes), al ingreso que será considerado como objeto del gravamen, a la base para cálculo del tributo y la tasa o la tarifa a aplicar sobre la base de la contribución.

El Costo de Venta constituye un elemento esencial para conocer la base del Impuesto Sobre la Renta, por lo que las reglas para su determinación deberán establecerse con precisión en la ley, respetándose así el Principio de Legalidad.

Para que el contribuyente a quien van dirigidas las reformas fiscales vigentes para dos mil cinco las pueda entender, es indispensable recurrir a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, los cuales son emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos S. C.

Uno de los tres elementos contemplados dentro de la Justicia Tributaria es que todos los elementos esenciales del Impuesto deben estar contenidos en la Ley. La violación al Principio de Legalidad Tributaria, se actualiza toda vez que los elementos para la determinación del tributo, tales como: sistemas de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o precios determinados, costeo directo y los métodos de valuación de inventario, tales como primeras entradas primeras salidas, últimas entradas primeras salidas, costo identificado, costo promedio y detallista no se encuentran descritos en la Ley.

Se ha definido, por lo que respecta a dicho Principio, que si bien la Ley Tributaria no es un diccionario o un manual, (por lo que no debe contener

cuestiones accidentales o relativas), si debe de contener todos aquellos elementos que generen certeza respecto de la forma en la que se debe tributar.

Este Principio va orientado a que los contribuyentes, efectivamente paguen Impuestos de conformidad con las Leyes emanadas del Congreso de la Unión, y no así por las resoluciones administrativas o reglamentos que no deben puntualizar elementos de los tributos generando la inconstitucionalidad del tributo, ya que el impuesto será inconstitucional.

Dicho lo anterior y del estudio que se realice a la Sección III del Capítulo II del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para dos mil cinco, se observará que se prevé la aplicación de manera supletoria, de los conceptos y procedimientos que no están contemplados dentro de la misma Ley que se cita; de tal forma que el legislador federal crea un procedimiento que ataca el Principio planteado en este capítulo, para determinar la base del Impuesto Sobre la Renta, al dejar de señalar los elementos que comprenderá las circunstancias de hecho que deberá considerar el contribuyente al momento de efectuar el cálculo de dicha Contribución Federal.

Para que estas reformas estuvieran apegadas a derecho sin violar el Principio de Legalidad Tributaria es necesario que contemple dentro de la misma Ley los siguientes elementos:

- A) El concepto y el procedimiento del sistema de costeo absorbente, y los costos históricos o predeterminados, a los que se refiere el artículo 45-A vigente de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
  
- B) Los métodos de valuación de inventarios a los que se refiere el artículo 45-G de la misma Ley.

Para poder entender las consideraciones anteriores será necesario transcribir la parte medular de las disposiciones jurídicas que en este trabajo se perciben violatorias del Principio de Legalidad Tributaria:

ARTÍCULO 45-A. 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 acumule 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 varían en relación con los volúmenes producidos, siempre que cumpla con lo dispuesto por el reglamento de esta Ley.”

“ARTÍCULO 45-G.- 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 primera 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 éste 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 pueden identificar por número de serie y 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 de 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 al los señalados en este artículo, pondrán 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 términos de este artículo. La cantidad que se determine en los términos de éste párrafo no será acumulable o deducible.

Cuando con motivo de un cambio de método de valuación reinventarios se genere una deducción, ésta se deberá disminuir de manera proporcional en los cinco ejercicios siguientes.”

Del estudio que se realice a los preceptos anteriormente transcritos, se observará que el Legislador Federal deja de señalar los elementos necesarios para poder llevar a cabo el procedimiento que dará como resultado el Costo de lo Vendido, es decir propician, que por la falta de precisión respecto a conceptos, procedimientos y métodos, incertidumbre con respecto a lo que se deberá de entender por:

- I. El procedimiento del sistema de costeo absorbente,
- II. La definición y el procedimiento para determinar la existencia de los costos históricos o predeterminados y
- III. Los métodos de valuación de inventarios.

En efecto si los principios de contabilidad generalmente aceptados, contienen desde su nacimiento imprecisiones, su interpretación y aclaración correrán a cargo del mismo órgano que creó dichas reglas, sin que coincidan con el Congreso de la Unión, el cual es el Órgano competente para crear contribuciones en materia Fiscal Federal, por lo que dichos principios de contabilidad generalmente aceptados, están violando de esta forma el Principio de Reserva de Ley, toda vez que como se ha expresado anteriormente, el Poder Legislativo es el único facultado para crear contribuciones.

Con lo anterior se aprecia que al aplicar lo dispuesto por los principios de contabilidad generalmente aceptados existen diversas posturas sobre qué y cómo se aplican los mismos, al coexistir diversas interpretaciones sobre los elementos que los conforman y sus métodos de aplicación, se puede caer en contradicción, propiciando incertidumbre jurídica en el contribuyente sujeto del Impuesto en cuestión, y con ello implica la violación al Principio de Legalidad Tributaria.

En efecto se puede apreciar que los principios de contabilidad generalmente aceptados, no constituyen ninguna fuente formal ni material en la

determinación de la base gravable del Impuesto Sobre la Renta, toda vez que las mismas no pueden constituir una fuente de obligación en materia Tributaria por lo que corresponde a la existencia de una contribución a cargo de los gobernados.

Del análisis que se realice al artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal se puede observar que para que los gobernados tengan la obligación de pagar contribuciones con el objeto de cubrir el Gasto Público, es necesario que esas contribuciones sean creadas por una Ley en el sentido formal y material, es decir que sea el Poder Legislativo, el órgano competente para crear tales contribuciones mediante normas generales, abstractas e impersonales, de tal suerte que los Impuestos, así como elementos referentes al sujeto, objeto, base y tasa o tarifa, se deben establecer por medio de Leyes, tanto del punto de vista material, como del formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo. Para ejemplificar lo anterior se transcribe la siguiente tesis:

**Séptima época.**

**Instancia: pleno.**

**Fuente: Semanario Judicial De La Federación.**

**Tomo: 80 primera parte.**

**Página: 13**

**CONGRESO DE LA UNIÓN, FACULTAD IMPOSITIVA DE LAS LIMITACIONES PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.**

La facultad de la unión a fin de cubrir el presupuesto de egresos (artículos 65, fracción II, y 73, fracción VII, de la carta magna) ha de entenderse sujeta a las limitaciones que la misma constitución establezca, entre otras, las que se contienen en el artículo 31, fracción IV.

amparo en revisión 4543/68. Angel M. Bejarano. 26 de agosto de 1975. Mayoría de 14 votos.

Disidentes: Alfonso Lopez Aparicio, Ezequiel Burguete Farrera y Abel Huitron y a. ponente: J. Ramon Palacios Vargas.

En consecuencia, los elementos con los que se determinarían las deducciones que integrarán la Base del Impuesto establecidas por la Sección III, Capítulo II del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, son ilegales, al transgredir el Principio de Legalidad Tributaria que como quedó establecido, exige que los elementos del tributo estén claramente establecidos en una Ley formal y material, lo cual significa no dejar lugar a dudas ni oportunidad a las Autoridades

Fiscales Administrativas para determinar tales elementos o a cualquier otro ente, tal y como lo es el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C., distinto al Poder Legislativo para la creación de contribuciones a cargo de los gobernados.

A continuación se definirán jurídicamente los conceptos en comento:

Base: “Se entiende como base del impuesto, la cuantía sobre la que se determina ésta a cargo del sujeto, por ejemplo, monto de la renta percibida, número de kilos producidos, etcétera.”<sup>36</sup>

Base Gravable: “Es la cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas del impuesto; es decir, el ingreso bruto menos deducciones y exenciones autorizadas por la ley.”<sup>37</sup>

Sujeto: “El primer elemento de la relación tributaria...”<sup>38</sup>

Sujeto Activo: “En el derecho Fiscal los sujetos activos son la Federación, los estados, el Distrito Federal y los Municipios.”<sup>39</sup>

Sujeto Pasivo: “Es el particular, el deudor, el obligado de la relación jurídico-tributaria, comúnmente conocido como el contribuyente.”<sup>40</sup>

Tarifa: “Lista de unidades y de cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.”<sup>41</sup>

---

<sup>36</sup> CARRASCO IRIARTE, Hugo., Op. Cit., p. 53

<sup>37</sup> Idem.

<sup>38</sup> Ibidem, p. 502

<sup>39</sup> Idem.

<sup>40</sup> Idem.

<sup>41</sup> Ibidem, p. 505



Objeto: “ ... señalará las causas o motivos que den origen a la existencia y cobro de toda contribución, determinando el hecho generador del tributo.”<sup>42</sup>

Quedando establecida la omisión en que incurrieron los legisladores y derivado de la poca claridad y de la ambigüedad con la que fueron redactadas las disposiciones referentes al Costo de lo Vendido, se transgrede el Principio de Legalidad Tributaria, ya que todos y cada uno de los elementos del tributo, efectivamente deben de estar consignados en la Ley, y derivado de la especificidad y complejidad de los métodos previstos para el Costo de lo Vendido, cabe la posibilidad de que los contribuyentes no interpreten de manera correcta lo que el legislador señala a través de la Ley.

Aunado a lo anterior, no obstante que los elementos del tributo no se encuentran definidos en la ley, tampoco se encuentra definido lo que es Costo de lo Vendido, es decir, al introducir este nuevo procedimiento de deducción para las personas morales industrializadoras y comercializadoras, el legislador debió explicar que es este procedimiento.

Por lo tanto, las reformas hechas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigentes para el año dos mil cinco, resultan violatorias de este derecho fundamental otorgado a los gobernados, pues el legislador federal pretende imponer un procedimiento para la determinación de la Base de la Contribución sin sustentarla ni fundamentarla en la Ley, dejándola entonces a unos documentos privados existentes en la práctica contable denominados como “boletines”, mismos que en ningún momento se pudieran considerar como disposiciones legales de observancia obligatoria para la determinación del Impuesto Sobre la Renta a cargo de los contribuyentes en la afectación de la deducciones.

---

<sup>42</sup> CURIEL VILLASEÑOR, Omar., Principios Tributarios: Fundamentos Constitucionales De La Obligación Fiscal Expuestos En Forma Didáctica, Ediciones fiscales ISEF, México 2001, p.74

El Principio planteado en el presente capítulo tiene como base el precepto *nullum crimen sine lege*, el cual pretende otorgar seguridad jurídica al gobernado, y exigir que las leyes sean conocidas y promulgadas de manera clara, de esta manera el maestro Curiel Villaseñor pronuncia que: “así también el principio de legalidad en materia tributaria se traduce en el *nullum tributum sine lege*, evitando la arbitrariedad por parte de la autoridad al momento de exigir el cumplimiento de la obligación contributiva, señalando previamente en una ley los elementos de toda contribución”.<sup>43</sup>

Para concluir cabe aclarar que los boletines antes mencionados y que la autoridad pretende elevar al rango de Ley emitida con todas las formalidades previstas por nuestra Constitución y por los Órganos competentes y facultados para ello, son emitidos por un organismo de naturaleza privada, denominado Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C., el cual no se encuentra previsto en parte alguna de la ley aplicable, dicho Instituto tiene como finalidad la agrupación de profesionales de un ramo específico y no por ello se les puede considerar homólogos a los representantes legalmente facultados para la aprobación y promulgación de Leyes que dicten derechos e impongan obligaciones a los gobernados.

Por lo anterior es importante citar al doctrinario Flores Rodríguez que al respecto pronuncia: “Si bien es cierto que en algunos conceptos las disposiciones fiscales difieren de la técnica contable, basada en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), es importante señalar que con la deducción del costo de lo vendido, el legislador pretende otorgar categoría jurídica a dicha técnica”.<sup>44</sup>

Al constituirse el Costo de lo Vendido mediante un procedimiento que no respeta el Principio de Reserva Legal, genera incertidumbre jurídica en el

---

<sup>43</sup> Idem.

<sup>44</sup> FLORES RODRÍGUEZ, Jesús, Mario A, Navarrete Zavala y Otros., Op. Cit., p. 33.

governado, violando así el Principio de Legalidad Tributaria que rige a las contribuciones, tal y como lo señala el maestro Flores Rodríguez “La reforma en comento viola de manera grave ese principio constitucional, pues obliga a las personas morales a determinar el monto de su deducción por costo de lo vendido con conceptos que no están establecidos en la ley; o sea, para determinar el monto de su deducción tiene que acudir a conceptos contables que no están establecidos en la ley ni siquiera por remisión expresa, por lo que se asume una incertidumbre jurídica en cuanto a la determinación de la base para el pago del impuesto”.<sup>45</sup>

De igual manera y tomando en cuenta para respaldar la propuesta planteada en el presente capítulo respecto a que el legislador es el único facultado para emitir leyes que conlleven a la creación de obligaciones a los sujetos pasivos, y que las normas en materia fiscal deben de basarse en el ámbito jurídico y no en el contable, los doctrinarios Calvo Nicolau Enrique y Enrique Vagas Aguilar expresan “Estimamos que la presencia del abogado en materia fiscal es muy importante y se requiere urgentemente, porque en última instancia, no obstante que se inspiren en aspectos contables, estas normas son de carácter jurídico, y por lo tanto requieren de una interpretación jurídica por profesionistas que legalmente estén facultados para hacerlo, por constituir una tarea propia y exclusiva de su profesión.”<sup>46</sup>

Por lo anteriormente expuesto, este trabajo tiene por objeto proponer que se integren a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los conceptos y procedimientos tendientes a determinar el Costo de lo Vendido, así como el concepto de éste, mismos que han quedado detallados en los capítulos respectivos, con el objeto de que no se viole la Garantía de Legalidad Tributaria, es decir, si una ley es precisa y clara con respecto a todos los elementos que debe contener, el gobernado nunca se encontrará en incertidumbre jurídica y de esa manera no se propiciarán

---

<sup>45</sup>Ibidem., p. 157.

<sup>46</sup> CALVO NICOLAU, Enrique y Enrique Vargas Aguilar, Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Themis, México 1986, p. 1113.

arbitrariedades por parte de la autoridad administrativa, de lo contrario se destacará la mala interpretación por parte del gobernado al momento de aplicar los procedimientos que no por ser generalmente aceptados se encuentran revestidos de validez jurídica.

## **4.2 VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA DEL COSTO DE LO VENDIDO**

Como quedó establecido anteriormente, con fecha 1º de Diciembre de dos mil cuatro, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Establecen Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el cual, entre otros aspectos, se reformó la fracción II del Artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para establecer que a partir del 1º de Enero de dos mil cinco, para las personas morales será deducible el Costo de lo Vendido en lugar de las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados y terminados.

Esta reforma, implica una serie de obligaciones administrativas más gravosas para las personas morales, lo cual en sí mismo no resulta violatorio de los principios tributarios, sin embargo, el nuevo régimen de deducción del Costo de lo Vendido y las normas transitorias previstas para él, violan algunos Principios dispuestos en el Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

### **4.2.1. VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA**

Las normas referentes al Costo de lo Vendido resultan violatorias de la Garantía de Equidad Tributaria, ya que no existe un trato equitativo respecto de sujetos que se encuentran en supuestos similares.

En primer lugar, es necesario establecer que la equidad de la que deben estar revestidos los tributos hace que los particulares que se encuentran en igualdad de circunstancias frente al Impuesto, tributen de forma similar, y por ende, el Estado no puede imponer cargas distintas a contribuyentes que se encuentran en una posición idéntica.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la equidad se refiere a aquellos particulares que se encuentran en la misma situación y al trato sin privilegio ni favor que deben de recibir, es decir, se les debe de tratar de forma igual.

El Principio en comento no es respetado por las reformas del Costo de lo Vendido, ya que existe un trato desigual respecto de personas morales y personas físicas con actividades empresariales, no obstante que son sujetos que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la hipótesis de causación del impuesto sobre la renta, ya que existe una distinción injustificada entre las personas morales y las físicas dedicadas a actividades empresariales; es decir, que aun cuando las dos tienen como objeto principal el lucro mercantil, esto es, ambas especulan en el ámbito comercial, y por ende, sus ingresos provienen de la misma actividad, las primeras deberán deducir el Costo de lo Vendido, y las segundas podrán deducir las adquisiciones de mercancías desde el momento en que las adquieren.

Es decir, las personas morales, no obstante que deben de ser tratadas de la misma forma que las personas físicas con actividades empresariales, no pueden efectuar la deducción de sus mercancías al momento de su adquisición, sino hasta que efectivamente acumulan ingresos por la enajenación de dichos bienes, motivo por el cual la disposición referida es inequitativa.

En otras palabras, la violación a la Garantía de Equidad prevista por la Constitución Federal se genera a partir del trato desigual que establece la Ley del

Impuesto Sobre la Renta para las personas morales, en donde las disposiciones mencionadas anteriormente otorgan un tratamiento diferencial con respecto a las personas físicas con actividades empresariales, toda vez que hasta la entrada en vigor de dichas disposiciones le otorgaban un tratamiento similar en materia Fiscal.

El régimen de Costo de lo Vendido aplica a partir del año dos mil cinco para las personas morales sujetas al Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Sin embargo, las personas físicas con actividades empresariales podrán continuar deduciendo sus adquisiciones, sin necesidad de implementar un sistema de costos para tales efectos. Es decir, los contribuyentes (personas físicas y personas morales) que tienen la misma capacidad de pago a partir de que tienen el volumen de ventas similar, efectuarán en forma distinta el cálculo de una contribución federal que grava la riqueza de las personas, con procedimientos diferentes que repercuten en el pago del impuesto, transgrediendo con ello el Principio de Equidad Tributaria prevista por la Fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Federal.

Respecto a este tema el Doctrinario López Lozano comenta: “... en el Título II aplica solamente a las personas morales, pero no a todas, pues las personas morales del régimen simplificado, por disposición expresa tributan conforme al régimen fiscal aplicable a las personas físicas empresarias.”<sup>47</sup>

Con lo anterior se demuestra que el legislador federal consideró, a contribuyentes que disponen de las mismas características, un tratamiento distinto para efectuar el cálculo de una misma contribución, transgrediendo así el Principio de Equidad Tributaria.

Así mismo, existe una violación al Principio de Equidad Tributaria a partir de

---

<sup>47</sup> LÓPEZ LOZANO Eduardo Manual para la Instrumentación y Toma de Decisiones del Costo de lo Vendido e Inventario Acumulable 2005-2006, Editorial ISEF, México 2006, p.31

la instrumentación de la deducción del Costo de lo Vendido para las personas morales, toda vez que a pesar de que en la exposición de motivos de la reforma y adiciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1º de enero del 2005, se manifestó que dicha modificación atendía a una simplificación administrativa; esto no es así, ya que los contribuyentes deberán llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados. Lo que en materia contable implica llevar un registro continuo por cada artículo, para conocer el inventario disponible en todo momento; propiciando con ello una mayor carga administrativa a las personas morales.

Ahora bien, al establecer un procedimiento complejo y costoso para efectuar el cálculo de la base gravable para la correspondiente aplicación de la tasa para el Impuesto Sobre la Renta, constituye una carga a las personas morales, sin que el legislador federal otorgue alguna facilidad para aquellas personas morales que no disponen con la infraestructura administrativa ni el flujo de capital para poder enfrentar el cálculo de dicha contribución.

Con lo anterior puede observarse que el legislador federal crea un procedimiento que distingue a los contribuyentes sin justificar su causa, toda vez que les otorga un tratamiento distinto sin que en la exposición de motivos exprese las causas por las cuales las personas morales deberán tener un trato distinto a las personas físicas con ingresos idénticos y dedicadas a las mismas actividades.

#### **4.2.2. VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA**

En términos generales, como ha quedado establecido en el capítulo precedente, la proporcionalidad se refiere a que todos y cada uno de los contribuyentes deben sufragar el Gasto Público en la medida de sus posibilidades, es decir, a mayor ganancia o consumo, mayor impuesto.

Lo anterior se traduce en el reconocimiento de la auténtica capacidad contributiva con la que se debe de sufragar el Gasto Público, ya que de ser las cosas distintas, se generaría un impuesto ruinoso.

Por tal motivo, la proporcionalidad debe de ser analizada como aquella necesidad de generar tributos atendiendo a la capacidad contributiva de los causantes.

Por lo que respecta al Impuesto Sobre la Renta, una disposición será proporcional en la medida en que permita a un individuo deducir de los ingresos acumulables las cantidades exactas de las erogaciones necesarias para la obtención de un determinado ingreso.

Consecuentemente, cuando el sistema de Costo de lo Vendido, cuenta con métodos para la valuación de inventarios que no reconocen la totalidad de los casos del registro contable, se obliga a los contribuyentes a efectuar valuaciones que no atienden a su verdadera capacidad contributiva. La desproporcionalidad se manifiesta cuando no se permite tomar en la deducción de la cantidad que realmente afecte al patrimonio de los causantes, sino un promedio de las adquisiciones y gastos efectuados por tal concepto.

El sistema de deducción del costo de lo vendido en general resulta desproporcional toda vez que desconoce la disminución en el patrimonio de los contribuyentes al no reconocer día a día sus erogaciones.

Este sistema de deducción fiscal vigente para el año de dos mil cinco va en contra de los criterios de la Suprema Corte, pues se traduce en diferir o aplazar las deducciones a que tiene derecho un contribuyente, lo que consecuentemente genera que éste no tribute de conformidad a su verdadera capacidad contributiva.

En el presente caso, el Artículo Tercero, fracción IV Transitorio del Decreto



por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 1° de diciembre de dos mil cuatro; también establece que los contribuyentes para determinar el Costo de lo Vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, considerando que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1° de enero de dos mil cinco hasta agotar sus existencias.

Con lo anterior se otorga al contribuyente la opción de acumular los inventarios que tengan al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro y deducir el Costo de lo Vendido conforme se enajenen las mercancías. Para precisar lo anterior procedo a transcribir la disposición de referencia:

**“ARTÍCULO TERCERO.** 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.”

Esto es, el contribuyente tiene la obligación de acumular a sus ingresos el valor de los inventarios mencionados en los párrafos anteriores, sin que se hubieren enajenado necesariamente por el propio contribuyente a terceros, ya que la obligación legal consiste en acumular el valor de los inventarios como un ingreso dividido entre doce a fin de determinar el ingreso acumulable del contribuyente en cada pago provisional del ejercicio fiscal de dos mil cinco.

Dicho ingreso acumulable surge del valor de los inventarios que el contribuyente tenga al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, sin que sea necesario que se hubieren enajenado, lo cual significa que se acumula como ingreso el valor de la mercancía sin que se obtenga ingreso en efectivo, en especie, en crédito o por servicio alguno derivado de una operación de enajenación de la mercancía, de tal forma que al aplicar dicho procedimiento, por ministerio de Ley, existe un ingreso imputado a los contribuyentes sin que haya acontecido el hecho generador de riqueza o que modifique la situación patrimonial a cargo de los contribuyentes personas morales, transgrediendo así el Principio de Proporcionalidad que rige a la materia tributaria.

Esta situación consiste en la acumulación de ingreso sin la obtención de los recursos pecuniarios para pagar el Impuesto Sobre la Renta que surge a cargo del contribuyente, lo cual viola el Principio de Proporcionalidad Tributaria ya que omite el derecho del contribuyente a contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.

Conforme a este Principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

Por tanto, la Ley aludida viola el Principio de Proporcionalidad Tributaria que señala que: todo contribuyente tiene la obligación de pagar los Impuestos a su cargo de acuerdo con su capacidad contributiva, la cual nace de los recursos monetarios o en especie que se perciben, lo cual denota una riqueza o patrimonio que tienen las personas y que permite el pago del Impuesto Sobre la Renta. Al respecto, resulta aplicable el siguiente criterio jurisprudencial:

**“Novena Época**

**Instancia: Pleno**

**Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.**

**Tomo: X Noviembre de 1999**

**Tesis: P./J. 109/99 Página: 22**

**CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.** Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los Impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del Impuesto.”

Con lo argumentado con anterioridad, el Legislador Federal le imputa ingresos a los contribuyentes que no reflejan un incremento en su capacidad de pago, ni incrementa su patrimonio, de tal forma que el procedimiento previsto por la Sección III denominada: “Del Costo de lo Vendido” perteneciente al Capítulo II denominado: “De las Deducciones” del Título II relacionado a las personas morales de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el año dos mil cinco; establece una mecánica en donde se le otorga al contribuyente capacidad económica para efectuar el pago de dicha contribución a pesar de no haber generado dicho ingreso o percepción del propio contribuyente violando la Garantía de Proporcionalidad prevista por la fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Federal. Como queda establecido en el siguiente criterio de Jurisprudencia:

**“Séptima Época**

**Instancia Pleno**

**Fuente Apéndice 1917-1985**

**Páginas: 190-191**

**Parte: SCJN**

**PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.** El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se

realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un Impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma Ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipódiesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo Impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Amparo en Revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A., mayoría de 14 votos.

Amparo en Revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C., mayoría de 16 votos.

Amparo en Revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La imperial", S. A., mayoría de 14 votos.

Amparo en Revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S. A., mayoría de 14 votos.

Amparo en Revisión 5413/83. Fabrica de Loza "El Ánfora", S. A., mayoría de 15 votos."

De este modo, al constituir un procedimiento que no atiende a la capacidad económica de los contribuyentes para aportar una determinada cantidad al Gasto Público, violando así la garantía de proporcionalidad que rige a las contribuciones, dicho procedimiento transgrede los Principios Constitucionales de Proporcionalidad y Equidad en materia tributaria.

Finalmente, es necesario aclarar que para que una contribución resulte legal en todo sentido, deberá atender a la capacidad de pago que tengan los contribuyentes y no a un procedimiento que presuntamente determine ingresos acumulables a los contribuyentes sin que los mismos hayan reflejado riqueza en su esfera jurídica.

La propuesta, atendiendo al estado actual que guarda el sistema de deducción, y basado en el Principio de Equidad, es que el Costo de lo Vendido como método de deducción, se aplique tanto a personas físicas como a morales.

Por otro lado, en cuanto a una propuesta más sensata, no queda sino plantear que la ley vuelva al estado que guardaba desde la reforma de 1987 y hasta el 31 de diciembre del 2004.

# CONCLUSIONES

**PRIMERA.-** Las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigentes para el año dos mil cinco, violan el Principio de Legalidad Tributaria consagrada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, al contemplar conceptos y procedimientos no previstos en la misma.

**SEGUNDA.-** De igual forma se propicia que el contribuyente sin lugar a dudas incurra en error al momento de calcular el Impuesto Sobre la Renta, con respecto a las deducciones en relación al Costo de lo Vendido, generando así, la tardanza e imprecisión en la recaudación por parte del Estado.

**TERCERA.-** El contribuyente, destinatario de la Reforma al momento de calcular su impuesto, tendrá conocimiento de la ilegalidad que propicia dichas modificaciones, por lo que hará valer por algún medio legal de defensa del principio tributario transgredido, en consecuencia, implicará que el juzgador declare la ilegalidad del ordenamiento en cuestión, por lo que si la intención del legislador al momento de realizar la reforma, era que el Fisco recaudara recursos suficientes, con la evidente violación al Principio de Legalidad, provoca que los gobernados opten por impugnar su aplicación, dejando así entorpecido el objeto por el cual se efectuó la reforma.

**CUARTA.-** Para que una contribución cumpla con el requisito de legalidad Tributaria, y no sea objeto de Impugnación por parte del destinatario, deberá contemplar en el Ordenamiento Legal que lo prevea, los elementos y procedimientos necesarios para su determinación, declaración y recaudación.

**QUINTA.-** La reforma en cuestión produce una mayor complejidad administrativa para el particular, que la generada por el anterior sistema de deducción de adquisiciones, además contiene una serie de irregularidades como:

falta de claridad, elementos subjetivos y no definidos, los cuales requieren que las autoridades fiscales regulen vía reglamento o miscelánea los alcances y supuestos específicos de la deducción del Costo de lo Vendido, lo que podría generar una inseguridad jurídica para el contribuyente.

**SEXTA.-** Existe violación al Principio de Equidad Tributaria, en cuanto implica un tratamiento diverso a contribuyentes cuya capacidad económica puede ser equiparable, como es el caso de las personas físicas y personas morales dedicadas a actividades empresariales, por lo que el sistema es inequitativo, pues sólo es aplicable a las personas morales y no así a las personas físicas; no obstante, que el contribuyente elige el sistema de inventarios que llevará, esto trae como consecuencia que haya diversas formas de tributar lo cual transgrede el Principio de Equidad Tributaria.

**SÉPTIMA.-** En cuanto al Principio de Proporcionalidad Tributaria, es violatorio porque obliga a la acumulación de un ingreso no necesariamente en la misma proporción en que se tendrá el derecho de una deducción, como lo es en el caso de que se opte por deducir el Costo de lo Vendido con relación a los inventarios anteriores al 31 de diciembre de 2004, y acumular el inventario base.

**OCTAVA.-** También es desproporcional cuando se opta por no acumular el inventario anterior al 31 de diciembre de 2004, en cuanto se desconoce el efecto patrimonial de las adquisiciones en el ejercicio, hasta en tanto no se agote el inventario anterior al 31 de diciembre de 2004.

**NOVENA.-** Existe contravención al Principio de Proporcionalidad Tributaria, en cuanto no se reconoce el efecto patrimonial de la erogación en el momento en que se efectúa, sino hasta que se percibe el ingreso correspondiente.

**DÉCIMA.-** La reforma a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, comete una violación al Principio de Proporcionalidad del tributo en cuanto a que no se

reconoce el impacto patrimonial de las erogaciones realizadas en el ejercicio mientras no se acumulen los ingresos por la enajenación de los bienes o la prestación de los servicios.



# BIBLIOGRAFÍA

1. CALVO LANGARICA César, Estudio Contable de los Impuestos 2005, 35ª Edición, Editorial PAC México 2005, P. P. 716.
2. CALVO NICOLAU Enrique y Enrique Vargas Aguilar, Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Editorial Themis, México 1986, P. P. 1527.
3. CARRASCO IRIARTE Hugo, Derecho Fiscal II, IURE Editores, México 2001, P. P. 498.
4. CURIEL VILLASEÑOR Omar, Principios Tributarios: Fundamentos Constitucionales De La Obligación Fiscal Expuestos En Forma Didáctica Ediciones fiscales ISEF México 2001, P. P 87.
5. FLORES RODRÍ GUEZ Jesús, Mario Zavala Navarrete y Otros Costo de lo Vendido, Alternativas Fiscales y aplicación Práctica 1ª Edición, Editorial Gasca, México 2005, P.P. 173.
6. FLORES ZAVALA Ernesto Finanzas Públicas Mexicanas 34ª Edición, Editorial Porrúa S. A., México 2004, P.P. 601.
7. GARCÍA LÓPEZ-GUERRERO Luis, Derechos de los Contribuyentes, Editorial UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Cámara de Diputsdos LVII Legislatura, México 2000, P. P.
8. GARZA, Servando J., Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano., 5ª Edición, Editorial Porrúa, México 2000, P. P.
9. GORDOA LÓPEZ Ana Laura, Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario, Editorial Porrúa, México 2000, P. P. 133.
10. HERNÁNDEZ RODRÍ GUEZ Jesús Costo de Ventas Fiscal 2005 1ª Reimpresión, Editorial ISEF, México 2005, P.P.160.
11. JIMÉNEZ GONZALEZ, Antonio, Lecciones De Derecho Tributario, 9ª Edición, Ediciones ECAFSA, México, 2002. P. P. 451.
12. LÓPEZ LOZANO Eduardo Manual para la Instrumentación y Toma de Decisiones del Costo de lo Vendido e Inventario Acumulable 2005-2006, Editorial ISEF, México 2006, p.243.
13. MARGIN MANAUTOU Emilio, Introducción Al Estudio Del Derecho Tributario Mexicano, 17ª Edición, Editorial Porrúa, México 2004 P.P. 355.

14. MARTÍ NEZ MORALES Rafael I. Derecho Administrativo 1° y 2° Cursos 4ª Edición, Editorial Oxford, México 1999, P. P. 339.
15. PAREDES MONTIEL Marat y Raúl Rodríguez Lobato, El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria, Editorial Porrúa, México 2001, P. P. 301.
16. PÉREZ BECERRIL Alonso, México Fiscal, Reflexiones en Torno al Sistema Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, México 2004, P. P 99.
17. QUEVEDO RAMÍ REZ José S, Estudio Práctico de los Principios Básicos y el Bolef n B-10, Editorial ISEF, México 2003, P. P. 177.
18. QUINTANA VALTIERRA Jesús y Jorge Rojas Yáñez Derecho Tributario Mexicano 4ª Edición, Editorial Trillas, México 1999, P. P. 502.
19. RÍ OS GRANADOS Gabriela.(Coordinadora) Conceptos de Reforma Fiscal, Editorial Instituto de Investigaciones Juríd icas, México 2002, P. P. 145.
20. RODRÍ GUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, 2ª Edición, colección de textos juríd icos universitarios, Editorial Harla. México 1999, P. P. 309.
21. RUIZ CASTAÑO, Eduardo, El Impuesto Sobre La Renta En México, Aula politécnica mexicana, México, 2004. P. P.
22. SÁNCHEZ GOMEZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, 2ª edición Editorial Porrúa, México, 2001. P. P. 597.

# LEGISLACIÓN

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ediciones Fiscales ISEF, México 2005.
2. Código Fiscal Federal, Ediciones Fiscales ISEF, México 2005.
3. Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ediciones Fiscales ISEF, México 2005.

# OTRAS FUENTES

1. CARRASCO IRIARTE, Hugo, Diccionario de Derecho Fiscal, 1ª Edición, Editorial Oxford, México 1998. P.P. 543
2. Diccionario Jurídico Mexicano 1ª Edición, 1ª simplificación, Editorial Porrúa y Universidad Nacional Autónoma de México, México 2005, P. P. 3923
3. Diccionario Jurídico 2000 Desarrollo Jurídico Copyright 2000 DJ2K-1392.
4. Jurisprudencias y Tesis Aisladas IUS 2005. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Poder Judicial de la Federación.
5. Diario Oficial de la Federación 1º de Diciembre de 2004

# JURISPRUDENCIA

- CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.
- CONGRESO DE LA UNIÓN, FACULTAD IMPOSITIVA DE LAS LIMITACIONES PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.
- IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.
- IMPUESTOS. PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.
- PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.
- PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.
- PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.