



**Universidad Nacional Autónoma de México**  
**Programa Único de Especializaciones en Ciencias**  
**de la Administración**

**Interpretación y aplicación del costo de lo vendido estimado por el cobro total o parcial de la contraprestación pactada o por concepto de anticipos**

**T e s i n a**

Que para obtener por el grado de:

**Especialista en fiscal**

Presenta:

**L.C. Ulises Mendoza García**

Tutor:

**L.C.C., E.F. Y MACO José Padilla Hernández**  
**Facultad de Contaduría y Administración**

**Ciudad de México, mayo de 2017**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**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.

## Índice

Objetivo general.....	3
Hipótesis .....	3
Objetivos específicos .....	4
Palabras clave.....	4
Abreviaturas.....	5
Introducción .....	6
Antecedentes Históricos.....	12
Capítulo 1. Conceptos jurídicos tributarios .....	14
1.1 Hecho imponible .....	14
1.2 Base imponible .....	16
Capítulo 2. Acumulación de ingresos y deducción del costo de lo vendido estimado. ....	19
2.1 Elementos de la relación tributaria .....	19
2.1.1 Ingreso .....	19
2.1.2 Deducciones autorizadas .....	22
2.1.3 Costo de lo vendido .....	22
2.1.4 Precio o Contraprestación.....	26
2.1.5 Cobro y Pago .....	27
2.1.6 Cobro parcial y anticipos .....	28
2.2 Ingresos acumulables para regla 3.2.4 de RMF 2017 .....	29
2.3 Costo de lo vendido estimado .....	36
2.4 Registro en contabilidad.....	38
Capítulo 3. Casos prácticos.....	43
Caso 1 .....	43
Caso 2 .....	52
Conclusiones.....	58
<b>Bibliografía .....</b>	<b>60</b>

## Lista de tablas y figuras

### Tablas

Tabla 1	Asientos contables del caso 1, para el ejercicio 2015.....	47
Tabla 2	Asientos contables del caso 1, al cierre del ejercicio 2015.....	48
Tabla 3	Saldos y conciliación contable fiscal del caso 1, al cierre del ejercicio 2015.....	49
Tabla 4	Asientos contables del caso 1, para el ejercicio y cierre del ejercicio 2016.....	50
Tabla 5	Saldos y conciliación contable fiscal del caso 1, al cierre del ejercicio 2016.....	51
Tabla 6	Asientos contables del caso 2, para el ejercicio y cierre del ejercicio 2015.....	54
Tabla 7	Saldos y conciliación contable fiscal del caso 2, al cierre del ejercicio 2015.....	55
Tabla 8	Asientos contables del caso 2, para el ejercicio y cierre del ejercicio 2016.....	56
Tabla 9	Asientos contables y conciliación contable fiscal del caso 2, para el cierre del ejercicio 2016.....	57

### Figuras

Figura 1	Interpretación y aplicación de la norma.....	8
----------	--	---

## **Objetivo general**

Analizar e interpretar jurídicamente las disposiciones fiscales en materia de Impuesto sobre la Renta aplicables en el caso de la opción de acumulación de ingresos por el cobro total o parcial de la contraprestación pactada o por concepto de anticipos; y en la deducción del costo de lo vendido estimado, para los contribuyentes del Título II de la ley del Impuesto Sobre la Renta que realicen actividades empresariales.

## **Hipótesis**

La opción de acumular los ingresos por anticipos en el ejercicio y la deducción de costos proporcionales, como beneficio fiscal para efectos del impuesto sobre la renta corporativo, requiere de una interpretación depurada y análisis para lograr seguridad jurídica, y hacer un correcto cumplimiento de las disposiciones.

Se busca confirmar si lo que establece la disposición constituye un beneficio real para el contribuyente y en qué medida.

Se requiere revisar si existen algunas ideas de la presente regla que se contraponen con lo dispuesto en las normas fiscales, en qué sentido; y si la disposición es clara en su redacción o presenta oscuridad en algunas partes.

## **Objetivos específicos**

Presentar un esquema de aplicación y control fiscal-contable de la acumulación opcional de los anticipos y la deducción del costo estimado, según las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto sobre la Renta y las disposiciones reglamentarias, normativas y administrativas relacionadas.

## **Palabras clave**

Ingreso acumulable

Cobro Parcial

Anticipo

Costo de lo vendido estimado

## Abreviaturas

LISR	Ley del Impuesto sobre la Renta
RLISR	Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta
CFF	Código Fiscal de la Federación
RCFF	Reglamento del Código Fiscal de la Federación
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
SAT	Servicio de Administración Tributaria
CFDI	Comprobante Fiscal Digital por Internet
NIF	Normas de Información Financiera
CINIF	Consejo Nacional de Normas de Información Financiera

## **Introducción**

El presente trabajo, busca dar al lector un argumento válido de la regla 3.2.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) 2017, para que pueda adquirir una idea clara de la disposición, y que los contribuyentes interesados puedan atender a su cumplimiento. Así mismo, que funja como una aportación, una propuesta, y elemento de referencia para los expertos en la materia, contadores y especialistas que se encuentren interesados en esto, o que se encuentren en la posición de asesorar algún contribuyente que requiera utilizar lo que dispone la regla miscelánea; para que mediante sus estudios, análisis, críticas y opiniones al respecto, se pueda construir un conocimiento más sólido y amplio, toda vez, que no existe mucha literatura respecto a este tema en particular.

En el primer capítulo se establecen conceptos jurídicos tributarios que conforman una parte elemental y base general para comprender el texto normativo de la disposición.

El capítulo segundo abarca elementos fiscales que ayudan a la comprensión de lo dispuesto por la regla miscelánea, y el análisis e interpretación del texto normativo de la misma; proponiendo una serie de fórmulas para el mejor manejo y control de las implicaciones fiscales; así como del registro contable de las operaciones derivadas de su aplicación.

Atendiendo al objetivo del presente trabajo, se buscó utilizar en la mejor forma posible, la interpretación y el análisis, para desentrañar el significado pleno de la regla 3.2.4 de la RMF 2017.

La disposición busca regular una figura para la determinación de la base imponible en la LISR, que establece momento de acumulación y deducción, misma que puede llegar considerarse desproporcional para algunas operaciones.



La interpretación es una acción que las personas llevan a cabo cotidianamente dentro sus vidas, el universo contiene un infinito de variantes y posibilidades, de las cuales cada quien tiene una postura respecto a lo que significan y a lo que les representan para su existencia.

El derecho mexicano adopta la tradición romano-canónica y por ende la legislación se manifiesta en forma escrita. Por naturaleza, las palabras y el conjunto de ellas que forman ideas en un determinado contexto, serán sujetas de interpretación por quien realice lectura de las mismas.

Un concepto general de interpretación según Guastini (2014) establece lo siguiente: “Es el resultado o producto de la actividad interpretativa; es decir, el significado del objeto interpretado” (pág. 1). Y respecto a la interpretación jurídica en un sentido amplio según el mismo autor: “Cualquier atribución de significado a una formulación normativa” (pág. 5).

Para poder cumplir con las disposiciones jurídicas es indispensable conocer su significado. En materia fiscal el fundamento que da la facultad para interpretar las disposiciones fiscales es el artículo 5 del CFF que establece lo siguiente:

“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.

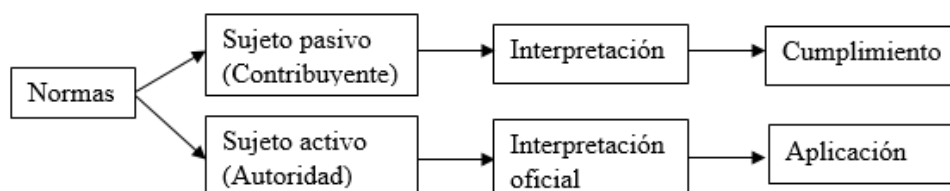
Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

Se deben tener en cuenta algunas consideraciones para el caso: en primer lugar, hacer una correcta interpretación del texto normativo, utilizando la mayor cantidad de técnicas de interpretación que sean necesarias, y no limitarse a la interpretación literal cuando esta no sea suficiente para desentrañar el espíritu de la norma; en este sentido, es recomendable buscar el significado auténtico.

Se pretende hacer una interpretación auténtica, que busque descubrir la intención perseguida por el legislador; toda vez, que el contribuyente en caso de controversia, se enfrenta a la verdad legal que es determinada por jueces y órganos de justicia del Estado; que atiendo a la realidad actual en la mayoría de los casos resuelven en favor de la autoridad, en favor de la recaudación. La justicia no atiende y busca la verdad verdadera y el deber ser. No se dice por ello, que no se interpongan los medios de defensa correspondientes en casos de abusos o inconsistencias por parte de la autoridad; pero, si se sugiere que previamente se realice un análisis integral y se evalúen los escenarios posibles y más adecuados para tomar decisiones en consecuencia de un norma.

Es importante aclarar que según Guastini (2014) el contribuyente en calidad de sujeto pasivo no aplica como tal la norma; si no que atiende a su mandato en el sentido en que la interpreta. La aplicación concierne a aquellas personas u organismos facultados para ello; es decir, al sujeto activo (pág. 9) (Ver figura 1).

Figura 1. Interpretación y aplicación de la norma



Para dilucidar este escenario el Dr. Burgoa (2014) refiere:

“En inicio es de señalar que el monopolio interpretativo lo tiene el Estado a través de sus órganos de justicia. No obstante, ello no implica que los particulares no puedan interpretar la ley, pues solo así podrán cumplirla, más bien sucede que dado que la interpretación oficial queda en manos del Estado, este tiene ventaja sobre los gobernados.

El ámbito administrativo y fiscal denota más claramente esta situación de desventaja por monopolio exclusivo de la fuerza en el Estado, y es que el Estado actúa con imperio y tiene autotutela ejecutiva. Por lo tanto, el poder ejecutivo no requiere apoyarse en otro poder pues siempre cuenta con la ley, lo que hace más notable la importancia de su letra, ya que en esta radica la legalidad de sus actos.

La legalidad en México comúnmente se basa en la legalidad formal y no en la legalidad sustancial” (págs. 3 - 8).

Una vez concluido el proceso de interpretación de la norma, se tiene como resultado el significado de la misma que es expuesto mediante un argumento interpretativo que lo soporta. Este argumento debe ser claro y estar debidamente fundamentado, de tal forma que se pueda dilucidar cuando el contribuyente se ubica en el supuesto jurídico de la disposición, para que pueda atender a su cumplimiento y conocer como habrá de hacerlo. Así mismo; para que sea difícil ir contra o poner en duda dicho argumento.

Cabe señalar que las autoridades fiscales deberán auxiliar a los contribuyentes en la labor de encontrar el significado de las normas. Es un derecho de los contribuyentes conforme a la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente que en la fracción I de su artículo 2, establece lo siguiente:

“Artículo 2. Son derechos de los contribuyentes los siguientes:

I. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas”.

La interpretación entonces, es un actividad fundamental en el derecho fiscal, y tiene gran importancia; toda vez que a partir de ella sobreviene su cumplimiento, hacerla de forma correcta es indispensable para no caer en faltas e inconsistencias a las disposiciones. No es una tarea sencilla, en el derecho fiscal las normas están en constante cambio y cada año existen modificaciones considerables; lo cual exige al profesionista, importantes conocimientos en la materia, estar en constante actualización, vocación, interés y pasión para desempeñar una buena labor al respecto. Es un deber profesional, social y moral, estar preparados para ello, toda vez que hay repercusiones económicas, legales entre otras, para las partes involucradas.

El *análisis* al igual que la interpretación, comprende gran importancia ya que en la medida que de lo general vallamos a lo particular en cada una de las partes que comprende el objeto, para hacer una revisión más detallada y compleja, podremos aproximarnos a conclusiones más acercadas a la verdad, y más precisas.

Al respecto de la investigación y el análisis, Descartes (2013) un pensador que aportó importantes conocimiento a la humanidad, que siempre estuvo en busca del saber, procurando que fuese lo más próximo a lo cierto y que dedicó su vida a ello, expone en su obra *El discurso del método* la siguiente reflexión para llegar a la verdad de las cosas, que a pesar de haberse escrito en el siglo XVII me parece válida y acertada:

“En lugar del gran número de preceptos que encierran la lógica, creí que me bastarían los cuatro siguientes, supuesto que tomase una firme y constante resolución de no dejar de observarlos una vez siquiera:

Fue el primero, no admitir como verdadera cosa alguna, como no supiese con evidencia que lo es; es decir, evitar cuidadosamente la precipitación y la prevención, y no comprender en mis juicios nada más que lo que se presente de forma tan clara y distintamente a mi espíritu, que no hubiese ninguna ocasión de ponerla en duda.

El segundo, dividir cada una de las dificultades, que examinaré, en cuantas partes fuere posible y en cuentas requiriese su mejor solución.

El tercero, conducir ordenadamente mis pensamientos, empezando por los objetos más simples y más fáciles de conocer, para ir ascendiendo poco a poco, gradualmente, hasta el conocimiento de los más compuestos, e incluso suponiendo un orden entre los que no se preceden naturalmente.

Y en el último, hacer en todos unos recuentos tan integrales y unas revisiones tan generales, que llegase a estar seguro de no omitir nada” (pág. 35).

## **Antecedentes Históricos**

Figuras similares a lo que estipula la presente regla se han visto anteriormente; por ejemplo, con la deducción inmediata de inversiones, que de igual forma busca atender a una base más justa y mediante ciertas particularidades, y anticipar la deducción que para el caso establece la sección segunda, del capítulo II, del título II de la LISR.

Lo dispuesto en la regla vigente 3.2.4 de RMF para el ejercicio 2017, nace por primera vez en la RMF para el ejercicio 2013 con la regla I.3.2.4 y con la intención que los contribuyentes realizarán un pago más justo y proporcional a su flujo de efectivo.

Para la RMF 2014 la regla no había sido publicada, situación que preocupó a algunos sectores a los cuales impactaba en forma negativa y significativa el hecho de que desapareciera.

Como caso específico en algunas operaciones del sector automotriz, afectaba de forma relevante; por ello la AMDA (Asociación Mexicana de Distribuidores de Autos) al no ver la regla publicada en la RMF 2014, solicitó al SAT desde el mes de enero, que se estudiaran las causas que la dejaron fuera y reconsiderara volver a publicarla.

La solicitud fue aceptada y la regla aparece en la quinta resolución de modificaciones a la RMF 2014, en los mismos términos de la regla existente en 2013, ahora con el numeral I.3.2.4. En esencia comprende el mismo texto; solo existen algunos cambios en relación a las referencias de los artículos, a causa de las modificaciones que con motivo de las reformas fiscales en 2014 sufrió la LISR.

Después se reintegra en la RMF para el ejercicio 2015 con el numeral 3.2.23, con el mismo texto que en la quinta Resolución de Modificaciones a la RMF 2014. Y actualmente se encuentra vigente con el numeral 3.2.4 en la RMF de 2017.

## Capítulo 1. Conceptos jurídicos tributarios

Para comprender de mejor forma el tema a desarrollar en el presente trabajo es importante definir el concepto de base imponible, y hecho imponible como preámbulo; son elementos fundamentales del derecho tributario que tiene un lugar esencial en el análisis de la presente disposición.

### 1.1 Hecho imponible

La obligación de pagar impuestos en México, tiene su origen en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece lo siguiente:

“Son obligaciones de los mexicanos:

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

Según Jarach (1996):

“La ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible abstracto. Por otro lado el hecho imponible no crea por si solo la obligación, si no que la hace a través de la ley.

Esta conexión entre el hecho imponible y la norma demuestran que el hecho imponible es un ‘hecho jurídico’ o; dicho en otras palabras, es un hecho que por voluntad de la ley, produce efectos jurídicos” (pág. 381)



Lo anterior hace referencia al acto que da lugar al nacimiento de una obligación jurídica; sin embargo, podemos agregar que el hecho imponible establecido en alguna ley tributaria, en lo general considera la existencia de una fuente económica; o en otras palabras la manifestación de riqueza. No debe confundirse este concepto con fuente de la obligación tributaria, “la única fuente de la obligación tributaria es la ley” (Villegas, 2001, pág. 521).

La teoría de las fuentes según Jarach (1996) “asimila el concepto de renta o rédito al producto neto periódico por lo menos potencialmente de una fuente permanente, deducidos los gastos necesarios para producirlo y para conservar intacta la fuente productiva” (pág. 473)

El fundamento de esta teoría está en considerar como reveladora de la capacidad contributiva de un sujeto a la renta que obtiene periódicamente.

Al respecto podemos decir que dicha fuente económica puede ser de renta o capital, el capital es la riqueza que tiene la capacidad de generar una renta (utilidad o incremento patrimonial entre dos periodos de tiempo), por lo que ambos conceptos guardan una relación estrecha.

El hecho imponible parte de la ley fiscal, define el acto jurídico que da lugar a la obligación, según Burgoa (2014) se compone de cuatro aspectos: “personal, material, espacial y temporal”. Así mismo se observa que, tomando en cuenta la capacidad contributiva, según Venegas (2010) “debe ser valorado de tal forma que pueda llevarse a cabo la determinación de la base imponible” (pág. 121)

## 1.2 Base imponible

La base imponible es un elemento fundamental en la determinación de las contribuciones que el sujeto obligado debe pagar conforme a las disposiciones fiscales.

Para comprender mejor este concepto, es apropiado tomar en cuenta algunas consideraciones respecto a su lugar dentro del derecho tributario, lo que le da lugar y razón de ser.

Puede haber diversas valoraciones para determinar la base impositiva, incluso sobre un mismo objeto de gravamen. Esta base es un elemento fundamental y forma parte del procedimiento para cuantificar la obligación tributaria del contribuyente.

Una buena definición la realiza por Venegas (2010): “la ‘base imponible’ es la magnitud que se utiliza en cada impuesto para medir la capacidad económica del sujeto. Constituye un elemento determinante del importe de la obligación, su delimitación, y el procedimiento para fijarla debe estar en una ley previamente establecida” (pág. 120).

Según Castro (2015) es “la cuantía sobre la que se determina la contribución a cargo de un sujeto, en otras palabras, el valor pecuniario sobre el cual se aplicará la tasa o tarifa” (pág. 19). Un concepto sencillo en este sentido lo proporciona Feregrino (2011) en su *Diccionario de Términos Fiscales*: “es el monto dinerario sobre el cual se aplica la alícuota” (pág. 39).

Considerando estas y otras definiciones consultadas respecto a este concepto; podríamos considerar que: la base imponible es una cuantía sobre el valor gravado que se obtiene como resultado de un procedimiento determinado en una ley fiscal, que generalmente contempla exenciones y deducciones, sobre la cual se aplican cuota, tasa o tarifa; y, se determina la contribución a cargo del sujeto obligado.

Debe atender a los principios de legalidad, proporcionalidad y equidad para cumplir con el objetivo constitucional de las contribuciones. Puede ser numéricamente pecuniaria o no serlo; en la mayoría de los casos se expresa en moneda de curso legal; sin embargo, puede también manifestarse en otras magnitudes, por ejemplo: en litros de gasolina conforme al artículo 2A de la Ley del Impuesto Especial sobre Productos y Servicios, la tenencia por el uso de automóvil.

“José López Berenguer expone que hay tres fases en la determinación de la base:

- La designación de cuales dimensiones del objeto de la contribución han de tomarse en cuenta.
- De qué manera hay que valorar estas dimensiones, deducciones o incrementos a aplicar.
- La fijación como resultado de una serie de operaciones aritméticas consecuencia de las dos fases anteriores” (Venegas Álvarez, 2010, pág. 120).

La ley especial que regula cada tipo de contribución prescribe una manera particular de señalar los métodos y los medios para su fijación.

Los tipos de base de acuerdo a la determinación que para cada una de ellas establecen las disposiciones fiscales según Carrasco (2001) pueden clasificarse como sigue:

- a) Base bruta: No admite deducciones, ni exenciones.
- b) Base neta: Permite deducciones.
- c) Base fija: No varía y resulta igual para todos.
- d) Base variable: Contempla una progresividad impositiva; es decir, a mayor base le corresponde mayor tasa.

e) Base presuntiva: La determina la autoridad por casos específicos que determina la ley (págs. 74 - 75).

Para el tema de investigación de la presente tesina, se considera una base imponible que mediante criterios económicos específicos, permite disminuir algunos conceptos para llegar a una base neta.

## **Capítulo 2. Acumulación de ingresos y deducción del costo de lo vendido estimado.**

La opción de aplicar lo dispuesto en la regla 3.2.4 de la RMF 2017 es para los contribuyentes del Título II de la LISR, que realicen las actividades empresariales a que se refiere el artículo 16 de CFF; es decir, actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca, o silvícolas. Y para el caso se entenderán personas morales del título II las que se especifican en el artículo 7 de la LISR: “...entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.”

Lo dispuesto en esta regla no será aplicable a los contribuyentes a que se refiere el artículo 17, penúltimo y último párrafos de la LISR: “contribuyentes que celebren contratos de obra inmueble”.

### **2.1 Elementos de la relación tributaria**

#### **2.1.1 Ingreso**

Es un concepto sumamente importante en materia de LISR toda vez que puede constituir el objeto de la misma.

De la Cueva (2003) considera al ingreso “como toda percepción en efectivo o en especie, que obtiene un individuo derivado de múltiples fuentes (trabajo, capital, herencias, donaciones, etc.) en un momento dado o lapso determinado” (pág. 24), también señala que “los problemas de medición, poder adquisitivo, tratamiento fiscal, etcétera; son cuestiones íntimamente vinculadas, pero que de ninguna manera impiden determinar su alcance y significado” (pág. 24).

Según Fernández (1998) “el ingreso es un producto; es decir, una riqueza nueva, que está ingresando al patrimonio de una persona” (pág. 159).

En este sentido, conceptualmente podríamos concebir al ingreso como: todo incremento del patrimonio de una persona en un momento determinado.

La LISR no comprende una definición de ingreso; sin embargo, establece en su artículo 16 que: “Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero...”

Si bien no existe norma fiscal expresa que defina este concepto; atendiendo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 5 del CFF, tendríamos que remitirnos al derecho federal común; sin embargo en disposiciones jurídicas tampoco está establecido, por lo que podemos considerar lo dispuesto en las NIF como referencia; toda vez que comprende normatividad en materia.

Un ingreso:

“Es el incremento de los activos o el decremento de los pasivos de una entidad, *durante un periodo contable*, con un *impacto favorable* en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en el capital ganado o patrimonio contable, respectivamente” (Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C., 2015, pág. 94).

Adicionalmente se hacen las siguientes consideraciones:

“Durante un periodo contable, se refiere a que el ingreso se reconoce contablemente en el periodo en el que se devenga.

Impacto favorable es, el reconocimiento de un ingreso debe hacerse sólo cuando el movimiento de activos y pasivos impacte favorablemente al capital ganado o patrimonio contable de la entidad, a través de la utilidad o pérdida neta, o en su caso, del cambio neto en el patrimonio contable, respectivamente” (Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C., 2015, pág. 95)

En materia de ISR De la Cueva (2003) considera como ingreso “el conjunto de percepciones, independientemente del origen o denominación, que modifican económica y legalmente el estatus patrimonial de una persona física o moral, en un lapso determinado” (pág. 127). Y “que constituye una medida de la capacidad gravable, útil para determinar la distribución de la carga tributaria derivada del potencial económico individual” (pág. 24)

“La renta es la fuente normal de las contribuciones, y está constituida por los ingresos, en dinero o en especie, que provengan del patrimonio personal o de actividades propias del contribuyente o la combinación de ambos” (Fernández Martínez, 1998, pág. 159)

### **2.1.2 Deducciones autorizadas**

Las deducciones según Villegas (2001) “son erogaciones necesarias para obtener la ganancia o para mantener o conservar la fuente productora” (pág. 76).

De la Cueva (2003) considera que “implican reducciones a la base gravable de personas físicas o morales, atendiendo a diversas consideraciones subjetivas u objetivas, y que persiguen en general, finalidades equitativas o de promoción económica. Las deducciones también obedecen a consideraciones de política fiscal e inclusive, extra fiscal.

Entonces, podemos entender por deducciones: las erogaciones necesarias para realizar la actividad económica de una persona o entidad determinada, con el fin de obtener un beneficio mayor. Y que conformaran en su caso para efectos fiscales, un elemento en la determinación de la base imponible.

La LISR no comprende una definición de deducciones autorizadas; sin embargo, en el artículo 25 de misma se enlistan las deducciones que pueden realizar los contribuyentes, y para cada una de ellas establecen disposiciones con particularidades específicas en el Capítulo II del Título II.

### **2.1.3 Costo de lo vendido**

El costo de lo vendido actualmente, en forma general se comprende en el ámbito fiscal y financiero de forma similar, con ciertas particularidades en cada área.

Es importante atender a las consideraciones y definición que se tienen en las NIF respecto a este concepto según lo siguiente:



“Por costo debe entenderse, para fines de los estados financieros, que es el valor de los recursos que se entregan o prometen entregar a cambio de un bien o un servicio adquirido por la entidad, con la intención de generar ingresos.

Cuando los costos tienen un potencial para generar ingresos en el futuro, representan un activo.

Cuando se obtiene el ingreso asociado a un activo, su costo relativo se convierte en gasto (llamado también “costo expirado”) sin embargo, al reconocerse en el estado de resultados o estado de actividades, asociándolo expresamente con el ingreso relativo, es común que se le siga llamando costo; por ejemplo, el costo de ventas o el costo por venta de inmuebles, maquinaria o equipo.

Existen costos que no pueden identificarse claramente con un ingreso relativo o que perdieron su potencial generador de ingresos; éstos deben considerarse gastos desde el momento en que se devengan”. (Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C., 2015, págs. 96 - 97)

En otras palabras podemos entender por costo, las partidas o conceptos financieros que son considerados por la producción de un bien o la prestación de un servicio, y que se convierte en un beneficio empresarial hasta el período de la venta, en el que se transforma en un resultado negativo.

Para efectos fiscales, conforme al artículo 25, fracción II de la LISR, el costo de lo vendido conforma una deducción autorizada.

El artículo 39 de la misma considera que “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...”

El mismo artículo señala que los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo, lo siguiente:

1. El importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuados en el ejercicio.
2. Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.

Y, que tratándose de contribuyentes que realicen actividades distintas a las comerciales antes mencionadas, considerarán únicamente dentro del costo, lo siguiente:

1. Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.
2. Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.
3. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.

4. La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios.

Finalmente en cuanto a la determinación del costo de ejercicio establece que “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”.

De acuerdo con el artículo 41 de la LISR, los contribuyentes, para obtener el costo de lo vendido, podrán optar por cualquiera de los métodos de valuación de inventarios que se señalan a continuación:

1. PEPS.
2. Costo identificado.
3. Costo promedio.
4. Detallista.

Si bien no hemos abarcado y comentado todo lo referente al costo de lo vendido; en cuanto a las disposiciones legales y reglamentarias de las disposiciones fiscales que lo comprenden, es debido a que no constituye el objetivo específico de investigación del presente trabajo; sin embargo es importante tener una idea clara de lo que representa en materia financiera y de ISR. Para poder partir al desarrollo del tema del *costo de lo vendido estimado*.

### 2.1.4 Precio o Contraprestación

El precio o contraprestación, constituye un elemento muy importante en cuestión de convenios en materia civil y mercantil, que finalmente pueden tener repercusiones fiscales; este tendrá las características que convengan las partes, y podrá ser un elemento que se utilice mediante su entrega, para extinguir obligaciones.

Obligación es, “dice el maestro Borja Soriano (1953) la relación jurídica entre dos personas, en virtud de la cual un de ellas, llamada deudor, queda sujeta para otra llamada acreedor, a una prestación o una abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir del deudor” (De Pina Vara, 1998, pág. 225)

No existe norma fiscal expresa que lo defina, por lo cual conforme el segundo párrafo del artículo 5 del CFF, debemos atender al derecho federal común. Las disposiciones en materia de derecho mercantil y civil tampoco establecen una definición, solo contemplan algunas particularidades del mismo, según el contrato que regulan. Por lo cual para este concepto podemos utilizar la siguiente definición y características según *El Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales* de Ossorio (2013):

“Valor pecuniario en que se estima una cosa. Este concepto tiene significación en relación con múltiples actos jurídicos y, muy especialmente, en diversos contratos, como los de compraventa, locación, trabajo, obras, servicios. El precio se considera cierto cuando las partes lo determinan en una suma que se debe pagar o cuando su importe se deja al arbitrio de una persona determinada o cuando se fije con referencia a otra cosa cierta. El precio se calificará de incierto cuando no hubiere sido determinado o hubiere duda sobre él, caso en el cual las partes se ajustarán al precio corriente del día en el lugar de la entrega de la cosa” (pág. 756)

Precio y contraprestación comprenden lo mismo; toda vez, que puede entenderse que precio, es la contraprestación de una obligación.

### **2.1.5 Cobro y Pago**

Conforme al *El Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales* de Ossorio (2013) podríamos en forma general definir el cobro como: “la percepción de lo adeudado” (pág. 171).

Ampliando un poco este concepto; podríamos decir que constituye la acción que despliega el titular de un derecho crediticio, al percibir una determinada suma de dinero o cosa que cancela la obligación pendiente.

El pago constituye un modo de extinción de obligaciones, y el artículo 2062 del CCF lo contempla de la siguiente manera:

“Artículo 2062.- Pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido”.

### 2.1.6 Cobro parcial y anticipos

El concepto de anticipo conforme al derecho Administrativo y Financiero pudiera comprender la siguiente definición:

“Pago parcial realizado previamente a la ejecución, inclusive fragmentaria, de una prestación convenida” (<http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/anticipo/anticipo.htm>)

Y por cobro parcial:

“(Derecho Administrativo), (Derecho Financiero) Dícese del pago parcial realizado en descargo de la fracción ejecutada de una prestación convenida.

(Derecho Civil) Dícese del pago parcial que se imputa sobre el monto de la deuda” (<http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/a-cuenta/a-cuenta.htm>)

La diferencia entre estos conceptos, como podemos apreciar consiste en que, cuando se realiza un cobro parcial ya existe previamente una precio convenido, y el anticipo se entrega antes de la existencia de este.

En materia de ISR y contablemente conforme a NIF, dichos conceptos comprenden un tratamiento diferente.

Para ISR en términos generales ambos constituyen un ingreso, pero en el caso de pago parcial, para la contraparte que lo eroga puede considerarse una deducción cumpliendo con algunos requisitos y en caso del anticipo no.

El CINIF (2015) emite la siguiente consideración dentro de la NIF A-5 *Elementos básicos de los estados financieros*, para el registro contable de estos conceptos:

“En caso de que una parte o la totalidad de una contraprestación pactada, se reciba de manera anticipada a la devengación del ingreso relativo, dicho anticipo debe reconocerse como pasivo, siempre que se cumpla cabalmente con la definición de éste; tal es el caso del reconocimiento como pasivo de un anticipo de clientes”. (Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C., 2015, pág. 95)

La devengación del ingreso atendiendo al postulado básico la entenderíamos en el momento en que se realiza el convenio, toda vez que este constituye una transacción en términos del párrafo veintinueve del misma NIF A-5: “Las transacciones se reconocen contablemente cuando en un acuerdo de voluntades se adquiere un derecho por una de las partes involucradas en dicha transacción y surge una obligación para la otra parte involucrada, independientemente de cuando se realicen”. (Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C., pág. 95)

En este entendido un anticipo debe registrarse en el pasivo, y el cobro parcial debe registrarse cancelando la cuenta por cobrar previamente reconocida.

## **2.2 Ingresos acumulables para regla 3.2.4 de RMF 2017**

La regla 3.2.4 de la RMF 2017 en relación a la acumulación de ingresos establece en su primero, segundo y tercer párrafo lo siguiente:

“Los contribuyentes del Título II de la LISR, que realicen las actividades empresariales a que se refiere el artículo 16 del CFF y obtengan ingresos por el cobro total o parcial del precio o por la contraprestación pactada o por concepto de anticipos, relacionados directamente con

dichas actividades y no estén en los supuestos a que se refiere el artículo 17, fracción I, incisos a) y b) de la misma Ley, en lugar de considerar dichos cobros o anticipos como ingresos del ejercicio en los términos del artículo 17, fracción I, inciso c) de la citada Ley, podrán considerar como ingreso acumulable del ejercicio el saldo que por los mismos conceptos tengan al cierre del ejercicio fiscal de que se trate, del registro a que se refiere el párrafo siguiente, pudiendo deducir en este caso, el costo de lo vendido estimado que corresponda a dichos cobros o anticipos.

El saldo del registro a que se refiere el párrafo anterior, se incrementará con el monto de los cobros totales o parciales y con los anticipos, que se reciban durante el citado ejercicio en los términos del artículo 17, fracción I, inciso c) de la LISR y por los cuales no se haya expedido comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada o enviado o entregado materialmente el bien o se haya prestado el servicio y se disminuirá con el importe de dichos montos, cuando se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada, se envíe o se entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio, según corresponda, y por los cuales se recibieron los cobros parciales o totales o los anticipos señalados.

Los ingresos a que se refiere el artículo 17, fracción I, inciso c) de la LISR, deberán acumularse tanto para efectos de los pagos provisionales como para el cálculo de la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio fiscal de que se trate, cuando se dé cualquiera de los supuestos a que se refiere la fracción I, incisos a) y b) del citado precepto.”

En el artículo 17 de la LISR al que hace referencia la presente regla, refiere el momento de acumulación de ingresos para las personas morales, como sigue:



“Artículo 17. Para los efectos del artículo 16 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:

I. Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

a) Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada.

b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.

c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.”

Podemos observar que este artículo establece una serie de ficciones jurídicas, para enmarcar algunas situaciones fácticas de los contribuyentes; y así, suponer una presunción del momento en que se considera que estos perciben los ingresos que formaran parte de la base para el pago de las contribuciones en las declaraciones mensuales y del ejercicio.

Atendiendo a la definición de ingreso que previamente revisamos, podríamos decir que en los supuestos del inciso a) y b) del artículo citado, aún no se percibe ingreso alguno; sin embargo, estos tienen su razón de ser para ciertos fines recaudatorios y de control para el fisco, que veremos más adelante.

La regla 3.2.4 modifica lo dispuesto en el inciso c), fracción I, del artículo 17 de la LISR, el cual; como hemos revisado, comprende la acumulación total del precio, aun cuando solo se cobre parcialmente o se reciban anticipos. En este sentido la regla permite que únicamente se acumule

lo efectivamente cobrado por estos conceptos en el ejercicio fiscal de que se trate, siempre que no se materialicen alguno de los siguientes supuestos:

- Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada.
- Se envíe o entregue materialmente el bien.

En el momento en que se realicen cualquiera de estos, el contribuyente deberá acumular el total del ingreso; restando en su caso, el importe que ya se hubiese acumulado anteriormente por estos conceptos durante el ejercicio.

En el primer supuesto que comprende la regla de RMF, y que encuentra contenido en el inciso a), de la fracción I, del Art. 17 de la LISR, se establece que la persona moral deberá considerar el ingreso acumulable por el total de la contraprestación pactada cuando emita el comprobante fiscal que ampare el total de dicha contraprestación o precio en favor de un tercero. La razón de ser de esta disposición, atiende al hecho de que en lo general, una persona moral puede deducir conforme a lo devengado cuando reciba de otra persona moral un comprobante fiscal que ampare el total de la contraprestación. Es por ello, que la autoridad busca que no pueda realizarse la deducción por el solo hecho de la emisión del comprobante fiscal, sin que en consecuencia la contraparte acumule el total de dicha contraprestación pactada; y que de esta forma, no se viole la simetría fiscal en perjuicio del estado y de la recaudación.

En este sentido existe una controversia; toda vez, que el CFF en su artículo 29-A, fracción VII, inciso b), establece que cuando exista un pago en parcialidades, deberá emitirse un comprobante fiscal que ampare el total de la operación en el momento en que se realice, y se expedirá un CFDI por cada uno de los pagos que se reciban posteriormente. Sin embargo; esta disposición se opondría

a la regla miscelánea y de interpretarse de forma estricta nunca podría realizarse lo dispuesto en esta regla. En este sentido podemos considerar lo siguiente:

La emisión de la RMF tiene su fundamento en el inciso g) del artículo 33 del CFF, el cual establece la facultad para las autoridades fiscales de publicar resoluciones anuales, y aisladamente por periodos inferiores, sin que estas puedan generar obligaciones adicionales a los contribuyentes en cuanto a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. En este caso la RMF no está imponiendo obligaciones adicionales, si no que existe un norma fiscal que se contrapone ella.

En el artículo 35 del CFF, se establece que los criterios que publiquen los funcionarios fiscales facultados, en el Diario Oficial de la Federación, respecto a la aplicación de las disposiciones fiscales solo generarán derechos. Haciendo una interpretación extensiva, toda vez que la RMF es emitida por la misma autoridad, también se publica en el DOF y tiene carácter regulatorio para las disposiciones fiscales, podríamos concluir que al otorgar una facilidad o derecho al contribuyente podemos atender a ella, y solo emitir los CFDI en los tiempos y por los conceptos que estipula la regla en vez de por el total de la contraprestación, que el comprobante enuncie el total pero solo soporte fiscalmente el pago parcial; también se recomienda que se realicen por escrito los convenios correspondientes para que exista evidencia y se soporten las operaciones.

El segundo supuesto, considerado en el inciso b), de la fracción I, del Art. 17 de la LISR, contempla que se acumule el total de la contraprestación cuando se envíe o entregue materialmente el bien, o cuando se preste el servicio. Con ello, la autoridad busca que no se realicen ciertos actos sin consecuencia fiscal para el contribuyente. Esto en el sentido de que, si no existiera esta ficción jurídica, una persona moral podría entregar bienes a otra, y esta a su vez a otra, y; si ninguna de ellas expidiera CFDI, acumularían el ingreso hasta el momento del cobro, y mientras no hubiese

cobro o pago por alguna de las partes; estaría existiendo enajenación de bienes (operaciones económicas), sin ninguna consecuencia fiscal. Adicional a ello, la autoridad requiere evidencia y ser informada de las operaciones entre particulares para poder imponer el gravamen correspondiente, para tener un control. Y es por ello que exige la expedición de un CFDI por los actos que se realicen y de no darse este supuesto, que exista acumulación cuando haya entrega del bien.

Un ejemplo más y razón por la cual la autoridad requiere este supuesto de acumulación de ingresos, se tiene en la el primer párrafo del artículo 8 de LIVA, el cual establece que existe enajenación y por ende se realiza el acto gravado para IVA cuando exista faltante de inventarios. Por ello la autoridad requiere conocer cuando los bienes se encuentran en posesión de un tercero para estar al tanto del destino que este asigne a los mismos, y la consecuencia fiscal que se desprenda de ellos.

Para determinar los ingresos que habrán de acumularse en el ejercicio conforme a lo dispuesto en estos párrafos, podríamos utilizar la siguiente fórmula:

$$\mathbf{IARMF} = \mathbf{I2P} - \mathbf{CVE}$$

*Donde:*

**IARMF** = Ingresos acumulables en el ejercicio derivados de aplicar la regla 3.2.4 de RMF 2017

**I2P** = Total de ingresos acumulables por cobros parciales o anticipos conforme al segundo párrafo de la regla 3.2.4 de RMF 2017.

**CVE** = Costo de lo vendido estimado.

Cabe señalar que lo dispuesto en la presente regla tiene un impacto más significativo para el caso de anticipos; toda vez que tanto el cobro parcial como el anticipo constituyen ingresos acumulables para efectos de la LISR en término del artículo 17, fracción I; sin embargo, en el caso de cobro parcial se tendría que acumular todo el ingreso pero podría asignársele un costo conforme lo establece el artículo 39 de la LISR ; y por el otro lado, dada la naturaleza del anticipo, se registraría como un pasivo, causaría el ingreso para efectos fiscales y no se le podría disminuir nada a la base.

### **2.3 Costo de lo vendido estimado**

Como hemos visto, el costo de lo vendido se ubica dentro de las deducciones autorizadas de la LISR. Mediante reglas de carácter particular en la Resolución Miscelánea Fiscal Vigente y bajo ciertas consideraciones, dicho costo adquiere la denominación y el carácter de “costo de lo vendido estimado”.

El costo de lo vendido estimado atiende a la naturaleza jurídica fiscal del “costo de lo vendido” establecida en el artículo 39 de LISR que previamente hemos revisado; y por ende, puede considerarse que es consecuencia de la acumulación parcial de los ingresos.

La regla de RMF 2017, 3.2.4 para el caso, en su párrafo penúltimo y antepenúltimo, establece lo siguiente:

“El costo de lo vendido estimado correspondiente al saldo del registro de los cobros totales o parciales y de los anticipos que se tengan al cierre del ejercicio fiscal de que se trate, que no estén en los supuestos a que se refiere el artículo 17, fracción I, incisos a) y b) de la LISR, se determinará aplicando al saldo del registro a que se refiere el segundo párrafo de esta regla, el factor que se obtenga de dividir el monto del costo de lo vendido deducible del ejercicio fiscal de que se trate, entre la totalidad de los ingresos obtenidos en ese mismo ejercicio, por concepto de enajenación de mercancías o por prestación de servicios, según sea el caso.

En los ejercicios inmediatos siguientes a aquél en el que se opte por aplicar lo dispuesto en esta regla, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables el saldo del registro que se hubiera acumulado y el costo de lo vendido estimado del costo de lo vendido

deducible, calculados en los términos de esta regla, correspondientes al ejercicio inmediato anterior.”

Para comprender mejor, lo dispuesto en la presente disposición respecto a la determinación del costo de lo vendido estimado, podemos simplificarlo mediante la siguiente fórmula:

$$\mathbf{CVE} = (\mathbf{Factor}) * (\mathbf{I2P})$$

$$\mathbf{Factor} = (\mathbf{CV}) / (\mathbf{TIA})$$

*Donde:*

**CVE** = Costo de lo vendido estimado.

**I2P** = Total de ingresos acumulables por cobros parciales o anticipos conforme al segundo párrafo de la regla 3.2.4 de RMF 2017.

**CV** = Costo de lo vendido deducible del ejercicio fiscal de que se trate.

**TIA** = Totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en ese mismo ejercicio (sin incluir los acumulados conforme a la regla 3.2.4 de RMF 2017)

Por último; en los ejercicios inmediatos siguientes a aquel en que se aplicó la presente regla deberán restarse a los ingresos acumulables, los ingresos que se hubiesen acumulado en el ejercicio inmediato anterior, y al costo de lo vendido deducible el costo de lo vendido estimado determinado en el ejercicio anterior.

## 2.4 Registro en contabilidad

No debemos perder de vista la importancia de la contabilidad y la relación que guarda para efectos fiscales, mediante ella podemos ubicar la tributación en una situación controlada y organizada financieramente.

De la cueva (1973) considera que “dentro de la formación integral del fiscalista es fundamental el conocimiento de la contabilidad en general. Y que es imprescindible para asimilar la relevancia del registro contable de las operaciones, desde la perspectiva fiscal para ubicar la tributación en una situación interna controlada y organizada financieramente” (págs. 12 - 13)

Dicho lo anterior podemos considerar que la contabilidad, al ser el registro de las operaciones que realiza una entidad, constituye información que debe ser valorada como elemento útil y significativo para determinar los impuestos que causa la empresa en un periodo determinado.

Sin embargo no debe perderse de vista que los registros contables atienden a una naturaleza financiera independientemente de los efectos fiscales que deriven. Al respecto Anthony señala:

“Debe tomarse en cuenta que no se identifican absolutamente el aspecto fiscal y el contable, por lo que independientemente de la observancia obligada de las disposiciones tributarias, paralelamente la contabilidad debe ponderar y valorar los indicadores económicos y financieros”

Conforme al artículo 76, fracción I de la LISR, las personas morales del Título II están obligadas a: “Llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley, y efectuar los registros en la misma.”



No existe norma fiscal expresa que establezca la definición de ‘contabilidad’; sin embargo en la normatividad de la materia encontramos en la NIF A-1 la siguiente:

“La contabilidad es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones interna y otros eventos” (Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C., 2015, pág. 9)

El artículo 28 fracción I, del CFF establece que:

“La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.”

Adicionalmente es importante recordar que el costo de lo vendido constituye una deducción autorizada, y que conforme a la fracción IV, del artículo 27 de LISR, ‘el debido registro en contabilidad, y que la deducción sea restada una sola vez’, son requisitos indispensables para las deducciones.

Para el tema en cuestión cabe mencionar lo señalado en artículo 44 del RLISR vigente, que establece lo siguiente: “Para efectos del artículo 27, fracción IV de la Ley, se entenderá que se cumple con el requisito de que las deducciones estén debidamente registradas en contabilidad inclusive cuando se lleven en cuentas de orden.”

Visto lo anterior y para cumplir con las normatividad financiera y fiscal; así como, para el adecuado control de lo dispuesto en la presente regla; se recomienda utilizar cuentas de orden en el registro de la operaciones; adicionales a los papeles de trabajo que para el caso sean necesarios. Además que constituyen una obligación de los registros y asientos contables conforme a la fracción VI, numeral B, del artículo 33 del RCFF, el cual establece:

“Artículo 33. Para los efectos del artículo 28, fracciones I y II del CFF, se estará a lo siguiente:

...

B. Los registros o asientos contables deberán:

...

VI. Formular estados de posición financiera, de resultados, de variaciones en el capital contable, de origen y aplicación de recursos, así como las balanzas de comprobación, incluyendo las cuentas de orden y las notas a dichos estados.”

Entonces; las cuentas para el control de lo dispuesto en la regla miscelánea con sus respectivas contra cuentas podrían ser las siguientes:

- Ingresos no acumulables R 3.2.4
- Costo de lo vendido no deducible R 3.2.4

- Ingresos acumulables por el cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos
- Costo de lo vendido estimado
- Ingresos acumulables del ejercicio por cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos

Las disposiciones actuales en materia de contabilidad electrónica contemplan en el catálogo de cuentas dispuesto en el Anexo 24 de la RMF 2017 con el código 800; un rubro específico para llevar cuentas de orden de esta naturaleza.

No debemos olvidar que el registro de las operaciones deben atender a su naturaleza contable, independientemente de su implicación fiscal, que para ello como hemos mencionado podemos emplear cuentas de orden.

Para el adecuado control y registro de estas operaciones pueden atenderse a los postulados básicos de las NIF, en primera instancia al postulado de asociación de costos y gastos con ingresos’ y al de *devengación contable* para registrar las operaciones en el momento en el que ocurren independientemente de cuando se realicen (se paguen), por ende debe registrarse contablemente el importe total de la operación en el momento en el que exista una transacción. Entendiendo por ‘transacción’ conforme a las NIF A-2 párrafo 28: “... un tipo particular de evento en el que media la transferencia de un beneficio económico entre dos o más entidades” y considerando conforme al párrafo 29 de la misma: “las transacciones se reconocen contablemente cuando en un acuerdo de voluntades se adquiere un derecho por una de las partes involucradas y surge una obligación por otra parte involucrada, independientemente de cuando se realicen” (Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C., 2015, pág. 32)

Visto lo anterior podemos decir que el registro por el total de la operación, por ejemplo en el caso de venta de mercancía, debe tener lugar en el momento en que surge el acuerdo de voluntades; que si bien no debe constar por escrito es recomendable hacerlo para dejar constancia de los actos.

## Capítulo 3. Casos prácticos

Para esclarecer lo que hemos revisado, a continuación se exponen algunos casos, considerando los actos en que pueden incurrir los contribuyentes como consecuencia de la aplicación de la regla miscelánea 3.2.4

### Caso 1

La empresa UMG S.A. de C.V. se dedica a la venta de maquinaria industrial, celebra un contrato de compraventa con la empresa JAMR S.A. de C.V. con fecha 14 de Enero 2015 por un importe de \$4'500,000, dicha operación implica un costo de \$3'600,000. Recibe dos cobros a cuenta de la contraprestación pactada, de los cuales emite recibo hasta por la cantidad pagada, uno con fecha 22 de Mayo 2015 por una cantidad de \$2'000,000 y otro el 13 de diciembre por \$1'300,000. El pago total de la contraprestación por la cantidad restante de \$1'200,000; así como, la entrega del bien, y la expedición del CFDI que ampara el total del precio, se realizan con fecha 15 de enero 2016.

Los ingresos acumulables totales de la empresa UMG S.A. de C.V. al cierre del ejercicio 2015, sin incluir los que corresponden a cobros parciales y anticipos, son de \$30'000,000 y el costo de lo vendido deducible asciende a \$25'000,000.

(Para fines prácticos, no se considera IVA por las operaciones)

### Formulas:

$$\mathbf{Factor} = (CV) / (TIA)$$

$$\mathbf{CVE} = (\mathbf{Factor}) * (\mathbf{I2P})$$

$$\mathbf{IARMF} = \mathbf{TIAP} - \mathbf{CVE}$$

*Donde:*

**CVE** = Costo de lo vendido estimado.

**I2P** = Total de ingresos acumulables por cobros parciales o anticipos conforme al segundo párrafo de la regla 3.2.4 de RMF 2017.

**CV** = Costo de lo vendido deducible del ejercicio fiscal de que se trate.

**TIA** = Totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en ese mismo ejercicio (sin incluir los acumulados conforme a la regla 3.2.4 de RMF 2017)

**IARMF** = Ingresos acumulables en el ejercicio derivados de aplicar la regla 3.2.4 de RMF 2017

**Datos:**

$$TIA = 30'000,000$$

$$CV = 25'500,000$$

**Solución:**

*Al cierre del ejercicio 2015*

$$\text{Factor} = (25'500,000) / (30'000,000) = 0.85$$

$$I2P = (2'000,000) + (1'300,000) = 3'300,000$$

$$CVE = (3'300,000) * (0.85) = 2'805,000$$

$$IARMF = (3'000,000) - (2'805,000) = 495,000$$

Sin aplicar lo dispuesto en la regla el ingreso acumulable por esta operación en el ejercicio 2015 correspondería a \$900,000, conforme a lo siguiente:

Venta	4'500,000
(-) Costo de venta	<u>3'600,000</u>
(=) Ingreso acumulable	900,000

Diferencia de ingreso que no se acumula en el ejercicio

No aplicando la regla	900,000
(-) Aplicando la regla	<u>495,000</u>
(=) Diferencia no acumulable	405,000

Se cobra un 73.33% de la operación total y se acumula un 55% de la utilidad total por dicha operación; toda vez que el costo de lo vendido del ejercicio es del 85%; mayor al de la enajenación que corresponde a un 80%. Si estos fuesen iguales se acumularía proporcionalmente el mismo porcentaje de utilidad por el precio cobrado. Entonces; el ingreso acumulable podrá ser mayor o menor proporcionalmente al ingreso efectivamente cobrado dependiendo del costo deducible del ejercicio.

### **Al cierre del ejercicio 2016**

El ingreso acumulable en este ejercicio correspondería a la diferencia de disminuir a los ingresos acumulables de la operación por la que se aplicó la regla, el costo de lo vendido según las siguientes operaciones:

Ingresos acumulables RMF = (Total de la contraprestación pactada) – (Ingresos previamente acumulados del ejercicio anterior)

*Menos:*

Costo de lo vendido = (Costo de lo vendido del total de la operación) – (Costo de lo vendido estimado del ejercicio anterior)

Ingresos acumulables = (4'500,000) - (3'300,000) = 1'200,000

Costo de lo vendido = (3'600,000) - (2'805,000) = 795,000

Ingresos acumulables del ejercicio = (1'200,000) – (795,000) = 405,000

De lo anterior podemos observar que se estaría acumulando la utilidad por el total de la operación en el momento en que efectivamente se cobra el precio total.

Si bien con este ejercicio hemos observado un beneficio económico para el contribuyente, en cuestión de ‘anticipos’ la regla juega un papel aún más importante, toda vez el impacto del ingreso acumulable de no existir la presente regla sería aún mayor, puesto que en caso de los anticipos por su naturaleza no se le asigna un costo de lo vendido; sin embargo si constituyen fiscalmente un ingreso acumulable.

Como se comentó anteriormente el registro contable y control de las operaciones juega un papel muy importante, actualmente la autoridad requiere el control incluso de ciertas partidas fiscales mediante cuentas de orden; mismas que conforman herramientas útiles para realizar la conciliación contable fiscal al cierre del ejercicio (Ver tablas 1, 2, 3, 4 y 5).



Tabla 1.

Asientos contables del caso 1, para el ejercicio 2015.

	<b>Cargo</b>	<b>Abono</b>	<b>Saldos</b>
<b>14 de Enero 2015 - Operación de compra-venta (acuerdo de voluntades)</b>			
Ventas		4,500,000	4,500,000
Clientes	4,500,000		4,500,000
Inventario		3,600,000	0
Costo de venta	3,600,000		3,600,000
<i>Cuentas de orden</i>			
Ingresos no acumulables R 3.2.4		4,500,000	4,500,000
Contra cuenta Ingresos no acumulables R 3.2.4	4,500,000		4,500,000
Costo de lo vendido no deducible R 3.2.4	3,600,000		3,600,000
Contra cuenta Costo de lo vendido no deducible R 3.2.4		3,600,000	3,600,000
<b>22 de Mayo 2015 - Cobro parcial de la contraprestación pactada</b>			
Clientes		2,000,000	2,500,000
Banco	2,000,000		2,000,000
<i>Cuentas de orden</i>			
Ingresos acumulables por el cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos		2,000,000	2,000,000
Contra cuenta Ingresos acumulables por el cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos	2,000,000		2,000,000
Ingresos no acumulables R 3.2.4	2,000,000		2,500,000
Contra cuenta Ingresos no acumulables R 3.2.4		2,000,000	2,500,000
<b>13 de Diciembre 2015 - Cobro parcial de la contraprestación pactada</b>			
Clientes		1,300,000	1,200,000
Banco	1,300,000		3,300,000
<i>Cuentas de orden</i>			
Ingresos acumulables por el cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos		1,300,000	3,300,000
Contra cuenta Ingresos acumulables por el cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos	1,300,000		3,300,000
Ingresos no acumulables R 3.2.4	1,300,000		1,200,000
Contra cuenta Ingresos no acumulables R 3.2.4		1,300,000	1,200,000

Fuente: Propia del autor

Tabla 2.

Asientos contables del caso 1, al cierre del ejercicio 2015.

<b>Asientos al cierre del ejercicio 2015</b>			
<i>Registro del costo de lo vendido estimado</i>			
Costo de lo vendido estimado	2,805,000		2,805,000
Contra cuenta de costo de lo vendido estimado		2,805,000	2,805,000
<i>Se cancela de esta cuenta la parte que corresponde al costo de lo vendido estimado; toda vez, que este es deducible en el ejercicio y solo quedaría el saldo pendiente de deducir.</i>			
Costo de lo vendido no deducible R 3.2.4		2,805,000	795,000
Contra cuenta Costo de lo vendido no deducible R 3.2.4	2,805,000		795,000
<i>Determinamos la utilidad contable al cierre del ejercicio respecto a esta operación</i>			
Ventas	4,500,000		0
Costo de venta		3,600,000	0
Utilidad del ejercicio		900,000	900,000
<i>Cancelamos estas cuentas de orden para observar los ingresos acumulables conforme a la regla miscelánea 3.2.4</i>			
Ingresos acumulables por el cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos	3,300,000		0
Contra cuenta Ingresos acumulables por el cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos		3,300,000	0
Costo de lo vendido estimado		2,805,000	0
Contra cuenta de costo de lo vendido estimado	2,805,000		0
Ingresos acumulables del ejercicio por cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos		495,000	495,000
Contra cuenta de Ingresos acumulables del ejercicio por cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos	495,000		495,000

Fuente: Propia del autor

Tabla 3.

*Saldos y conciliación contable fiscal del caso 1, al cierre del ejercicio 2015.*

<b>Saldos al cierre del ejercicio 2015</b>	
Ventas	4,500,000
Costo de venta	3,600,000
Utilidad del ejercicio	900,000
Clientes	1,200,000
Ingresos no acumulables R 3.2.4	1,200,000
Ingresos acumulables por el cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos	0
Costo de lo vendido no deducible R 3.2.4	795,000
Costo de lo vendido estimado	0
Ingresos acumulables del ejercicio por cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos	495,000
<b>Conciliación contable fiscal del ejercicio 2015</b>	
Utilidad o pérdida neta	900,000
(-) Ingresos contables no fiscales	
Ingresos no acumulables R 3.2.4	1,200,000
(+) Deducciones contables no fiscales	
Costo de lo vendido no deducible R 3.2.4	795,000
<b>Utilidad o pérdida fiscal</b>	<b>495,000</b>

Nota: Como podemos observar, llegamos a la misma utilidad fiscal por la operación de compraventa, que en la solución numérica que realizamos previamente respecto al ejercicio 2015 en el caso 1.

*Fuente: Propia del autor*

Tabla 4.

Asientos contables del caso 1, para el ejercicio y cierre del ejercicio 2016.

	<b>Cargo</b>	<b>Abono</b>	<b>Saldos</b>
<b>15 de Enero 2016 - Se recibe el pago por el total de la contraprestación pactada</b>			
Clientes		1,200,000	0
Banco	1,200,000		4,500,000
<i>Cuentas de orden</i>			
<i>Se cancela el saldo pendiente de aplicar en la cuenta, toda vez que de paga el total del precio</i>			
Ingresos no acumulables R 3.2.4	1,200,000		0
Contra cuenta Ingresos no acumulables R 3.2.4		1,200,000	0
Ingresos acumulables por el cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos		1,200,000	1,200,000
Contra cuenta Ingresos acumulables por el cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos	1,200,000		1,200,000
<i>Se cancela el saldo pendiente de aplicar en la cuenta, toda vez que de paga el total del precio y por ende se deduce el costo por el total de la operación</i>			
Costo de lo vendido no deducible R 3.2.4		795,000	0
Contra cuenta Costo de lo vendido no deducible R 3.2.4	795,000		0
Costo de lo vendido estimado	795,000		795,000
Contra cuenta de costo de lo vendido estimado		795,000	795,000
<b>Asientos al cierre del ejercicio 2016</b>			
<i>Para determinar lo ingresos acumulables conforme a la regla 3.2.4 se cancelan las siguientes cuentas de orden</i>			
Ingresos acumulables por el cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos	1,200,000		0
Contra cuenta Ingresos acumulables por el cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos		1,200,000	0
Costo de lo vendido estimado		795,000	0
Contra cuenta de costo de lo vendido estimado	795,000		0
Ingresos acumulables del ejercicio por cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos		405,000	405,000
Contra cuenta de Ingresos acumulables del ejercicio por cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos	405,000		405,000

Fuente: Propia del autor

Tabla 5.

*Saldos y conciliación contable fiscal del caso 1, al cierre del ejercicio 2016.*

<b>Saldos al cierre del ejercicio 2016</b>	
Ventas	0
Costo de venta	0
Utilidad del ejercicio	0
Clientes	0
Ingresos no acumulables R 3.2.4	0
Ingresos acumulables por el cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos	0
Costo de lo vendido no deducible R 3.2.4	0
Costo de lo vendido estimado	0
Ingresos acumulables del ejercicio por cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos	405,000
<b>Conciliación contable Fiscal ejercicio 2016</b>	
Utilidad neta	0
(+) Ingresos fiscales no contables	
Ingresos acumulables por el cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos	1,200,000
(-) Deducciones fiscales no contables	
Costo de lo vendido estimado	795,000
<b>Utilidad o pérdida fiscal</b>	<b>405,000</b>

Nota: Como podemos observar, llegamos a la misma utilidad fiscal por la operación de compraventa, que en la solución numérica que realizamos previamente respecto al ejercicio 2016 para el caso 1.

*Fuente: Propia del autor*

**Caso 2**

Considerando los datos del primer caso, supongamos que no se celebró contrato de compraventa entre las partes ni hubo acuerdo de voluntades al momento, y que con fecha 13 de diciembre la empresa UMG SA de CV recibe de la otra un anticipo por \$3'300,000, como único concepto en este ejercicio, y cobra el total de la contraprestación con fecha 15 de Enero 2016, misma fecha en que se entrega la mercancía y se expide CFDI por el total de la contraprestación.

**Datos:**

$$TIA = 30'000,000$$

$$CV = 25'500,000$$

**Solución:**

*Al cierre del ejercicio 2015*

$$\text{Factor} = (25'500,000) / (30'000,000) = 0.85$$

$$I2P = 3'300,000$$

$$CVE = (3'300,000) * (0.85) = 2'805,000$$

$$IARMF = (3'000,000) - (2'805,000) = 495,000$$

Sin aplicar lo dispuesto en la regla, el ingreso acumulable por esta operación en el ejercicio 2015 correspondería a \$3'300,000 conforme a lo siguiente:

$$\begin{array}{r} \text{Anticipo} \\ (=) \text{ Ingreso acumulable} \end{array} \quad \frac{3'300,000}{3'300,000}$$

Diferencia de ingreso que no se acumula en el ejercicio

No aplicando la regla	3'300,000
(-) Aplicando la regla	<u>495,000</u>
(=) Diferencia no acumulable	2'805000

El registro contable de las operaciones, cifras al cierre y conciliación contable fiscal en el caso 2 quedarían como sigue (Ver tablas 6, 7, 8 y 9).

Tabla 6.

Asientos contables del caso 2, para el ejercicio y cierre del ejercicio 2015.

	<b>Cargo</b>	<b>Abono</b>	<b>Saldos</b>
<b>13 de Diciembre 2015 - Se recibe anticipo de cliente</b>			
Anticipo de clientes		3,300,000	3,300,000
Banco	3,300,000		3,300,000
<i>Cuentas de orden</i>			
Ingresos acumulables por el cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos		3,300,000	3,300,000
Contra cuenta Ingresos acumulables por el cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos	3,300,000		3,300,000
<b>Asientos al cierre del ejercicio 2015</b>			
<i>Registro del costo de lo vendido estimado</i>			
Costo de lo vendido estimado	2,805,000		2,805,000
Contra cuenta de costo de lo vendido estimado		2,805,000	2,805,000
<i>Determinamos la utilidad contable al cierre del ejercicio respecto a esta operación</i>			
Ventas	4,500,000		0
Costo de venta		3,600,000	0
Utilidad del ejercicio		900,000	900,000
<i>Cancelamos estas cuentas de orden para observar los ingresos acumulables conforme a la regla miscelánea 3.2.4</i>			
Ingresos acumulables por el cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos	3,300,000		0
Contra cuenta Ingresos acumulables por el cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos		3,300,000	0
Costo de lo vendido estimado		2,805,000	0
Contra cuenta de costo de lo vendido estimado	2,805,000		0
Ingresos acumulables del ejercicio por cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos		495,000	495,000
Contra cuenta de Ingresos acumulables del ejercicio por cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos	495,000		495,000

Fuente: Propia del autor



Tabla 7.

*Saldos y conciliación contable fiscal del caso 2, al cierre del ejercicio 2015.*

<b>Saldos al cierre del ejercicio 2015</b>	
Ventas	0
Costo de venta	0
Utilidad del ejercicio	0
Anticipo de clientes	3,300,000
Ingresos no acumulables R 3.2.4	0
Ingresos acumulables por el cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos	3,300,000
Costo de lo vendido no deducible R 3.2.4	0
Costo de lo vendido estimado	2,805,000
<b>Conciliación contable fiscal del ejercicio 2015</b>	
Utilidad neta	0
(+) Ingresos fiscales no contables	
Ingresos acumulables por el cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos	3,300,000
(-) Deducciones fiscales no contables	
Costo de lo vendido estimado	2,805,000
<b>Utilidad o pérdida fiscal</b>	<b>495,000</b>

Nota: Como podemos observar, llegamos a la misma utilidad fiscal por la operación de compraventa, que en la solución numérica que realizamos previamente respecto al ejercicio 2015 en el caso 2.

*Fuente: Propia del autor*

Tabla 8.

Asientos contables del caso 2, para el ejercicio y cierre del ejercicio 2016.

	<b>Cargo</b>	<b>Abono</b>	<b>Saldos</b>
<b>15 de Enero 2016 - Se paga el total de la operación, se el bien, el CFDI y se aplica el anticipo</b>			
Ventas		4,500,000	4,500,000
Cientes	4,500,000		4,500,000
Inventario		3,600,000	0
Costo de venta	3,600,000		3,600,000
Cientes		4,500,000	0
Anticipo de Clientes	3,300,000		0
Banco	1,200,000		4,500,000
<i>Cuentas de orden</i>			
Ingresos no acumulables R 3.2.4		3,300,000	3,300,000
Contra cuenta Ingresos no acumulables R 3.2.4	3,300,000		3,300,000
Costo de lo vendido no deducible R 3.2.4	2,805,000		2,805,000
Contra cuenta Costo de lo vendido no deducible R 3.2.4		2,805,000	2,805,000
Ingresos acumulables por el cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos		1,200,000	1,200,000
Contra cuenta Ingresos acumulables por el cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos	1,200,000		1,200,000
Costo de lo vendido estimado	795,000		795,000
Contra cuenta de costo de lo vendido estimado		795,000	795,000
<b>Asientos al cierre del ejercicio 2016</b>			
<i>Se cancelan las cuentas de orden como sigue:</i>			
Ingresos acumulables por el cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos	1,200,000		0
Contra cuenta Ingresos acumulables por el cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos		1,200,000	0
Costo de lo vendido estimado		795,000	0
Contra cuenta de costo de lo vendido estimado	795,000		0
Ingresos acumulables del ejercicio por cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos		405,000	405,000
Contra cuenta de Ingresos acumulables del ejercicio por cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos	405,000		405,000
Ingresos no acumulables R 3.2.4	3,300,000		0
Contra cuenta Ingresos no acumulables R 3.2.4		3,300,000	0
Costo de lo vendido no deducible R 3.2.4		2,805,000	0
Contra cuenta Costo de lo vendido no deducible R 3.2.4	2,805,000		0

Fuente: Propia del autor

Tabla 9.

*Asientos contables y conciliación contable fiscal del caso 2, para el cierre del ejercicio 2016.*

<b>Saldos al cierre del ejercicio 2016</b>	
Ventas	4,500,000
Costo de venta	3,600,000
Utilidad del ejercicio	900,000
Clientes	0
Ingresos no acumulables R 3.2.4	0
Ingresos acumulables por el cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos	0
Costo de lo vendido no deducible R 3.2.4	0
Costo de lo vendido estimado	0
Ingresos acumulables del ejercicio por cobro parcial del precio pactado o por concepto de anticipos	405,000
<b>Conciliación contable Fiscal ejercicio 2016</b>	
Utilidad o pérdida neta	900,000
(-) Ingresos contables no fiscales	
Ingresos no acumulables R 3.2.4	3,300,000
(+) Deducciones contables no fiscales	
Costo de lo vendido no deducible R 3.2.4	2,805,000
<b>Utilidad o pérdida fiscal</b>	<b>405,000</b>

Nota: Como podemos observar, llegamos a la misma utilidad fiscal por la operación de compraventa, que en la solución numérica que realizamos previamente respecto al ejercicio 2016 en el caso 2.

*Fuente: Propia del autor*

## Conclusiones

Como hemos observado, la autoridad emite la regla miscelánea 3.2.4 en apoyo a los contribuyentes del Título II de la LISR que realicen actividades empresariales y se ubiquen en los supuestos determinados; para que no afectar negativamente su operación económica, y permitir la permanencia de la fuente productiva, que finalmente conforma la base para el pago de contribuciones.

Podemos concluir que si constituye un beneficio real y conveniente para quienes pueden aplicar lo dispuesto en ella, se atiende a una base imponible para efectos de ISR más proporcional y acorde a la realidad de las actividades económicas del contribuyente, Así mismo podemos observar que si bien se otorga una facilidad mediante la presente regla, la autoridad determina algunas condiciones en donde previene situaciones en la cuales pudiera existir abusos por parte de los contribuyentes.

El texto de la presente regla no es muy amplio; sin embargo ha requerido de varias precisiones y análisis. Deben tenerse en cuenta, estudiar y revisar bien cada una de las consideraciones enunciadas, y cumplir con cada uno de los requisitos que esta establece para que se pueda gozar de las facilidades que ofrece.

Es importante atender a lo dispuesto por la normatividad financiera para el registro de las operaciones, ya que además de ser una obligación, de ella derivan muchas implicaciones fiscales, un correcto control contable proporciona confianza para la determinación de las contribuciones.

Mediante el presente trabajo se ha buscado dar un argumento interpretativo, y análisis sobre los elementos que comprenden la regla miscelánea para proporcionar una idea clara y poder revisar los alcances y las implicaciones que contiene inmersas el texto normativo, con el fin de que pueda

atenderse a su cumplimiento en buena forma, y como se ha comentado busca ser un elemento para la construcción de un conocimiento más sólido en cuanto a este tema.

## Bibliografía

- Anthony, R. N. (1973). *La contabilidad en la administración de las empresas*. México: UTEHA.
- Boeta Vega, A. (1991). *Derecho fiscal, teoría y práctica*. México: ECAFSA.
- Burgoa Toledo, C. A. (2014). *La interpretación de las disposiciones fiscales*. México, D.F.: Dofiscal Editores S.A. de C.V.
- Calvo Ortega, R. (s.f.). *Derecho Tributario*. Barcelona: CIVITAS.
- Carrasco Iriarte, H. (2001). *Derecho fiscal I*. México, D.F.: IURE editores, S.A. de C.V.
- Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C. (2015). *Normas de Información Financiera*. México, D.F.: CINIF, IMCP.
- Constantinos Stamatoulos. (2014). *enciclopedia-juridica*. Obtenido de [www.encyclopedia-juridica.biz14.com](http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com): <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com>
- De la Cueva, A. (2003). *Derecho Fiscal*. México: Porrúa.
- De Pina Vara, R. (1998). *Elementos del Derecho Mercantil Mexicano*. México, D.F.: Porrúa.
- Descartes, R. (2013). *Discurso del Método*. México, D.F.: Grupo Editorial Tomo, S.A. de C.V.
- Feregrino Paredes, B. (2011). *Diccionario de términos fiscales*. México, D.F.: ISEF.
- Fernández Martínez, R. d. (1998). *Derecho Fiscal*. México, DF: McGRAW-HILL INTERAMERICANA EDITORES, SA de C,V.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (1993). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Depalma.
- Guastini, R. (2014). *Estudios sobre la interpretación jurídica*. Génova, Italia: Porrúa, S.A. de C.V.

- Hernández Rodríguez, J. (2005). *Costo de ventas fiscal*. México: ISEF.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas públicas y derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Jiménez González, A. (2000). *Lecciones de derecho tributario*. México: ECAFSA.
- León Tovar, S. H. (2004). *Contratos Mercantiles*. México, D.F.: OXFORD UNIVERSITY PRESS.
- López Berenguer, J. (1956). *Las bases liquidables en el impuesto del timbre*. Madrid: de Derecho Financiero.
- Méndez Castro, R. (2015). *Contribuciones al Comercio Exterior 2015*. México, D.F.: Ediciones Fiscales ISEF.
- Osorio, M. (2013). *Diccionario de Ciencias Jurídicas y Sociales* (1a electrónica ed.). Guatemala: Datascan, S.A.
- Sánchez Gómez, N. (2001). *Derecho Fiscal Mexicano*. México: Porrúa.
- Sánchez Miranda, A. (2012). La esencia de la contabilidad en el escenario fiscal. *Revista Enciclopédica Tributaria Opciones Legales-Fiscales*, 34.
- Vásquez Del Mercado, Ó. (2014). *Contratos Mercantiles*. México, D.F.: Porrúa.
- Venegas Álvarez, S. (2010). *Derecho Fiscal*. Mexico D.F.: Oxford University Press Mexico.
- Villegas, H. B. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Argentina: Depalma Buenos Aires.