

Comité Directivo 2018 - 2019:

Presidente	CP Juan Carlos Gomez Sanchez
Vicepresidente	CP Octavio Ávila Chaurand
Secretario	LD Alain Gomez Monterrosas
Vocal de Membrecía	CP Angélica Mata Sandoval
Coordinador Nacional de Representaciones	CP Julio Cesar Cortés Molina
Coordinador Nacional de Síndicos	CP Raúl Leal Narváez

Comisión Fiscal integrantes:

CP José Luis Leal Martínez
CP Francisco Gerardo Ibarra Real
CP Julio Cesar Cortes Molina
CP Juan Carlos Islas Olvera
CP Tomás Cisneros Medina
CP Jesus Adalberto Casteleiro Caballero
CP Juan Carlos Gómez Sánchez
CP Juan Gerardo Rivera Lopez

Deducción del Costo de lo Vendido en empresas comercializadoras

En 1987, a través de una reforma fiscal muy extensa, se le dio reconocimiento fiscal a la inflación, fenómeno económico que agobiaba por mucho a nuestro país en esos entonces.

En esa reforma, mediante un proceso de transición, se eliminó la deducción del Costo de Ventas, mismo que se tenía muchos años existiendo como régimen de deducciones. En suplencia de esa deducción, se permitió en nuestra Ley del Impuesto Sobre la Renta, la deducción de las adquisiciones de mercancía y de materia prima (las compras), todo esto motivado principalmente para reconocer los efectos negativos que la inflación provocaba a los contribuyentes y al país en general.

La deducción de compras continuó hasta el año 2004, apareciendo nuevamente en la LISR la deducción del Costo de lo Vendido. Este cambio fue por razones inexplicables, ya que la exposición de motivos argumenta exactamente los mismos razonamientos que se usaron para eliminar la deducción del Costo de Ventas en el año 1987. Primero se dice que por simplificación y luego se utiliza el mismo motivo para retomar nuevamente esta deducción.

Dicho sea de paso, en mi opinión, considero que la deducción del Costo de lo Vendido es lo más justo y correcto que debe existir, ya que al deducir este concepto, se estaría llegando a determinar una "Utilidad Fiscal" más real, más justa. Pero en esta ocasión no se trata de analizar la proporcionalidad ni la equidad de este renglón.

Así las cosas, con la reforma para el 2005, en la que se deroga la deducción de las compras y sustituye a éstas la deducción del Costo de lo Vendido, la LISR queda redactada, en esta deducción, de una forma un tanto nada clara. Veamos:



C.P.C. y M.I. José Luis
Leal Martínez

Presidente de la
Comisión Fiscal de
ANAFINET.

Socio Director de
Grupo CO-IN.

Catedrático en
FACPYA - UANL

Co-autor del Libro
Manual de Régimen de
Incorporación Fiscal.
Análisis integral y
casos prácticos



El artículo 45-B de la LISR vigente de 2005 a 2013, a la letra establecía:

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.

Como se puede observar, este artículo se refiere a la integración del Costo de las empresas comercializadoras y solo las "compras" lo podían integrar y en ningún momento se refería a los inventarios finales como excluyentes del mismo. Ante esto, mucho interpretaron que la deducción del Costo de lo Vendido solo eran las adquisiciones de mercancía (compras); incluso, así dictaminado por algunos tribunales.

La presente administración federal, realizó una reforma fiscal también muy extensa en el año 2013, con aplicación a partir del ejercicio 2014. En esta reforma, la cual incluyó la abrogación de la LISR anterior y nace una nueva LISR, misma en la que se redacta de manera diferente y un poco más armónica, la deducción del Costo de lo Vendido, estableciendo ahora en su artículo 39 lo siguiente:

Artículo 39. 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.

Los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

El importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuados en el ejercicio.

Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.

Se observa que prácticamente la redacción queda exactamente igual que la disposición abrogada. Sin embargo, ahora se incluye un **quinto párrafo** en el mismo artículo 39, que a la letra establece:



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.

Claramente queda establecido, ahora sí de manera muy clara, la exclusión de los inventarios (finales) no vendidos como parte del Costo de lo Vendido. Esto último, ya se encontraba establecido en la Ley anterior pero solo para empresas que no fueran comercializadoras, como las industriales y de servicios. Esta mención la considero, de manera totalmente personal, absolutamente necesaria y técnicamente correcta. Como todos sabemos, en la determinación del Costo de Ventas o Costo de lo Vendido (es lo mismo), deben excluirse los valores de los inventarios finales por razones obvias y técnicas que desgraciadamente en la Ley anterior fue una omisión por error y que no haya sido por desconocimiento o por alguna otra cuestión. Insisto, solo para las empresas comercializadoras.

Ante todo esto, he leído por ahí en redes sociales y en algunos documentos emitidos y publicados en algunos medios escritos, que aún, las empresas comerciales, pueden deducir las adquisiciones de mercancías en el ejercicio en que las efectúan y no consideran las disposiciones contenidas en la “nueva” Ley del Impuesto Sobre la Renta ya comentadas. Quiero creer que se trata de un error de época en la aplicación de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Debido a esto, las autoridades fiscales han emitido una modificación al actual Anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, publicada en el Diario Oficial de la Federación el viernes 19 de octubre del presente año, en la cual se incluye el Criterio No Vinculativo 38/ISR/NV que se denomina ***“Determinación del costo de lo vendido para contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías.”***, que a la letra establece:

38/ISR/NV Determinación del costo de lo vendido para contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías.

El artículo 39, primer párrafo de la Ley del ISR establece 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 y que, 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.

Al respecto, el segundo párrafo del artículo en comento establece que los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:



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

Adicionalmente, el artículo 80 del Reglamento de la Ley del ISR, precisa que los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, para determinar el costo de lo vendido deducible considerarán únicamente las partidas que conforme a lo establecido en el segundo párrafo del artículo 39 de la Ley del ISR, correspondan a dicha actividad.

De lo expuesto se advierte que el costo de lo vendido se deduce en el ejercicio en el que se acumulan los ingresos que derivan de la enajenación de los bienes de que se trate; por lo que para determinar dicho concepto, los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías deben considerar las partidas establecidas en el segundo párrafo del artículo 39 de la Ley del ISR antes señalado, así como los inventarios inicial y final de las mercancías, debido a que no es deducible en el ejercicio el costo de los bienes que no fueron enajenados en el mismo, tal como lo establece el artículo en comentario.

En ese sentido, para determinar el costo de lo vendido del ejercicio, es necesario que al importe de la mercancía adquirida en ejercicios anteriores que se enajena en el ejercicio, se adicionen los conceptos. . .

. . . a los que se refiere el artículo 39, segundo párrafo de la Ley del ISR y se disminuya el importe de la mercancía no enajenada en el mismo ejercicio, de conformidad con lo dispuesto en el quinto párrafo del artículo 39 en comentario.

El no determinar el costo de lo vendido en los términos antes señalados y deducir las mercancías en el ejercicio en que se adquieren hayan o no sido enajenadas, haría nugatorias las disposiciones fiscales aplicables a la deducción del costo de lo vendido.

Por lo anterior, se considera que realiza una práctica fiscal indebida:

I. El contribuyente que realice actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, que al determinar el costo de lo vendido de dichas mercancías, no considere el importe de los inventarios inicial y final de las mercancías de cada ejercicio.

II. El contribuyente que realice actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías y deduzca parcial o totalmente el costo de aquellas mercancías que no hayan sido enajenadas en el ejercicio de que se trate.

III. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o implementación de la práctica anterior.



CONCLUSIÓN...

El emitir este tipo de “Criterios” por parte del Servicio de Administración Tributaria, el SAT, es seguramente porque ha observado alguna práctica que no considera correcta su aplicación. Es importante señalar que este Criterio no crea obligación alguna distinta a las establecidas en los ordenamientos legales correspondientes y ya comentados en el presente documento, pero sí es importante considerarlo para evitar consecuencias por acciones de las mismas autoridades y que concluyan con muy fuertes dolores de cabeza y hasta más que ésto. Además, este Criterio No Vinculativo, solo hace fortalecer lo ya analizado en el sentido que las empresas comercializadoras pueden deducir el Costo de lo Vendido y NO LAS COMPRAS.

Por último, solo deseo aclarar, que esta situación **aplica solo a las Personas Morales contribuyentes del Título II** de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y **NO a Personas Físicas**, ya que estas últimas, de acuerdo al Título IV, Capítulo II, del mismo ordenamiento jurídico, Sí pueden deducir las compras realizadas y efectivamente pagadas.

Espero que este pequeño análisis sobre la deducción del Costo de lo Vendido por parte de las empresas comerciales Personas Morales, sea de utilidad.

C.P.C. y M.I. José Luis Leal Martínez
Integrante de la Comisión Fiscal.

