



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE TLAXCALA.
Centro de Investigaciones Jurídico y Políticas.
CIJUREP



División de Estudios de Posgrado.

1er. Foro de jóvenes Investigadores. “Las Reformas Constitucionales 2008-2014”

**Título:
“INCONSTITUCIONALIDAD DEL COSTO DE
LO VENDIDO, LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA
RENTA.”**

**Reforma Constitucional en materia de
Derechos Humanos.**

**Presenta:
José Alejandro GRANDE SARMIENTO.¹**

13, 14 y 15 de Noviembre de 2014.

¹ Egresado de la Licenciatura en Contaduría Pública por la Universidad Autónoma de Tlaxcala, así como de la Licenciatura en Derecho por la universidad Nacional Autónoma de México.

1er. Foro de jóvenes Investigadores. “Las Reformas Constitucionales 2008-2014”
“INCONSTITUCIONALIDAD DEL COSTO DE LO VENDIDO, LEY DEL
IMPUESTO SOBRE LA RENTA.” (REFORMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA
DE DERECHOS HUMANOS).

José Alejandro GRANDE SARMIENTO.²

SUMARIO: I. Consideraciones previas. II.

I. Consideraciones Previas.

La transformación jurídico política que vive hoy día nuestro país, así como el mundo entero ha causado, al menos el México, desde mi punto de vista una hiper inflación o producción legislativa que afecta en gran medida la esfera jurídica del gobernado y en el caso particular, del cual versa el presente estudio crítico, afecta de forma negativa al contribuyente, sujeto pasivo de la relación tributaria, pero para no adelantarme expongo por partes las siguientes consideraciones, pero dejo en claro el tema sobre el cual versará la crítica: el Costo de lo Vendido, como deducción autorizada para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de las personas morales a la luz de la reforma Constitucional en Materia de derechos Humanos, la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal 2014 y las Normas de Información Financiera NIF C-4 emitidas por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF).

² Egresado de la Licenciatura en Contaduría Pública por la Universidad Autónoma de Tlaxcala, así como de la Licenciatura en Derecho por la universidad Nacional Autónoma de México.

Como consideración previa, es necesario delimitar el marco sobre el cual surge el estudio crítico a esta problemática. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 31, fracción IV establece que “***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.***”, por su parte, la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, establece los elementos de la contribución a saber:

a) Sujetos.³

1. Personas físicas.
2. Personas morales

b) Objeto.⁴

1. Todos los ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan, tratándose de Residentes en México.
2. Los ingresos atribuibles a un establecimiento permanente, tratándose de Residente en el extranjero con establecimiento permanente en México.
3. Los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, los residentes en el extranjero, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

³ Artículo 1o, primer párrafo, Ley del Impuesto Sobre la Renta. Publicada en Diario Oficial de la federación 11 de diciembre de 2013.

⁴ Fracciones I, II y III del artículo 1º. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Publicada en Diario Oficial de la federación 11 de diciembre de 2013.

c) Base.⁵

Ingresos Acumulables.

Menos: Deducciones Autorizadas.

Igual a: Utilidad fiscal.

Menos: Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada.

Menos: Pedidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Igual a: Resultado Fiscal

d) Tasa. 30%⁶

e) Momento de causación.⁷

La legislación fiscal vigente establece los siguientes momentos de causación para efectos del impuesto sobre la renta:

1. Enajenación de bienes o prestación de servicios:

- Se expida el comprobante.
- Se envíe o entregue materialmente el bien o servicio.
- Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o contraprestación.

2. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes:

- Cuando se cobren total o parcialmente las contraprestaciones.

⁵ Artículo 9o. segundo párrafo, fracciones I y II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Publicada en Diario Oficial de la federación 11 de diciembre de 2013.

⁶ Artículo 9o, Primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Publicada en Diario Oficial de la federación 11 de diciembre de 2013.

⁷ Artículo 17, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Publicada en Diario Oficial de la federación 11 de diciembre de 2013.

- Cuando las contraprestaciones sean exigibles.
 - Se expida el comprobante.
3. Ingresos por arrendamiento financiero:
- Opcional, el precio total pactado.
 - Opcional, parte del precio exigible.
4. Ingresos por deudas no cubiertas por el contribuyente:
- Mes en el que se consume el plazo de prescripción.
 - Mes en el que se cumpla el plazo a que se refiere el segundo párrafo de la fracción XV del artículo 27 de la Ley.

f) Época de pago⁸. El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal.

El Código Fiscal de la Federación vigente⁹, establece que **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.

⁸ Artículo 9o, tercer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Publicada en Diario Oficial de la federación 11 de diciembre de 2013.

⁹ Artículo 5, Código Fiscal de la Federación.

El mismo Código Fiscal de la Federación¹⁰ establece que **las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.**

Dichas **contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación**, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

De lo anterior se puede esquematizar lo siguiente:



¹⁰ Artículo 6, Código Fiscal de la Federación.

II. Costo de lo vendido, Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La Ley del impuesto sobre la renta señala que el costo de lo vendido¹¹ es una de las deducciones autorizadas que la propia ley permite restar de los ingresos acumulables, por lo que para su regulación, el legislador previó establecer en el Título II, Capítulo II, Sección III, una regulación específica por tratarse tal vez de una de las deducciones más grandes en la actividad económica, financiera y fiscal de los contribuyentes sujetos pasivos de la relación tributaria, por lo que reseño brevemente y de forma esquematizada las características de la sección III, del Costo de lo vendido en los siguientes términos:

1. 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.¹²
2. Los contribuyentes, podrán optar por cualquiera de los **métodos de valuación de inventarios**¹³ que se señalan a continuación:
 - a) Primeras entradas primeras salidas (PEPS).
 - b) Costo identificado.

¹¹ Artículo 25 Ley del Impuesto Sobre la Renta. Publicada en Diario Oficial de la federación 11 de diciembre de 2013.

¹² Artículo 39, Ley del Impuesto Sobre la Renta. Publicada en Diario Oficial de la federación 11 de diciembre de 2013.

¹³ Artículo 41, Ley del Impuesto Sobre la Renta. Publicada en Diario Oficial de la federación 11 de diciembre de 2013.

c) Costo promedio.

d) Detallista.

De lo anterior, surge el siguiente cuestionamiento, ya que la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es omisa al respecto:

1. ¿Qué es el sistema de Costeo Absorbente?
2. ¿Dónde se establece, en qué ley y cómo se regula el sistema de Costeo Absorbente?
3. ¿Qué es la base de costos históricos y predeterminados?
4. ¿Qué son los métodos de valuación de inventarios?
5. ¿Cómo se hacen, cómo se administran, cómo se regulan, cuáles son las reglas y/o políticas para los métodos de valuación de inventarios?

La ley es omisa para responder a estos cuestionamientos por lo que aquí viene la primer violación a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en la fracción IV del artículo 31, en su última parte, donde se referencia "...que dispongan las leyes", ya que tomando en consideración que el costo de lo vendido forma parte de las deducciones autorizadas y éstas últimas a su vez formas parte integrante de uno de los elementos de las contribuciones, la "Base", tal y como lo indica la propia ley del impuesto sobre la renta en el artículo 25, fracción II, las disposiciones fiscales que las regulan son de aplicación estricta y al ser de aplicación estricta y la Ley ser omisa al regular y/o responder a tales cuestionamientos, luego entonces la Ley resulta violatoria del derecho humano que refiere que las contribuciones deben estar establecidas en ley.

III. Costo de lo vendido, Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Sobre el tema en particular, el ejecutivo federal a través de la facultad reglamentaria establecida en el artículo 89, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, emitió el Reglamento de la ley del Impuesto Sobre la Renta y en los artículos del 69-A al 69-J, reglamentó la sección III del Costo de lo vendido, entre lo cual destaca lo siguiente:

En el artículo 69-A, se refiere que **para los efectos del artículo 45-A de la Ley**, el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos será el que se determine en los términos de **los artículos 45-B y 45-C de la citada Ley**, de lo que se desprende y se hace notar que el Reglamento de la Ley fue publicado en el Diario oficial de la Federación el 17 de octubre de 2003 y reformado por última vez el 4 de diciembre de 2006, y reglamentaba la anterior ley del Impuesto Sobre la Renta, misma que por disposición del Artículo segundo transitorio del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la federación el 11 de diciembre de 2013, fue abrogada, así mismo, en la fracción II del artículo noveno de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se indicó que el Reglamento continuará aplicándose en lo que no se oponga a la Ley del Impuesto sobre la Renta y hasta en tanto se expida un nuevo Reglamento.

De lo anterior se realizan la siguiente precisión, el reglamento de la ley, es omiso para responder a los cuestionamientos antes planteados, por lo que seguimos en

la incógnita de conocer, ¿qué es, dónde se establece, cómo se usa, etc? y es sólo eso, un reglamento y no se encuentra sometido a un proceso legislativo de creación de ley, pues fue emitido de forma unilateral en ejercicio de la facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo, por lo que con esto se tiene la segunda violación al derecho humano contenido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que refiere "...que dispongan las leyes", ya que tomando en consideración que el costo de lo vendido forma parte de las deducciones autorizadas y éstas últimas a su vez forman parte integrante de uno de los elementos de las contribuciones, la "Base", tal y como lo indica la propia ley del impuesto sobre la renta en el artículo 25, fracción II, las disposiciones fiscales que las regulan son de aplicación estricta en términos del artículo 5º del Código Fiscal de la federación ya comentado y al ser de aplicación estricta y la Ley ser omisa al regular y/o responder a tales cuestionamientos, luego entonces la Ley resulta violatoria del derecho humano que refiere que las contribuciones deben estar establecidas en ley, así mismo el reglamento incurre en un error aún mayúsculo al pretender regular y establecer cargas a los contribuyentes referentes a los elementos de las contribuciones.

IV. Costo de ventas, NIF C-4, Inventarios.

Toca el turno analizar ahora lo que las Normas de Información Financiera emitida por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF), en noviembre de 2010¹⁴, donde se

¹⁴ Norma de Información Financiera NIF C-4, Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF), noviembre 2010.

adoptaron las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), donde se regula lo referente a el costo de ventas por parte del Consejo mexicano antes citado en los términos siguientes:

- La NIF C-4 regula que los costos de los inventarios debe hacerse sobre la base de alguno de los siguientes métodos de valuación¹⁵:
 - a) Costo de Adquisición.
 - b) Costo estándar.
 - c) Método detallista.
- La NIF C-4 regula que el costo unitario de los inventarios debe asignarse utilizando alguna de las siguientes formulas¹⁶:
 - a) Costos identificados.
 - b) Costos promedios.
 - c) Primeras entradas primeras salidas.

La Norma de Información Financiera C-4, se emite por la CINIF, una institución privada constituida como Asociación Civil, fundada en el año 2001 e inició operaciones en el año 2003, que obtiene recursos por medio de donativos, venta de libros y foros de discusión, por lo que sus disposiciones carecen, desde mi punto de vista de obligatoriedad y coercibilidad para hacer cumplir, y cuyos asociados son los siguientes:

¹⁵ Norma de Información Financiera NIF C-4, Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF), noviembre 2010. Párrafo 44.8 a 44.8.4.3.

¹⁶ Norma de Información Financiera NIF C-4, Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF), noviembre 2010. Párrafo 46 a 46.3.1.



V. Conclusión.

Para estar en condiciones de emitir una conclusión, previamente de forma breve se esquematzara lo antes expuesto en un breve resumen:

Ley	Reglamento	NIF C-4
<p>Sistema Costeo Absorbente</p> <p>Métodos de Valuación</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. PEPS 2. Identificado 3. Promedio 4. Detallado <p>La ley omite señalar ¿qué es, cómo se aplica, donde se regula, cómo se usa?</p>	<p>Sistema Costeo Absorbente</p> <p>Es lo que dice 45-B y 45-C</p> <p>El Reglamento contraviene lo dispuesto por la Ley y es omisa a responder a ¿qué es, cómo se aplica, donde se regula, cómo se usa?</p>	<p>Métodos</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. Adquisición 2. Estándar 3. Detallista <p>Fórmulas</p> <ul style="list-style-type: none"> 1. PEPS 2. Identificado 3. Promedio <p>No forma parte del sistema jurídico positivo mexicano.</p>

En función del esquema anterior y considerando el contenido de la reforma constitucional del 11 de junio de 2011 reconocimiento de los derechos humanos, mediante la expresión clara del principio *pro persona*¹⁷ como rector de la interpretación y aplicación de las normas jurídicas, en aquellas que favorezcan y

¹⁷ Artículo 1o Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

brinden mayor protección a las personas. Así, la ampliación de los derechos que significa la concreción de algunas cláusulas constitucionales, como aquella relativa a los migrantes o a la suspensión de garantías, aunada a la obligación expresa de observar los tratados internacionales firmados por el Estado mexicano, miran hacia la justiciabilidad y eficacia de los derechos que, a la postre, tiende al mejoramiento de las condiciones de vida de la sociedad y al desarrollo de cada persona en lo individual, por lo que aquí tenemos la tercer gran violación a los derechos humanos reconocidos por la Constitución y que flagrantemente viola la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en 2014, en lo referente a Costo de lo Vendido, ya que si la Ley es omisa al establecer uno de los elementos de la contribución, luego entonces es obligación del Estado mexicano en protección del principio *pro persona* aplicar la disposición legal que más favorezca en todo tiempo a las personas la protección más amplia, y en el caso particular, está demostrado que al menos en el marco jurídico mexicano, no existe en primer lugar una norma que establezca con mediana claridad las condiciones de la tributación y reglas aplicables al costo de lo vendido, por lo que se concluye lo siguiente:

1. La Ley del Impuesto Sobre la renta resulta ilegal al violar flagrantemente la fracción IV del artículo 31 Constitucional.
2. La Ley y el reglamento de la Ley violan el perjuicio de los contribuyentes, sujetos pasivos de la relación tributaria, los derechos humanos consagrados en el artículo 1, 16, 31 y 25, ya que con sus contenidos para nada protegen a las empresas.
3. Al ser una deducción autorizada, el costo de lo vendido, es un elemento de la contribución, por lo que para su regulación, y posterior trascendencia a la

esfera jurídica del gobernado, debe cumplir y respetar las máximas constitucionales, situación que en la especie no acontece.

Los escenarios que habrá de generar este nuevo paradigma apenas se vislumbran, por lo cual deberemos estar atentos al proceso de refinamiento jurídico-jurisprudencial que habrá de generarse al respecto por la vía de las resoluciones jurisdiccionales, sobre todo si se toma en cuenta el paradigma o modelo de pensamiento que propaló el otrora Ministro Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, don Genaro David Góngora Pimentel cuando afirmó que: “LA CONSTITUCIÓN Y LA LEY NO DICEN LO QUE DICEN, SINO LO QUE LA SUPREMA CORTE DICE QUE DICEN”.

Fuentes.

1. Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera.
<http://www.cinif.org.mx/index.php>
2. Código Fiscal de la Federación.
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8.pdf>
3. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_07jul14.pdf
4. Ley del Impuesto Sobre la Renta. Publicada en Diario Oficial de la federación 11 de diciembre de 2013.
5. Norma de Información Financiera NIF C-4, Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF), noviembre 2010.
6. Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.