

Costo de lo vendido

Autor: Lic. Eduardo Méndez Vital - Socio

Coautor: Lic. Aarón Jalil López Perales

En marzo de 2007, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) resolvió respecto a la constitucionalidad planteada por los contribuyentes, a través del juicio de amparo, el tema relacionado con el nuevo sistema de deducción denominado “costo de lo vendido”. El sentido de dicha resolución fue declarar dicho sistema constitucional, excepto por dos argumentos esgrimidos ante el máximo Tribunal.

El primer argumento a través del cual la SCJN resolvió que existía una violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, fue debido a la prohibición a que hace referencia el segundo párrafo, del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente a partir del 1° de enero de 2005, de darle efectos fiscales a la revaluación de inventarios o del costo de lo vendido, esto es así en virtud de que la inflación puede tener un impacto negativo en los valores registrados en la contabilidad de las empresas, que al verse disminuidos provoca la determinación de una utilidad mayor a la generada en términos reales, que son los que la legislación fiscal estima relevantes para la medición de la capacidad contributiva cuando se considera un periodo mayor al de un ejercicio fiscal.

En este sentido, la Primera Sala de la SCJN emitió la tesis jurisprudencial 127/2007 (cuya aplicación es obligatoria para todos los tribunales del país) a través de la cual definió los efectos de la concesión de la protección constitucional en contra del segundo párrafo del artículo 45-F de la LISR, los cuales consisten en que los particulares beneficiados con la misma, reconozcan “... *los efectos fiscales del fenómeno inflacionario que impacta el valor de la adquisición de las mercancías, materia prima, productos semiterminados o terminados que forman parte del costo de lo vendido, mediante la actualización de dichos valores, hasta el momento en que se lleve a cabo la enajenación del bien que se produzca o comercialice, limitado a aquellos casos en los que la compra de la mercancía y su venta –sea que se venda el mismo artículo o incorporado en un producto terminado– tengan lugar en ejercicios distintos*”.

La segunda violación a la garantía de proporcionalidad tributaria que la Primera Sala de la SCJN resolvió en cuanto al sistema del costo de lo vendido, es la contenida en el último párrafo, del artículo 32 de la LISR. Cabe mencionar que dicha violación no integró Jurisprudencia

obligatoria en términos del artículo 192 de la Ley de Amparo (LAM) por no existir el número necesario para ello.

La disposición declarada inconstitucional por la SCJN, señala textualmente lo siguiente:

“Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

(...)

Los conceptos no deducibles a que se refiere esta Ley, se deberán considerar en el ejercicio en el que se efectúe la erogación y no en aquel ejercicio en el que formen parte del costo de lo vendido”.

Derivado de la declaratoria de inconstitucionalidad del precepto en cuestión, la SCJN emitió una tesis aislada, la cual fue publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI de septiembre de 2007, página 40, la cual es del tenor siguiente:

“RENTA. EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE LOS CONCEPTOS NO DEDUCIBLES A LOS QUE SE REFIERE EL PROPIO ORDENAMIENTO DEBERÁN CONSIDERARSE EN EL EJERCICIO EN EL QUE SE EFECTÚE LA EROGACIÓN, VIOLA LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). El artículo citado al establecer que los conceptos no deducibles a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta deberán considerarse en el ejercicio en el que se efectúe la erogación y no en aquel en el que formen parte del costo de lo vendido provoca el reconocimiento anticipado de un concepto no deducible, con lo cual se afecta injustificadamente la determinación de la renta neta que servirá para la determinación de la contribución a cargo del causante. Ello es así, porque debe partirse del supuesto de que en un sistema de deducción del costo de lo vendido, la erogación del gasto no conlleva una afectación a la situación jurídica en materia fiscal, pues únicamente representa una modificación en el concepto de activo que detenta el causante y, en tal virtud, no refleja una alteración -positiva o negativa- en el haber patrimonial susceptible de gravarse. En tal virtud, al conminarse a reconocer los gastos no deducibles en el ejercicio en el que se erogan, se está obligando a los contribuyentes del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a impactar su esfera jurídica, de manera anticipada, en la medida de una cantidad -y un concepto- que, en congruencia con el cambio del sistema de deducción, no deberían tener un efecto fiscal sino hasta el momento en el que sería reconocido el costo de ventas correspondiente, de ser deducible. Inclusive, debe apreciarse que la obligación de reconocer los conceptos no deducibles se establece para un ejercicio en el que no se ha generado el ingreso, con lo cual se pone de manifiesto que se establece un vínculo -trascendente a la obligación sustantiva fiscal- entre un efecto particular y una conducta -la erogación- que no es relevante en lo que concierne a la causación del impuesto -la

obtención del ingreso derivado de la venta- ni en la determinación de la renta gravable del ejercicio. Por lo anterior, se concluye que el último párrafo del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta viola la garantía de proporcionalidad tributaria contenida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues obliga a reconocer los efectos de conceptos no deducibles en el ejercicio en el que se eroguen y no en el que forman parte del costo de lo vendido, con lo cual se da lugar a la determinación de una utilidad ajena a la que corresponde bajo el esquema de deducción reintroducido en la Ley a partir del ejercicio fiscal de 2005.

Amparo en revisión 1502/2005. Inmobiliaria Bosques del Prado, S.A. de C.V. 2 de marzo de 2007. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretarios: Lourdes Margarita García Galicia, Verónica Nava Ramírez, Juan Carlos Roa Jacobo, Bertín Vázquez González y Pedro Arroyo Soto”.

Como se aprecia de la anterior transcripción, la SCJN consideró que la obligación impuesta por el legislador a los contribuyentes, en el sentido de reconocer anticipadamente los gastos por conceptos no deducibles en el ejercicio en el que se erogaron y no en aquel en el que formen parte del costo de lo vendido, resulta desproporcional en virtud de que se afecta la base del impuesto y, en consecuencia, la carga tributaria a cargo del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Es preciso mencionar que la problemática planteada se refiere, no a la calificación de un concepto como deducible o no deducible, sino al momento en el que tal carácter tendría que ser reconocido por el causante, pues atendiendo a la propia mecánica del sistema de deducción del costo de lo vendido, la deducción del mismo deberá reconocerse hasta que se efectúe la enajenación, mientras que al concepto no deducible deberán dársele efectos fiscales desde el momento mismo en que se efectúe la erogación.

En este sentido, la SCJN consideró que resultaba cuestionable que la no deducibilidad de un concepto deba ser reconocida en el ejercicio correspondiente a la erogación, es decir, con anterioridad al momento en el que, en todo caso, hubiera sido deducible -que es el ejercicio en el que hubiere formado parte del costo de ventas deducible-.

Por lo tanto, la obligación de reconocer un concepto no deducible al momento de su erogación, tiene como efecto anticipar el impacto que el mismo representa, afectándose la debida determinación del impuesto y, por lo tanto, su capacidad contributiva, lo anterior, desde el punto de vista del momento en el que deben considerarse acumulables los ingresos y, por ende, deducibles o no deducibles, los conceptos respectivos.

Lo resuelto por la SCJN en el presente asunto, es el equivalente a lo resuelto en relación con el artículo 31, fracción XV, de la LISR vigente hasta 2004, a través del cual se establecía el diferimiento de la deducción correspondiente al valor de adquisición de bienes que se encontraban sujetos al régimen de importación temporal, mismo que fue declarado inconstitucional por violación a la garantía de proporcionalidad tributaria.

La determinación de la SCJN sobre el tema señalado en los dos párrafos anteriores son equivalentes, pero bajo diferentes sistemas de deducción, porque tan cuestionable es que se obligue a diferir injustificadamente una deducción cuando lo que se reconoce para tales efectos es el valor de adquisición manifestado en la erogación respectiva, como lo es que, bajo el sistema de deducción del costo de ventas, injustificadamente se conmine a reconocer los conceptos no deducibles en el ejercicio de su erogación, y no en el que formen parte del costo de ventas.

Los efectos de la sentencia que concedió el amparo y la Protección de la Justicia de la Unión en el amparo en revisión 1502/2005, consistieron en la inaplicación de dicho numeral en el futuro, liberando al particular de la obligación de reconocer de manera anticipada el efecto de los conceptos no deducibles, hasta el momento en el que éstos efectivamente formen parte del costo de lo vendido, con el fin de que el resultado fiscal no se vea contaminado con conceptos que corresponden a otros períodos.

En este sentido, existen dos beneficios derivados de la sentencia en cuestión a favor del particular que la obtuvo. El primero de ellos consiste en el pago de un impuesto menor en el ejercicio en el que no deba considerar los conceptos no deducibles en el ejercicio en el que realizó la erogación, sino hasta aquel en el que forme parte del costo de lo vendido, lo cual pudiera ser al siguiente año o dentro de dos al mencionado en primer término, lo cual se traduciría en un diferimiento del impuesto, y traería beneficios financieros con su respectiva actualización.

El segundo beneficio consistiría en que el contribuyente se ahorró el pago de un impuesto menor al que debió haber pagado, toda vez que de haberlo considerado en 2005, la tasa del impuesto era del 30%, mientras que al considerar el concepto no deducible en el ejercicio en el que lo enajenó (suponiendo que fuera 2006), aplicará a la base del impuesto una tasa del 29%, esto es, un punto porcentual menos.

Conclusión

Consideramos que no obstante el beneficio económico para el contribuyente pudiera no ser tan cuantioso, existe un beneficio jurídico en tanto que la SCJN modifica el momento en el cual deben considerarse los conceptos no deducibles, para efecto de determinar el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente, esto es, cuando se enajene y no en el ejercicio en el que se eroguen las cantidades por dichos conceptos no deducibles, lo cual guarda simetría con la forma de haber resuelto todo el sistema del costo de lo vendido.