

AMPARO EN REVISIÓN 1069/2005.
QUEJOSA: ***,** **SOCIEDAD**
ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE.

PONENTE: MINISTRA OLGA SÁNCHEZ CORDERO DE
GARCÍA VILLEGAS
SECRETARIOS: LOURDES MARGARITA GARCÍA GALICIA.
VERÓNICA NAVA RAMÍREZ.
JUAN CARLOS ROA JACOBO.
BERTÍN VÁZQUEZ GONZÁLEZ.
CARLOS MENA ADAME.

S Í N T E S I S

AUTORIDADES RESPONSABLES: Congreso de la Unión y otras.

ACTO RECLAMADO:

Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso, publicado en el Diario Oficial de la Federación el primero de diciembre de dos mil cuatro, y artículo Tercero Transitorio, fracciones IV, V y IX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes a partir del primero de enero de dos mil cinco.

SENTIDO DE LA SENTENCIA: Sobresee y niega.

RECURRENTE: La quejosa.

EL PROYECTO CONSULTA:

En las consideraciones:

Negar el amparo respecto de los artículos 45-A, 45-B, 45-D, 45-E, 45-G, 45-H, 45-I, así como de las fracciones IV, V y IX del artículo Tercero de las disposiciones transitorias del “Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones

de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso”, vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco, en los términos de los considerandos de esta ejecutoria.

Por otra parte, otorgar el amparo a *****, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE en contra del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cinco.

EN LOS PUNTOS RESOLUTIVOS:

PRIMERO.- En la materia de la revisión, competencia de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se modifica la sentencia recurrida.

SEGUNDO.- Queda firme el sobreseimiento decretado en la sentencia recurrida, en los términos expuestos en el considerando de la presente resolución.

TERCERO.- La justicia de la unión no ampara ni protege a *****, **SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**, en contra de los artículos 45-A, 45-B, 45-D, 45-E, 45-G, 45-H, 45-I, así como de las fracciones IV, V y IX del artículo Tercero de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco, en los términos de los considerandos de esta ejecutoria.

CUARTO.- La Justicia de la Unión ampara y protege a *****, **SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**, en contra del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco, en términos de los considerandos de esta ejecutoria.

AMPARO EN REVISIÓN 1069/2005.
QUEJOSA: ***,** **SOCIEDAD**
ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE.

PONENTE: MINISTRA OLGA SÁNCHEZ CORDERO DE
GARCÍA VILLEGAS
SECRETARIOS: LOURDES MARGARITA GARCÍA GALICIA.
VERÓNICA NAVA RAMÍREZ.
JUAN CARLOS ROA JACOBO.
BERTÍN VÁZQUEZ GONZÁLEZ.
CARLOS MENA ADAME.

México, Distrito Federal. Acuerdo de la Primera Sala de la
Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente al día
dos de marzo de dos mil siete.

V I S T O S; Y,
R E S U L T A N D O:

PRIMERO. Mediante escrito presentado el once de febrero
de dos mil cinco ante la Oficina de Correspondencia Común de
los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito
Federal, *****, en su carácter de representante legal de
*****, **SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE,**
demandó el amparo y protección de la Justicia Federal, en contra
de las autoridades y por los actos que a continuación se indican.

AUTORIDADES RESPONSABLES

1. H. Congreso de la Unión;

2. Presidente de la República;
3. Secretario de Gobernación;
4. Secretario de Hacienda y Crédito Público;
5. Director del Diario Oficial de la Federación;
6. Jefe del Servicio de Administración Tributaria.

ACTOS RECLAMADOS:

1. En el ámbito de sus respectivas competencias, la aprobación, expedición, promulgación, refrendo y publicación del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso, publicado en el Diario Oficial de la Federación el primero de diciembre de dos mil cuatro, de manera específica el artículo Tercero Transitorio, en sus fracciones IV, V y IX de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco.
2. Del Jefe del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la expedición de las reglas administrativas 3.4.20 a 3.4.23 de la Resolución Miscelánea para 2004, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 28 de diciembre de 2004, vigentes a partir del primero de enero de dos mil cinco.

La parte quejosa narró los antecedentes de los actos reclamados, mencionó que no existía tercero perjudicado y señaló como garantías individuales violadas en su perjuicio las contenidas en los artículos 1, 14, 16, 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

SEGUNDO. Previo requerimiento, por proveído de veintiuno de febrero de dos mil cinco, el Juez Décimo Primero de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, registró la demanda de amparo bajo el número *****.

TERCERO. Concluidos los trámites de ley, se celebró la audiencia constitucional el veintiséis de abril de dos mil cinco, en la que dictó sentencia (apreciable en las páginas 272 a 348 del cuaderno de amparo), cuyo engrose se concluyó el día trece de mayo de dicho año, por la que sobreseyó por una parte, y por la otra, negó el amparo solicitado.

CUARTO. Inconforme la quejosa con la anterior resolución, interpuso recurso de revisión, el treinta y uno de mayo de dos mil cinco, y por auto de fecha veintisiete de junio de dos mil cinco, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación asumió la competencia originaria de este Alto Tribunal para conocer del recurso de revisión, registrándolo con el número 1069/2005, ordenó notificar a las autoridades responsables y al Procurador General de la República para que, en su caso, formulara el pedimento respectivo.

El Agente del Ministerio Público de la Federación de la adscripción no formuló pedimento en este asunto, tal como se aprecia de la constancia respectiva del Subsecretario General de Acuerdos que con el número de foja 150 se agregó al presente.

Mediante auto de fecha siete de febrero de dos mil siete, el Presidente de este Alto Tribunal ordenó turnar el asunto a la Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas, para la elaboración del proyecto de resolución correspondiente.

Posteriormente, visto el dictamen formulado por la Ponente, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación envió para su resolución el presente asunto a la Primera Sala, cuyo Presidente lo radicó, devolviéndose los autos a la ponencia de la Ministra mencionada, donde inicialmente fueron turnados.

CONSIDERANDO:

PRIMERO. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo; 21, fracción XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; 47, en relación con los artículos 14 a 18, todos ellos del Reglamento Interior de la Suprema Corte de Justicia de la Nación publicado en el Diario Oficial de la Federación el día dieciocho de septiembre de dos mil seis; y conforme a lo previsto en el Punto Cuarto, en relación con el Tercero, fracción II, del Acuerdo General Plenario 5/2001, emitido el veintiuno de junio del año dos mil uno y publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintinueve del mismo mes y año, en virtud de que se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional de un juicio de amparo en el que se cuestionó la constitucionalidad de un ordenamiento federal, como lo es la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de dos mil cinco, subsistiendo el problema de inconstitucionalidad planteado.

En el caso, se surte la competencia de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con fundamento en los Acuerdos Generales del Pleno de este Alto Tribunal número 5/2007 y 6/2007, de fechas siete y diecinueve de febrero de dos mil siete, respectivamente.

SEGUNDO. Esta Primera Sala considera procedente en primer lugar, realizar el análisis de la temporalidad en la interposición del recurso, señalando que el recurso de revisión en estudio se interpuso oportunamente atendiendo a las siguientes circunstancias.

Habiéndose notificado la sentencia a la quejosa por medio de lista el día diecinueve de mayo de dos mil cinco, surtió efectos al día siguiente, veinte del mismo mes y año, en términos del artículo 34, fracción II, de la Ley de Amparo. La actuación correspondiente aparece con número de folio 351 del cuaderno de amparo.

En tal virtud, el plazo establecido para la interposición del recurso de revisión transcurrió del veintitrés de mayo al tres de junio de dos mil cinco, descontándose de dicho plazo, los días veintiuno, veintidós, veintiocho y veintinueve de mayo, por ser sábados y domingos, conforme a lo previsto por los artículos 23 de la Ley de Amparo y 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

Toda vez que el recurso se presentó el día treinta y uno de mayo de dos mil cinco, debe concluirse que se trata de una revisión interpuesta oportunamente.

TERCERO. Queda firme el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito en su considerando segundo de la sentencia que se reclama, por no haber sido impugnado por las partes.

CUARTO.- Los agravios que hace valer la quejosa recurrente, en esencia son los siguientes:

1.- La sentencia supone equivocadamente que de no aplicarse la fracción IV, del artículo Tercero Transitorio del Decreto, habría una doble deducción, en lugar de considerar que la ley reformada contiene un nuevo concepto de deducción que sustituye al anterior, por lo que no debe analizarse como si subsistiera el concepto de deducción de compras, toda vez que el concepto de deducción de costo de lo vendido es un concepto específico, diferente y complejo, que implica numerosas consideraciones distintas a las de la deducción de compras, lo cual se considera que debe tenerse en cuenta al resolver respecto del principio de proporcionalidad tributaria.

2.- La sentencia omite considerar que aún en un análisis financiero simplificado, el concepto de deducción del costo de lo vendido requiere que se deduzca el costo de todos y cada uno de los productos vendidos, por lo que la fracción IV del artículo impugnado, es violatoria del principio de proporcionalidad, al

ordenar que no se deduzca un costo de ventas equivalente al costo de mercancías que estén en el inventario inicial.

3.- La sentencia deja de considerar que el Impuesto sobre la Renta de las personas morales se determina y paga por cada ejercicio fiscal, por lo que los efectos de la fracción IV, en comento, respecto de la capacidad contributiva, deben estudiarse en relación con cada ejercicio fiscal, iniciando con el de dos mil cinco en que entró en vigor.

4.- La sentencia omite analizar el argumento de que la fracción citada, sólo tendría justificación en el caso de empresas que se liquiden y que viola el principio de proporcionalidad en los negocios en marcha que requieren mantener y reponer perfectamente sus existencias de inventarios, lo cual debe considerarse al determinar la aplicación del principio de proporcionalidad tributaria.

5.- La resolución impugnada, omite analizar el argumento de que la fracción impugnada, es inconstitucional, al establecer que desde el primero de enero de dos mil cinco, los contribuyentes deban considerar que lo primero que venden es lo que tenían en inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, no obstante que el método UEPS implica que lo que quedará en el inventario al final de dos mil cinco y de cada ejercicio posterior, será lo que se tenía en inventarios al treinta y uno de diciembre del año anterior, por lo que salvo que exista reducción de inventarios, no se habrán vendido las existencias de dicho inventario anterior.

6.- La sentencia omite considerar que la deducción de compras tuvo sus efectos definitivos cuando estuvo vigente, de acuerdo a las situaciones jurídicas y de hecho de esos ejercicios, sin que estuviera legalmente condicionada a una reversión en ejercicios futuros, por lo que la reversión que pretende la fracción IV que nos ocupa, es violatoria de la garantía constitucional de no retroactividad de las leyes en perjuicio de los particulares.

7.- La resolución es contraria a derecho al pretender que el saldo de inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, no es un elemento ajeno a la capacidad contributiva en el Impuesto sobre la Renta y que por tanto, su consideración para disminuir el monto de las deducciones, establecida en la fracción tildada de inconstitucional, no fuese violatoria de los principios constitucionales de proporcionalidad y de equidad tributaria.

8.- La determinación impugnada, interpreta en forma equivocada el concepto de violación al principio de proporcionalidad tributaria, al referirse al argumento de que la aplicación de la fracción impugnada, implica causar un Impuesto sobre la Renta a tasa superior a la del treinta por ciento, sobre el resultado fiscal real de dos mil cinco y que ello puede destruir la fuente de la imposición fiscal, siendo ello evidencia de dicha violación.

9.- La sentencia es contraria a derecho al pretender que el tratamiento de la fracción V del artículo Tercero Transitorio impugnado, sea un régimen optativo de beneficio y que de

otorgarse el amparo ello no fuese favorable al quejoso, debiendo considerarse lo que respecto de una opción legal análoga estableció la Suprema Corte de Justicia de la Nación consistente en el Impuesto sobre el crédito al salario.

10.- La resolución recurrida, reconoce que la fracción V, del artículo citado, contiene elementos incongruentes con los que deben considerarse para la determinación del Impuesto sobre la Renta de las personas morales, violándose los principios constitucionales de proporcionalidad y de equidad, por lo que ello debió considerarse otorgando el amparo solicitado.

11.- La sentencia impugnada, reconoce que la fracción V, en comento, al nulificar los derechos adquiridos en materia de perdidas fiscales por amortizar, es violatoria de la garantía constitucional de no retroactividad de las leyes en perjuicio de los particulares, por lo que se debió otorgar el amparo, para los efectos de protección constitucional al contribuyente.

12.- La sentencia omite considerar que la fracción V, citada, al no especificar lo que debe entenderse por “inventario acumulable”, concepto que además no tiene definición en principios de contabilidad, viola el principio de legalidad en materia tributaria y la garantía constitucional de seguridad jurídica.

13.- De igual manera, señala que la sentencia impugnada, omite considerar que la fracción V del artículo Tercero Transitorio, tachado de inconstitucional, al establecer un tratamiento especial para los contribuyentes, en base a los promedios de inventarios

de mercancías de importación, distintos al de quienes rengan mercancías de origen nacional, es violatoria del principio constitucional de equidad en materia tributaria y ciertos tratados o convenios internacionales firmados por México.

14.- Manifiesta que la sentencia es contraria a derecho cuando considera que no es violatoria de la garantía de no retroactividad de las leyes en perjuicio de los particulares, la obligación imperativa que establece la fracción IX del decreto objeto de la demanda de amparo, de que el inventario al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, deba valuarse utilizando el método PEPS, siendo que afecta situaciones ocurridas en el pasado, aún cuando sólo sea por un día, no sólo para el Impuesto sobre la Renta, sino también para el impuesto al activo.

De los agravios expuesto por la parte quejosa, se aprecia que ésta controvierte en su recurso de revisión, el artículo Tercero Transitorio del Decreto impugnado en sus fracciones IV, V y IX, por considerar que transgreden el principio de proporcionalidad tributaria, argumentos que se analizan en forma conjunta, por referirse a un mismo precepto, de conformidad con el artículo 70 de la Ley de Amparo.

QUINTO. Son infundados los agravios propuestos, por lo tanto, la sentencia del Juez de Distrito se encuentra ajustada a derecho conforme a las siguientes consideraciones.

En principio se analizará el agravio de la quejosa en el que sostiene que la fracción V del artículo Tercero Transitorio impugnado viola el principio de legalidad en materia tributaria y la garantía de seguridad jurídica.

Lo anterior con apoyo en la tesis cuyo rubro y texto es el siguiente:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL. Las argumentaciones encaminadas a poner de manifiesto en el juicio de amparo, la existencia de una violación a la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, deben examinarse previamente a las que también se esgriman respecto de la violación de las demás garantías de justicia fiscal de los tributos, dado que el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, por lo que de no respetarse, no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una ley formal y material.”

(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. X, agosto de 1999. Tesis: P./J.77/99. Página: 20).

Como se dijo, la parte quejosa ahora recurrente sostiene que se vulnera el principio de legalidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos

Mexicanos, al considerar que el legislador incumplió con su obligación de precisar en la ley los elementos del tributo, toda vez que al establecer el sistema de deducción denominado “*costo de lo vendido*”, en el artículo Tercero Transitorio, fracciones IV, V y IX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco, omite precisar con claridad los siguientes conceptos:

- Cómo se determina o calcula la deducción que se refiere al “*costo de lo vendido*”, es decir, el método para llevar a cabo esta deducción.
- En el artículo 45-A no se entiende lo que significa la previsión legal en la que se menciona que “*en todo caso*” el costo de mercancías se deducirá en el ejercicio en que se acumulen los ingresos que deriven de su enajenación.
- Asimismo, en el numeral antes citado, tampoco se define en qué consisten los sistemas: “*de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados*”, o bien “*el sistema de costeo directo con base en costos históricos*”.
- En el artículo 45-B, fracción II, no se dice cuáles son “*los gastos que se consideran para adquirir o dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas*”.
- En el artículo 45-C, fracción II, no se define lo que debe entenderse “*por remuneraciones o gastos que deben considerarse directamente relacionados con la producción y prestación de servicios*”, ni por el enunciado relativo a que los conceptos que se mencionan guarden “*una relación indirecta con la producción*” y cómo se podrá determinar la “*proporción a la importancia que tengan en dicha producción*”, a fin de calcular el costo de lo vendido.

- El artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta obliga a la aplicación del mismo procedimiento durante cinco años, sin decir a cuál de ellos se refiere, lo que trastoca la garantía de legalidad ya descrita.
- El artículo 45-G no menciona en qué consisten los métodos de valuación de inventarios *“primeras entradas primeras salidas”, “últimas entradas primeras salidas”, “costo identificado”, “costo promedio” y “detallista”,* así como qué significa el enunciado que establece que al utilizar algunos de los dos primeros métodos mencionados, se deberá llevar por cada tipo de mercancía de manera individual *“sin que se pueda llevar en forma monetaria”.*
- El numeral antes citado establece la obligación de valorar inventarios conforme al método denominado costo identificado cuando los contribuyentes que enajenen mercancías cuyo costo exceda de \$50,000.00 (cincuenta mil pesos 00/100 M.N.), sin embargo no señala las excepciones a la regla general.
- De lo dispuesto en el artículo 45-H no es posible advertir el procedimiento que se debe aplicar cuando el costo de la mercancía sea superior al del mercado, ya que en este supuesto se menciona que para ello deberá atenderse a *“el de reposición”, “el de realización” o “el neto de realización”.*
- Qué debe entenderse por el concepto *“inventarios perpetuos”* que se establece como sistema de control de inventarios en el artículo 86, fracción XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Respecto de la compra y venta en abonos, la Ley del Impuesto sobre la Renta no establece el procedimiento para determinar el costo de lo vendido susceptible de deducción.
- Finalmente, en lo que atañe a las disposiciones transitorias, se considera que éstas transgreden el principio de legalidad, al no señalar el legislador lo que debe entenderse por el

enunciado relativo a que tratándose de contribuyentes que no opten por acumular inventarios, se considerará *“que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al primero de enero de dos mil cinco hasta agotar sus existencias a esa fecha”*, así como respecto del concepto *“inventario físico”* y si en éste el contribuyente debe considerar lo que tiene físicamente en su poder únicamente o, también debe incluir aquello que no está en este supuesto, asimismo qué tratamiento deberá otorgarse a las mercancías obsoletas o de lento movimiento para efecto de determinar el costo de lo vendido.

Previamente al análisis de los planteamientos que hace valer la promovente del juicio de garantías, ahora recurrente, se considera conveniente destacar que las deducciones en materia fiscal, concretamente, en el sistema de tributación del impuesto sobre la renta para las personas morales con actividades empresariales, del régimen general, son aquéllas denominadas por la doctrina como *“controlables”*, mismas en las que la deducibilidad depende del cumplimiento de ciertas normas o formalidades que corresponde a la administración de la empresa vigilar que invariablemente se cumplan; así, este tipo de conceptos pueden no ser deducibles si falta alguno de los requisitos señalados por la ley o la autoridad administrativa mediante reglas de carácter general.

En este tenor, cabe señalar que las deducciones implican una disminución del importe de la base gravable del tributo, con el propósito de cumplir fines de política económica y social, conformándose por erogaciones que se pueden descontar para fijar la utilidad fiscal de una empresa, las cuales pueden ser de carácter ordinario, extraordinario o imprevisto.

Conforme al artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que se impugna, los contribuyentes pueden realizar diversas deducciones a efecto de determinar la base gravable, tales como el costo de lo vendido, los gastos, las devoluciones, descuentos o bonificaciones, los créditos incobrables, las pérdidas por caso fortuito, entre otros.

El numeral en comento prevé:

“Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.

II. El costo de lo vendido.

No serán deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, así como los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías; la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy.

III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

IV. Las inversiones.

V. (DEROGADA, D.O.F. 30 DE DICIEMBRE DE 2002)

VI. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes

distintos a los que se refiere el primer párrafo de la fracción II de este artículo.

VII. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley.

VIII. Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores.

IX. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado.

X. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 46 de esta Ley.

XI. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 110 de esta Ley.

Quando por los gastos a que se refiere la fracción III de este artículo, los contribuyentes hubieran pagado algún anticipo, éste será deducible siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 31, fracción XIX de esta Ley.”

En estos términos, los conceptos deducibles que se establecen en la ley se efectúan y reconocen en la medida en que trasciende al objeto del impuesto, mismo que en la especie consiste en la obtención de ingresos por la actividad que desarrolla el sujeto pasivo de la relación tributaria.

Por tanto, las deducciones fiscales en el sistema de tributación del impuesto sobre la renta constituyen el reconocimiento de alguna erogación susceptible de disminuirse de los ingresos acumulables, a fin de determinar la utilidad fiscal y, por ende, la base gravable de aquél que consiste en el resultado fiscal, al cual se le aplica la tasa correspondiente, conforme lo establece el artículo 10 de la ley respectiva.

Expuesto lo anterior, procede el análisis del problema de constitucionalidad planteado.

El artículo 31, fracción IV, constitucional, establece:

“Artículo 31. 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.”

Del precepto constitucional transcrito, se desprenden los siguientes principios que rigen en materia tributaria:

- a)** El Estado tiene la obligación de destinar las contribuciones al gasto público de la Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios.
- b)** Las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas.
- c)** Las contribuciones deben estar previstas en una ley.

De lo que antecede, es menester destacar el principio tributario de legalidad, que se ha precisado en el estudio relacionado con el agravio 12, por ser de suma importancia para informar la decisión que al respecto sustentará esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El Pleno de este Alto Tribunal, al interpretar los alcances del principio de legalidad que en materia de contribuciones consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ha determinado que aquél consiste en que los tributos sean establecidos mediante un acto legislativo, es decir, que provenga del órgano que tiene atribuida la función de crear leyes (aspecto formal) y en que los elementos esenciales de aquéllos, tales como el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, también se encuentren consignados en la ley (aspecto material); todo ello con la finalidad de proporcionar seguridad jurídica al contribuyente en el momento de cumplir sus obligaciones y evitar cualquier arbitrariedad por parte de las autoridades hacendarias en la determinación y cobro respectivos.

En ese contexto, atendiendo a la finalidad y a la garantía de seguridad jurídica que se tutela en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, a través del principio de legalidad tributaria,

la observancia de éste tiene lugar cuando se establecen en un acto material y formalmente legislativo todos aquellos elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por una parte, impida un comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su determinación, así como en su recaudación y, por otra, generen al gobernado certidumbre sobre qué hecho, acto o circunstancia se encuentra gravado, cuál será la base del tributo, qué tasa o tarifa debe aplicarse, cuándo se realizará el pago respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer con certeza qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra.

Bajo esta perspectiva, es indudable el carácter esencial que como elemento del tributo reviste la base gravable, por el papel que desempeña en la cuantificación del hecho imponible en concreto y de la obligación tributaria en general, razón por la cual constituye un elemento al que hay que predicar las exigencias del principio de legalidad en materia tributaria, esto es, debe ser regulado por una ley expedida por el Congreso de la Unión.

También, el Tribunal Pleno ha sostenido criterio en el sentido de que en la ley deben estar previstos los elementos esenciales del tributo, en debida observancia al principio de legalidad y, es posible que a su vez el ordenamiento jurídico encomiende a la autoridad fiscal o a alguna otra de carácter administrativo, la fijación de uno o más componentes de la base imponible, siempre y cuando, en la propia disposición legal se

establezcan con precisión los lineamientos que delimitarán el margen de actuación de aquéllos, con la finalidad de proporcionar certeza jurídica al gobernado respecto de la determinación y cumplimiento de la obligación tributaria de que se trate.

En otras palabras, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que, si bien, está reservado a la ley establecer la base gravable del impuesto de que se trate, no menos cierto lo es que, también es jurídicamente correcto que la letra de la norma primaria pueda depositar la determinación de ciertos aspectos que inciden en la cuantificación del hecho imponible a la autoridad administrativa, lo cual no implica violación al principio de legalidad, en virtud de que dada la complejidad, especialización y técnicas que se requieren para la idoneidad y objetividad de aquélla, pueden encontrarse regulados en disposiciones reglamentarias e, incluso, de ínfima orden jerárquica; puesto que no debe perderse de vista que, la determinación de la base gravable tiende a recoger la máxima fidelidad de la capacidad económica del contribuyente dentro del sistema tributario mexicano.

Al respecto la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido el criterio de referencia en la tesis de jurisprudencia 2ª./J. 111/2000, visible en la página 392, Tomo XII, diciembre de 2000, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, cuyo rubro y texto son los siguientes:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL. *Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de legalidad tributaria garantizado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, implica el que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por un lado, impida el comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otro, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado; cómo se calculará la base del tributo; qué tasa o tarifa debe aplicarse; cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse. En ese tenor, la circunstancia de que la determinación o cálculo preciso de alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una*

contribución corresponda realizarlo a una autoridad administrativa, no conlleva, por sí misma, una trasgresión al principio constitucional de referencia, pues para cumplir con éste, en tal hipótesis, bastará que en las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables se prevea el procedimiento o mecanismo que aquélla debe seguir, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias.”

En este orden, la remisión sobre el mecanismo que permita a la autoridad respectiva la obtención del componente o componentes de la base gravable, no origina por sí mismo, vulneración al principio de legalidad tributaria, ya que puede ocurrir que la actividad encomendada al órgano estatal se reduzca a la constatación de datos o indicadores económicos y financieros cuya naturaleza es estrictamente técnica.

Al respecto, es aplicable la tesis 2ª. CLXX/2002, de la Segunda Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se localiza en la página doscientos ochenta y uno, tomo XVI, diciembre de dos mil dos, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, y establece:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE CUANDO EL LEGISLADOR FACULTA A UNA AUTORIDAD

ADMINISTRATIVA PARA ESTABLECER EL VALOR DE UN FACTOR QUE INCIDE EN EL MONTO DE LA BASE GRAVABLE O EN LA CUANTÍA DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ACCESORIA. Para verificar el apego al principio de legalidad tributaria de los actos formal y materialmente legislativos en los que se faculta a una autoridad administrativa para establecer el valor de un factor que incide en el monto de la base gravable o tiene algún efecto sobre una obligación tributaria accesoria, pero constituye un parámetro que debe ser tomado en cuenta por todos los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto normativo que ordena su aplicación, de especial relevancia resulta distinguir si la actividad encomendada al respectivo órgano del Estado se limita a levantar un dato que deriva del mercado o bien constituye un valor que por la naturaleza del fenómeno a cuantificar implica, necesariamente, que un órgano técnico con base en los datos observados a lo largo del tiempo y, del análisis comparativo que realice de éstos, obtenga el valor que trasciende al monto de la respectiva obligación tributaria. En la primera hipótesis, que acontece cuando el legislador establece que un órgano técnico obtendrá el valor que revele en un momento específico a cuánto asciende una variable económica, debe concluirse que si la ley únicamente dispone que ese valor o precio debe tomarse en cuenta para efectos tributarios, sin

precisar el mecanismo que seguirá para conocerlo, ello no implica dejar al arbitrio de la autoridad el monto correspondiente, pues al señalar que debe considerarse el valor que las fuerzas del mercado fijan en un momento específico a un determinado bien o a un indicador económico, la actividad técnica de la autoridad administrativa se limita a levantar de la realidad económica ese valor, lo que no implica comparar datos observados en diversos momentos, sino simplemente acudir a lo que en un momento dado revela el mercado, por lo que en tal hipótesis no queda al arbitrio de órganos ajenos al Poder Legislativo la determinación de los elementos que trascienden al monto de las cargas tributarias de los gobernados, pues será la realidad económica que se ordena valorar y no la voluntad de las autoridades administrativas la que determine la afectación patrimonial que una contribución o una obligación tributaria accesoria representa para los gobernados, sin desconocer que el órgano técnico competente puede incurrir en una aplicación incorrecta de la ley por una apreciación equivocada de esa realidad. En cambio, en la segunda hipótesis antes precisada, como sucede por ejemplo con el valor del Índice Nacional de Precios al Consumidor, sí es necesario que el legislador prevea qué procedimiento debe seguir el órgano técnico para obtener dicho valor, pues éste deriva de comparar el movimiento de los precios a

lo largo del tiempo, para obtenerlo no basta levantar datos del mercado relativos a un mismo momento, sino que se comparan diversos valores (precios del mes base y del mes al que se refiere el Índice), y es la necesidad de acotar el arbitrio para realizar tal comparación, en aras de respetar el principio tributario de legalidad, lo que torna indispensable prever en un acto formal y materialmente legislativo el procedimiento al cual debe sujetarse el órgano técnico que lleve a cabo la cuantificación y comparación de los valores observados en diversos momentos, de manera tal que se impida su actuación arbitraria y, además, se genere certidumbre a los gobernados sobre los factores que inciden en la cuantía de sus cargas tributarias.”

De una de las ejecutorias que dio lugar a esta tesis (amparo en revisión 425/2001, fallado en sesión de dieciséis de agosto de dos mil dos), interesa transcribir las siguientes consideraciones:

“Ahora bien, en abono a lo anterior, conviene señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación al principio de legalidad tributaria, contemplado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República ha sostenido que ésta implica que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirven de base para

realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por un lado, impida el comportamiento arbitrario de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otro, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado, cómo se calculará la base del tributo, qué tasa o tarifa debe aplicarse, cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse. Sirve de apoyo a lo anterior la tesis jurisprudencial que lleva por rubro, texto y datos de identificación:

‘LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL.’ (resulta innecesaria su transcripción).

En este contexto, cabe agregar que cuando el legislador faculta a la autoridad administrativa para establecer un valor que trasciende al monto de las cargas tributarias de los gobernados, para verificar el apego de la regulación respectiva al principio de

legalidad tributaria, es necesario distinguir si dicho valor constituye la base gravable del tributo, por lo que en cada caso concreto la autoridad administrativa realizará su cálculo, o bien si se trata de un factor que incide en el monto de dicha base o tiene algún efecto sobre una obligación tributaria accesoria, pero constituye un parámetro que debe ser tomado en cuenta por todos los gobernados que se ubiquen en el supuesto normativo que ordena su aplicación.

En el primer caso, si atendiendo a la naturaleza del hecho imponible y a las circunstancias que rodean la respectiva liquidación tributaria, resulta necesario que la autoridad administrativa cuantifique el valor de la base gravable, para acatar el principio de legalidad tributaria será necesario que el legislador haya establecido con toda precisión el procedimiento que debe seguir aquélla para realizar el cálculo respectivo, en tal forma que no quede lugar para su actuación arbitraria.

En el segundo caso, que acontece generalmente cuando a un órgano técnico se encomienda el cálculo de un valor que constituye un parámetro general que puede incidir en el monto de la base gravable o en el de una obligación tributaria accesoria, de especial relevancia resulta reconocer si la actividad encomendada a la autoridad se limita

a levantar un dato que deriva del mercado o bien constituye un valor que por la naturaleza del fenómeno a cuantificar implica, necesariamente, que un órgano técnico levante diversos datos observados a lo largo del tiempo y, del análisis comparativo que realice de los mismos, obtenga el valor que trascenderá al monto de la respectiva obligación tributaria.

En la primera hipótesis, que se actualiza cuando el legislador establece que la autoridad administrativa debe obtener un valor que revele en un momento específico a cuánto asciende una variable económica, debe concluirse que si la ley únicamente dispone que ese valor o precio debe tomarse en cuenta para efectos tributarios, sin precisar el mecanismo que se seguirá para conocer su valor, ello no implica dejar al arbitrio de la autoridad el monto de aquél, pues al señalar que debe considerarse el valor que las fuerzas del mercado fijan en un momento específico a un determinado bien o a un indicador económico, la actividad técnica de la autoridad administrativa se limitará a levantar de la realidad económica el valor respectivo, el cual se debe obtener conforme a los mecanismos idóneos que permitan conocerlo fehacientemente, lo que no implica comparar datos observados en diversos momentos, sino simplemente acudir a lo que en un momento dado

revela la realidad económica, por lo que en tal hipótesis no queda al arbitrio de órganos ajenos al Poder Legislativo la determinación de los elementos que trascienden al monto de las cargas tributarias de los gobernados, pues será la realidad económica que se pretende valorar y no la voluntad de las autoridades administrativas la que determine la afectación patrimonial que una contribución representa para los gobernados.

En este supuesto, entonces, no es necesario que el legislador establezca el procedimiento que debe seguir la autoridad para conocer el referido valor. Para acatar el principio de legalidad tributaria bastará que en un acto formal y materialmente legislativo se precise cuál es el fenómeno económico cuyo valor debe recogerse del mercado y que, por su naturaleza, no requiere de un procedimiento mediante el cual se comparen datos observados a lo largo del tiempo, sino simplemente atender a un específico y determinado momento.

Lo anterior sin desconocer que, en todo caso, el órgano técnico respectivo puede incurrir en una aplicación incorrecta de la ley por una apreciación equivocada de la realidad económica.

En el segundo caso, como sucede por ejemplo con el valor del Índice Nacional de Precios al

Consumidor, sí es necesario que el legislador prevea qué reglas regirán la actividad del órgano técnico, pues el valor que revela este instrumento estadístico deriva de comparar el movimiento de los precios a lo largo del tiempo, para obtenerlo no basta levantar valores del mercado relativos a un mismo momento, sino que se comparan diversos valores (precios del mes base y del mes al que se refiere el Índice), y es precisamente la necesidad de acotar el arbitrio para realizar tal comparación, en aras de respetar el principio de legalidad tributaria, lo que torna indispensable la previsión en un acto formal y materialmente legislativo del procedimiento al cual se debe sujetar la entidad o dependencia del Estado que lleve a cabo la respectiva cuantificación o comparación de los valores observados en diversos momentos, de manera tal que se impida la actuación caprichosa o arbitraria del respectivo órgano técnico y que, además, genere certidumbre a los gobernados sobre los factores que inciden en la cuantía de sus cargas tributarias, lo que ha llevado a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación a emitir, entre otras, las tesis jurisprudenciales que llevan los siguientes rubros, texto y datos de identificación:

**‘ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR.
EL ARTÍCULO 20 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA
FEDERACIÓN ES INCONSTITUCIONAL POR VIOLAR**

LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y SIETE).’ (resulta innecesaria su transcripción).

‘ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. CONSTITUYE UN ELEMENTO NECESARIO PARA DETERMINAR EL MONTO DE LAS CONTRIBUCIONES Y, EN TANTO QUE ES CUANTIFICADO POR UN ÓRGANO DEL ESTADO, LAS DISPOSICIONES QUE REGULAN SU CÁLCULO SE ENCUENTRAN SUJETAS AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA PREVISTO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.’ (resulta innecesaria su transcripción).

Como se advierte de las tesis jurisprudenciales antes transcritas, esta Suprema Corte de Justicia ha estimado que tratándose de los valores del Índice Nacional de Precios al Consumidor, en virtud de que los mismos son cuantificados por un órgano técnico del Estado, para acatar el principio de legalidad tributaria resulta necesario que se establezca en un acto formal y materialmente legislativo cuál es el procedimiento que debe seguir la autoridad para comparar los valores observados en diferentes momentos en el tiempo; sin embargo, tales criterios no resultan aplicables respecto del procedimiento para obtener el precio

estimado de las mercancías a importar, ya que, por una parte, la actividad que para tal fin desarrolla el órgano técnico se limita a levantar, como su nombre lo indica, un valor que el mercado refleja en un momento preciso, sin necesidad de realizar comparaciones de valores reflejados a lo largo del tiempo.

En tal virtud, la circunstancia de que el legislador no haya establecido qué procedimiento debe seguir la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para calcular los precios estimados de las mercancías que se importen al territorio nacional, los que sirven para la aplicación del sistema de depósitos en cuentas aduaneras de garantía y no trascienden en manera alguna a la base gravable del impuesto a la importación, no conlleva una violación al principio de legalidad tributaria, pues para obtener dichos valores la referida autoridad administrativa debe limitarse a recoger del mercado, atendiendo a los métodos estadísticos idóneos, el valor que corresponde a la mercancía respectiva y, en todo caso, la posibilidad de que se incurra en un incorrecto levantamiento de datos constituye una cuestión de indebida aplicación de la ley que se traduce en una violación a los derechos fundamentales garantizados en el artículo 16 constitucional, pero no al principio tributario de legalidad tutelado en el diverso 31, fracción IV, de

la propia Norma Fundamental ni a la reserva de ley que dicho principio conlleva.”

De la transcripción de mérito, se infiere que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que, en materia tributaria, se cumple el principio de reserva legal cuando la ley contenga la regulación en detalle de los elementos de la contribución, para lo cual basta que fije los métodos, las reglas generales y los parámetros dentro de los cuales puede actuar la autoridad exactora.

Asimismo, es posible advertir de la ejecutoria y tesis invocadas, que no cualquier remisión de la ley a la autoridad administrativa para que determine un sistema o mecanismo necesario para la cuantificación del tributo debe entenderse contrario a los principios de legalidad y reserva de ley, pues es aceptable desde el punto de vista constitucional que se le permita intervenir en el señalamiento de directrices o principios para fijar la base del impuesto, cuando se trata de materias técnicas o de indicadores económicos o financieros cuya expresión aritmética no pueda incorporarse al texto legal porque dependa de diversas variables y circunstancias propias del momento, y lugar en que se realiza el hecho imponible o generador de la obligación fiscal.

Corroborar la conclusión que antecede los criterios sustentados por el Pleno de este Alto Tribunal, de rubro, texto y datos de identificación siguientes:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SÓLO ES APLICABLE TRATÁNDOSE DE LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN. El Tribunal en Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que en materia de legalidad tributaria la reserva de ley es de carácter relativo, toda vez que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal y materialmente legislativa, sino que es suficiente que los elementos esenciales de la contribución se describan en ella, para que puedan ser desarrollados en otros ordenamientos de menor jerarquía, ya que la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales nunca podrán contravenir la norma primaria, además de que tal remisión debe constituir un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria. En congruencia con tal criterio, se concluye que el principio tributario de reserva de ley es de carácter relativo y aplica únicamente tratándose de los elementos cuantitativos del tributo, como son la tasa o la base, porque en muchas ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos, lo que no sucede en relación con los elementos

cualitativos de las contribuciones, como son los sujetos y el objeto, los cuales no pueden ser desarrollados en un reglamento, sino que deben preverse exclusivamente en una ley.”

(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXIII, mayo de 2006. Tesis: P. XLII/2006. Página: 15).

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHO PRINCIPIO NO SE TRANSGREDE POR EL HECHO DE QUE EN LOS ARTÍCULOS TRANSITORIOS DE UNA LEY SE PREVEA UN TRIBUTO O SUS ELEMENTOS ESENCIALES, SALVO QUE EN ELLA NO SE PRECISE ALGUNO DE ÉSTOS. Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en relación con su interpretación por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se advierte que el principio de legalidad tributaria se cumple cuando la ley en sentido formal y material contiene los elementos esenciales de una contribución, en aras de dar certidumbre a los gobernados sobre las cargas económicas que soportarán para el sostenimiento de los gastos públicos. En congruencia con lo antes expuesto, se concluye que en una norma transitoria de una ley puede válidamente contenerse una contribución o sus elementos esenciales, porque forma parte integrante de aquélla y no puede ser considerada como ajena o de distinta naturaleza o jerarquía, sin que en estos supuestos se vulnere el referido

principio constitucional, ya que la técnica legislativa empleada no hace por sí sola inconstitucional a la disposición transitoria, salvo que en la ley no se regulen todos los elementos esenciales del tributo respectivo.”

(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXIII, mayo de 2006. Tesis: P. XLIII/2006. Página: 13).

Por tanto, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que en el principio de legalidad tributaria, como criterio formal sobre la producción normativa, la reserva de ley es flexible y relativa, ya que aun cuando los elementos esenciales de la contribución así como los lineamientos y parámetros que han de regir al respecto deben contenerse en una ley, es admisible la colaboración de diversas normas, siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o, por la propia ley de la materia y siempre que la colaboración se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad, como acontece en relación con las variadas reglas que rigen en el campo financiero.

A la luz de las consideraciones precedentes, corresponde analizar los preceptos jurídicos que se relacionan con el sistema de deducción denominado **“Del costo de lo vendido”**, previsto en los artículos 29, fracción II, 45-A, 45-B, 45-C, 45-D, 45-E, 45-F, 45-G, 45-H y 45-I, 86, fracciones V y XVIII, Tercero Transitorio, fracciones IV y IX, estas últimas en lo conducente, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, normas vigentes a partir del

primero de enero de dos mil cinco, en relación con el artículo 10 del mismo ordenamiento jurídico, numerales que establecen:

“Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

El impuesto que se haya determinado conforme al párrafo anterior, después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o

silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley.”

“Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

(...)

II. El costo de lo vendido.

No serán deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, así como los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías; la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy.”

“Artículo 45-A. El costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determinará conforme al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados. En todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate.

En el caso de que el costo se determine aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, se deberán considerar para determinarlo la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, siempre que se cumpla con lo dispuesto por el Reglamento de esta ley.”

“Artículo 45-B. Los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

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

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

“Artículo 45-C. Los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el artículo 45-B de esta Ley, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

I. Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.

II. Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.

III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.

IV. La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculada conforme a la Sección II, del Capítulo II, del Título II de esta Ley, siempre que se trate de bienes por los que no se optó por aplicar la deducción a que se refieren los artículos 220 y 221 de dicha Ley.

Cuando los conceptos a que se refieren las fracciones anteriores guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción.

Para determinar el costo del ejercicio, se excluirá el correspondiente a la mercancía no enajenada en el mismo, así como el de la producción en proceso, al cierre del ejercicio de que se trate.”

“Artículo 45-D. Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, determinarán el costo de las mercancías conforme a lo establecido en esta Ley. Tratándose del costo de las mercancías que reciban de la oficina central o de otro establecimiento del contribuyente ubicado en el extranjero, estarán a lo dispuesto en el artículo 31 fracción XV de esta Ley.”

“Artículo 45-E. Los contribuyentes que realicen enajenaciones a plazo o que celebren contratos de arrendamiento financiero y opten por acumular como ingreso del ejercicio, los pagos efectivamente cobrados o la parte del precio exigible durante el mismo, deberán deducir el costo de lo vendido en la proporción que represente el ingreso percibido en dicho ejercicio, respecto del total del precio pactado o de los pagos pactados en el plazo inicial forzoso, según se trate, en lugar de deducir el monto total del costo de lo vendido al momento en el que se enajenen las mercancías.”

“Artículo 45-F. Para determinar el costo de lo vendido de la mercancía, se deberá aplicar el mismo procedimiento en cada ejercicio durante un periodo mínimo de cinco ejercicios y sólo podrá variarse cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

En ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido.”

“Artículo 45-G. Los contribuyentes, podrán optar por cualquiera de los métodos de valuación de inventarios que se señalan a continuación:

I. Primeras entradas primeras salidas (PEPS).

II. Últimas entradas primeras salidas (UEPS).

III. Costo identificado.

IV. Costo promedio.

V. Detallista.

Cuando se opte por utilizar alguno de los métodos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, se deberá llevar por cada tipo de mercancías de manera individual, sin que se pueda llevar en forma monetaria. En los términos que establezca el Reglamento de esta Ley se podrán establecer facilidades para no identificar los porcentajes de deducción del costo respecto de las compras por cada tipo de mercancías de manera individual.

Los contribuyentes que enajenen mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de \$50,000.00, únicamente deberán emplear el método de costo identificado.

Tratándose de contribuyentes que opten por emplear el método detallista deberán valuar sus inventarios al precio de venta disminuido con el margen de utilidad bruta que tengan en el ejercicio conforme al procedimiento que se establezca en el Reglamento de esta Ley. La opción a que se refiere este párrafo no libera a los contribuyentes de la obligación de llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere la fracción XVIII del artículo 86 de esta Ley.

Una vez elegido el método en los términos de este artículo, se deberá utilizar el mismo durante un periodo mínimo de cinco ejercicios. Cuando los contribuyentes para efectos contables utilicen un método distinto a los señalados en este artículo, podrán seguir utilizándolo para valuar sus inventarios para efectos contables, siempre que

lleven un registro de la diferencia del costo de las mercancías que exista entre el método de valuación utilizado por el contribuyente para efectos contables y el método de valuación que utilice en los términos de este artículo. La cantidad que se determine en los términos de este párrafo no será acumulable o deducible.

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

“Artículo 45-H. Cuando el costo de las mercancías, sea superior al precio de mercado o de reposición, podrá considerarse el que corresponda de acuerdo a lo siguiente:

I. El de reposición, sea éste por adquisición o producción, sin que exceda del valor de realización ni sea inferior al neto de realización.

II. El de realización, que es el precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación, siempre que sea inferior al valor de reposición.

III. El neto de realización, que es el equivalente al precio normal de enajenación menos los gastos directos de enajenación y menos el por ciento de utilidad que habitualmente se obtenga en su realización, si es superior al valor de reposición.

Cuando los contribuyentes enajenen las mercancías a una parte relacionada en los términos del artículo 215 de esta Ley, se utilizará cualquiera de los métodos a que se refieren las fracciones I, II y III, del artículo 216 de la misma.

Los contribuyentes obligados a presentar dictamen de estados financieros para efectos fiscales o que hubieran optado por hacerlo, deberán informar en el mismo el costo que consideraron de

conformidad con este artículo, tratándose de contribuyentes que no presenten estados financieros dictaminados deberán informarlo en la declaración del ejercicio.”

“Artículo 45-I. Cuando los contribuyentes, con motivo de la prestación de servicios proporcionen bienes en los términos establecidos en el artículo 17, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, sólo se podrán deducir en el ejercicio en el que se acumule el ingreso por la prestación del servicio, valuados conforme a cualquiera de los métodos establecidos en el artículo 45-G de esta Ley.”

“Artículo 86. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

(...)

V. Formular un estado de posición financiera y levantar inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio, de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas.

(...)

XVIII. Llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, conforme al sistema de inventarios perpetuos. Los contribuyentes podrán incorporar variaciones al sistema señalado en esta fracción, siempre que cumplan con los requisitos que se establezcan mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes que opten por valorar sus inventarios de conformidad con el cuarto párrafo del artículo 45-G de esta Ley, deberán llevar un registro de los factores utilizados para fijar los márgenes de utilidad bruta aplicados para

determinar el costo de lo vendido durante el ejercicio, identificando los artículos homogéneos por grupos o departamentos con los márgenes de utilidad aplicados a cada uno de ellos. El registro a que se refiere este párrafo se deberá tener a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo establecido en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.”

DISPOSICIONES TRANSITORIAS.

Artículo Tercero. En relación con las modificaciones a que se refiere el artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

(...)

IV. Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004

(...). Cuando los contribuyentes no opten por acumular inventarios considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha.

(...)

IX. Los contribuyentes deberán levantar un inventario físico de sus mercancías, al 31 de diciembre de 2004, pudiendo optar por utilizar el inventario físico que hubieran levantado con anterioridad a dicha fecha sin que exceda de un plazo de 30 días, siempre que se consideren los movimientos efectuados durante dicho plazo. El inventario físico se deberá valorar utilizando el método de primeras entradas primeras salidas y la información de dicho inventario se deberá conservar a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo establecido en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.

El inventario físico que se levante en los términos de esta fracción, servirá de base para los subsecuentes inventarios de existencia que se deben levantar en los términos de las disposiciones fiscales aplicables.”

Como puede observarse de lo anterior, el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que para determinar el resultado fiscal, entre otras cosas, se deberá disminuir de la totalidad de los ingresos acumulables las deducciones autorizadas por la ley; en tal virtud, las deducciones constituyen un componente o elemento de la base gravable del tributo en comento; por otra parte, el artículo 29, fracción II y demás disposiciones del mismo ordenamiento jurídico, preceptos reclamados en el juicio de garantías, prevén que uno de los conceptos deducibles que se considerará para determinar la base gravable del impuesto en cuestión (resultado fiscal) será: **“el costo de lo vendido”**, para lo cual establece una serie de reglas para su aplicación, de las cuales se desprende lo siguiente:

1º Los sujetos pasivos podrán deducir de los ingresos acumulables que se obtengan conforme a la ley, el costo de lo vendido, concepto que en sí mismo, conlleva el cómo se determina, puesto que en términos generales es posible comprender que versa sobre los costos de producción o adquisición de mercancías que la empresa posteriormente enajena y que le generan ingresos en un ejercicio fiscal, o bien, el costo incurrido por la prestación de servicios respectivos; sin que dentro de dicho concepto se puedan comprender los activos fijos, terrenos, acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, títulos valor (artículo 29, fracción II).

2º El costo de lo vendido se determinará tomando en cuenta el inventario inicial, determinados elementos y el inventario final del ejercicio, conforme a dos hipótesis distintas:

aplicando el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados, o bien, el sistema de costeo directo sobre la base de costos históricos (artículos 45-A, 45-B, 45-C, Tercero Transitorio, fracción IX).

En estos términos, de una interpretación sistémica de lo dispuesto en los artículos 45-A, 45-B, 45-C y Tercero Transitorio, fracción IX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es posible advertir que al señalarse que el inventario físico de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, servirá de base para los subsecuentes y, al propio tiempo, se establece que debe considerarse el ***“costo de las mercancías que se enajenen, así como las integren el inventario final”***, así como los elementos que deberán tomarse en cuenta, la deducción en comento, conforme al ordenamiento jurídico antes citado, se determina de la siguiente manera:

- Inventario inicial o base (inventario final de 2004)
(MÁS)
 - Costo de producción o adquisición de mercancías
–compras y gastos– (elementos que lo integran).
(MENOS)
 - Inventario final
(IGUAL)
- COSTO DE LO VENDIDO (susceptible de deducción)**

En relación con lo anterior, cabe señalar que en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de mayo de dos mil cinco, reglas 3.4.16 y 3.4.17, así como en la diversa Décima Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución mencionada en primer término, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta y uno de marzo de dos mil seis, regla 3.4.48, se mencionan algunas precisiones respecto de la aplicación, en general, de la deducción en comento, disposiciones que en el mismo orden señalan:

“3.4.16. Para los efectos del segundo párrafo del artículo 45-A de la Ley del ISR, los contribuyentes que determinen el costo de las mercancías que enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio de que se trate, aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, identificarán y agruparán los gastos de fabricación indirectos que varíen en relación con los volúmenes producidos, en fijos o variables, tomando en consideración todos los aspectos que puedan influir en su determinación. Los gastos fijos no formarán parte del costo de lo vendido del ejercicio.

Para los efectos del párrafo anterior, se consideran gastos fijos aquellas erogaciones que son constantes e independientes de los volúmenes producidos.”

“3.4.17. Los contribuyentes a que se refieren los artículos 45-B y 45-C de la Ley del ISR, que adquieran bienes de los señalados en la fracción I de dichos preceptos, de personas físicas y de los contribuyentes a que se refiere el Capítulo VII del Título II de la misma Ley, podrán deducir en el ejercicio de 2005, el costo de lo vendido de dichas adquisiciones, siempre que reúnan los requisitos establecidos en el citado ordenamiento, aun cuando no se cumpla con lo dispuesto en la fracción IX del artículo 31 de la citada Ley. Para estos efectos estarán a lo siguiente:

Llevarán un registro de compras por pagar, que se adicionará con el monto de las adquisiciones de los bienes a que se refiere esta regla, pendientes de pagar efectuadas en el ejercicio de 2005 y se disminuirá con el monto de las citadas adquisiciones efectivamente pagadas durante dicho ejercicio.

El monto de las adquisiciones de los bienes a que se refiere esta regla se considerará dentro del costo de lo vendido del ejercicio de 2005 y el saldo que se tenga al cierre del mismo ejercicio en este registro, se disminuirá del costo de lo vendido del citado ejercicio.”

“3.4.48. Los contribuyentes que destinen parte de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, a conceptos distintos de los procesos productivos, podrán deducir el costo de los mismos como gasto del ejercicio en el que se realicen, siempre que el monto de dichos gastos, no se incluya en el costo de lo vendido que determinen de conformidad con lo dispuesto en la Sección III del Capítulo II del Título II de la Ley del ISR y además cumplan con los requisitos que establece la citada Ley para su deducción.”

3° Asimismo se prevé que “en todo caso” la deducción será aplicable en el ejercicio en que se acumulen los ingresos que deriven de la enajenación de los bienes de que se trate, es decir, señala el momento en que procede aplicar dicha disminución de la base gravable, situación que incluso es lo inherente al costo de venta y, por ende, otorga certeza al contribuyente al cumplir su obligación fiscal, sin dejar al arbitrio de la autoridad esa determinación.

4° En los artículos 45-B a 45-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establecen diferentes categorías de contribuyentes y los elementos que éstos deben considerar para determinar el costo de lo vendido para efectos fiscales, dichos contribuyentes son:

- a) El artículo 45-B rige a los que realizan actividades comerciales.**
- b) El artículo 45-C regula a los que realizan actividades distintas a las comerciales, esto es, los que realizan actividades industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras, silvícolas así como prestación de servicios.**
- c) El artículo 45-D hace alusión a los que residan en el extranjero y que tengan establecimiento permanente en el país.**
- d) El artículo 45-E se refiere a aquéllos que lleven a cabo operaciones de venta a plazos o**

arrendamientos financieros y decidan acumular como ingreso del ejercicio los pagos cobrados o la parte exigible en el mismo.

Por lo que hace al último inciso, en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de mayo de dos mil cinco, en las reglas 3.4.23 y 3.4.24, se precisa lo siguiente:

***“3.4.23. Los contribuyentes que de conformidad con el artículo 18, fracción III, segundo párrafo, de la Ley del ISR, hayan efectuado enajenaciones a plazo en los términos del artículo 14 del Código y al 31 de diciembre de 2004 tengan ingresos pendientes de acumular por haber optado por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio la parte del precio cobrado durante el mismo, en lugar de aplicar lo dispuesto por el Artículo Tercero, fracción VI de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR publicadas en el DOF del 1 de diciembre de 2004, podrán deducir el costo de lo vendido de dichas mercancías, aplicando al costo de adquisición o producción de las mercancías enajenadas a plazos, la proporción que representen los ingresos pendientes de acumular respecto del precio de venta pactado de dichas mercancías, siempre que el importe deducido en los términos de esta regla se incluya en el inventario base a que se refiere la fracción V del Artículo Tercero transitorio citado, tanto para los efectos de la declaración anual, como para los efectos de los pagos provisionales.*”**

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere esta regla, que no hayan considerado el importe deducido en los términos de la misma, para efectos de los pagos provisionales del ejercicio, deberán presentar declaración complementaria por cada uno de los pagos provisionales correspondientes a los meses de enero a abril de 2005, con la actualización y los recargos que en su caso les correspondan.”

“3.4.24. Los contribuyentes que hubieran optado por aplicar lo dispuesto en la regla 3.4.23 que realicen enajenaciones a plazo en los términos del artículo 14 del Código y opten por considerar como ingreso del ejercicio los pagos efectivamente cobrados durante el mismo, en lugar de deducir el costo de lo vendido en los términos del artículo 45-E de la Ley del ISR, lo podrán determinar conforme a lo siguiente:

I. Sumarán el costo de lo vendido no deducido de las mercancías enajenadas a plazo pendientes de cobro al inicio del ejercicio y el costo de lo vendido deducible de las mercancías enajenadas a plazo en el ejercicio.

II. El resultado obtenido conforme a la fracción anterior, se dividirá entre el monto total del precio de enajenación de dichas mercancías.

III. El costo de lo vendido deducible del ejercicio de que se trate, será el monto que se obtenga de multiplicar a los ingresos acumulables del ejercicio por concepto de enajenaciones a plazo, el cociente que se obtenga conforme a la fracción II de esta regla.

Lo dispuesto en esta regla, también será aplicable a aquellos contribuyentes que no hubieran optado por aplicar lo dispuesto en la regla 3.4.23 de esta Resolución, únicamente por las enajenaciones a plazo que efectúen a partir del 1 de enero de 2005 y para aquellos que inicien actividades en el citado ejercicio. En estos casos para determinar el cociente a que se refiere la fracción II de esta regla, únicamente considerarán el costo de lo vendido deducible y el precio de enajenación de las mercancías enajenadas a plazo en el citado ejercicio.”

5° Por otra parte, los artículos 45-F a 45-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, señalan el periodo de aplicación del sistema para determinar el costo de lo vendido, métodos de valuación de inventarios, el costo de la mercancía que deberá tomarse en cuenta cuando el valor de aquella sea superior al precio del mercado o de reposición y cómo se

deducirá el costo en un supuesto específico, puesto que en dichos numerales se prevé:

- a) El **artículo 45-F** impone la obligación de aplicar el mismo sistema de determinación del costo de lo vendido en cada ejercicio por un período mínimo de cinco ejercicios y sólo podrá variarse de acuerdo con los requisitos que fije el Reglamento de la Ley y queda prohibida la revaluación de inventarios o del costo de lo vendido.
- b) El **artículo 45-G** establece que los contribuyentes deberán aplicar durante un periodo de cinco años el mismo método de valuación de inventarios; siendo posible que elija dentro de los siguientes:
 - Primeras entradas primeras salidas (PEPS).
 - Últimas entradas primeras salidas (UEPS).
 - Costo identificado.
 - Costo promedio.
 - Detallista.

Concretamente en relación con el método detallista y su forma de aplicación cuando el contribuyente tiene diversos tipos de mercancías, en la Novena Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004 y sus anexos 7 y 8, publicada en el Diario Oficial de la Federación el diecisiete de marzo de dos mil cinco, regla 3.4.31 (regla que se reproduce en los mismos términos con el número 3.4.22 en la Resolución Miscelánea de 2005), se dice lo siguiente:

“3.4.31. Para los efectos del tercer párrafo del artículo 45-G de la Ley del ISR, los contribuyentes que tengan inventarios por los que en los términos de dicho precepto legal se encuentren obligados a emplear el método de costo identificado y además tengan inventarios que no se encuentren en el supuesto previsto en la citada disposición, podrán utilizar para valuar los inventarios que no se encuentren en el supuesto del tercer párrafo del precepto citado, cualquiera de los otros métodos de valuación establecidos en el mencionado artículo.”

- c) El **artículo 45-H** prevé el mecanismo que se aplicará cuando el costo de las mercancías sea superior al precio de mercado o de reposición.
- d) El **artículo 45-I** señala la forma en que se deducirá el costo cuando los contribuyentes con motivo de la prestación de servicios proporcionen bienes en los términos del artículo 17, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación (bienes accesorios de la prestación del servicio).

En relación con el último inciso, es menester señalar que en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de mayo de dos mil cinco, en la regla 3.4.20, se menciona:

“3.4.20. Los contribuyentes del Título II de la Ley del ISR, que no estén en posibilidad de identificar el valor de las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, con la producción de mercancías o con la prestación de un servicio, según corresponda, y que se dediquen a la prestación de servicios de hospedaje o que proporcionen servicios de salones de belleza y peluquería, y siempre que con los servicios mencionados se proporcionen bienes en los términos del artículo 45-I de la citada Ley, así como los contribuyentes que se dediquen a la elaboración y venta de pan, pasteles y canapés, para determinar el costo de lo vendido deducible de conformidad con lo dispuesto en la Sección III del citado Título II de la misma Ley, correspondiente a la enajenación de los bienes o prestación de servicios a que se refiere esta regla, podrán determinar dicho costo a través de un control de inventarios que permita identificar por cada tipo de producto o mercancías, las unidades y precios que les correspondan, considerando el costo de las materias primas, productos semiterminados y productos terminados, de acuerdo con lo siguiente:

I. De las existencias de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, al inicio del ejercicio.

II. De las adquisiciones netas de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, efectuadas durante el ejercicio.

III. De las existencias de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, al final del ejercicio.

El costo de las existencias de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, suministrados para la enajenación, producción o prestación de servicios, será el que resulte de disminuir a la suma de las cantidades que correspondan conforme a las fracciones I y II de esta regla, la cantidad que corresponda a la fracción III de la misma.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere esta regla, deberán levantar inventario de existencias a la fecha en la que termine el ejercicio, en los términos de la fracción V del artículo 86 de la Ley del ISR.”

6° En el artículo 86, fracciones V y XVIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se prevén dos obligaciones de los contribuyentes relativas a: formular estados financieros, levantar inventarios de existencia a la fecha en que termine el ejercicio y llevar un **control de inventarios de mercancías**, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, conforme al **sistema de inventarios perpetuos**, o bien, uno diverso, siempre que observe las reglas de carácter general que emita la autoridad fiscal.

A este respecto cabe señalar que el artículo 28, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, prevé en qué consiste el sistema de control de inventarios a que hace referencia la Ley del Impuesto sobre la Renta, puesto que establece:

“Artículo 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

(...)

IV. Llevarán un control de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, el cual consistirá en un registro que permite identificar por unidades, por productos, por concepto y por fecha, los aumentos y disminuciones en dichos inventarios, así como las existencias al inicio y al final de cada ejercicio, de tales inventarios. Dentro del concepto se deberá indicar si se trata de devoluciones, enajenaciones, donaciones, destrucciones, entre otros.”

Asimismo, cabe destacar que en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, publicada en el Diario Oficial de la Federación el treinta de mayo de dos mil cinco, en la regla 3.4.21, se dice:

“3.4.21. Tratándose de los contribuyentes que de conformidad con la fracción V del artículo 45-G de la Ley del ISR, hubieran optado por emplear el método de valuación de inventario detallista y enajenen mercancías en tiendas de autoservicio o departamentales, podrán no llevar el sistema de control de inventarios a que se refiere la fracción XVIII del artículo 86 del citado ordenamiento, sólo por aquellas mercancías que se encuentren en el área de ventas al público, siempre que el costo de lo vendido deducible así como el valor de los inventarios de dichas mercancías se determine identificando los artículos homogéneos por grupos o departamentos de acuerdo con lo siguiente:

I. Se valuarán las existencias de las mercancías al inicio y al final del ejercicio considerando el precio de enajenación vigente, según corresponda, disminuido del porcentaje de utilidad bruta con el que opera el contribuyente en el ejercicio por cada grupo o departamento. El inventario final del ejercicio de que se trate será el inventario inicial del siguiente ejercicio.

II. Determinarán en el ejercicio el importe de las transferencias de mercancías que se efectúen de otros

departamentos o almacenes que tenga el contribuyente al área de ventas al público, valuadas conforme al método que hayan adoptado para el control de sus inventarios en dichos departamentos o almacenes.

El costo de lo vendido deducible será la cantidad que se obtenga de disminuir al valor de las existencias de las mercancías determinadas al inicio del ejercicio de conformidad con lo dispuesto en la fracción I de esta regla, adicionadas del importe de las transferencias de mercancías a que se refiere la fracción II de esta misma regla, el valor de las existencias de las mercancías determinadas al final del ejercicio conforme a lo señalado en la fracción I de la misma.”

7° Por lo que se refiere al **artículo Tercero Transitorio, fracciones IV y IX**, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de dichas disposiciones se desprende:

- La fracción IV prevé la regla general que prohíbe a los contribuyentes deducir las existencias en inventarios que tuvieran al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro y establece que aquéllas existencias de inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, no podrán ser considerados en el costo de lo vendido debiendo utilizar el sistema de primeras entradas primeras salidas hasta agotar existencias a dicha fecha.
- La fracción IX establece la obligación de los contribuyentes de levantar un **inventario físico** de sus mercancías al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, es decir, como su nombre lo indica, el inventario físico **consiste en hacer un recuento de todas las mercancías propiedad de la empresa al cierre del ejercicio fiscal de que se trate**, mismo que se valorará utilizando el método primeras entradas primeras salidas y servirá de base para los subsecuentes inventarios de existencia que se deben levantar.

De acuerdo a lo expuesto, las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta que regulan el sistema de deducción

denominado “**del costo de lo vendido**”, en síntesis, establecen: los sujetos a los que se refiere el sistema; cómo se determinará el costo de lo vendido susceptible de deducción; los sistemas bajo los cuales los contribuyentes deberán determinar el costo de lo vendido, a saber: de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados, o bien, el de costeo directo sobre la base de costos históricos; cuándo se aplicará la deducción respectiva, esto es, en el ejercicio en que se acumulen los ingresos que se deriven por la enajenación de los bienes de que se trate; los elementos que considerarán los contribuyentes, para determinar el costo de lo vendido; el sistema que deberá aplicarse para el control de inventarios (Ley del Impuesto sobre la Renta y Código Fiscal de la Federación); los métodos de valuación de inventarios; el periodo durante el cual, el contribuyente, debe aplicar el mismo procedimiento para determinar el costo de lo vendido, así como el método de valuación de inventarios que elija.

Así, en los preceptos jurídicos relativos se señalan los elementos y directrices o parámetros para la aplicación del mecanismo de deducción correspondiente, tanto para el contribuyente, como para la autoridad fiscal al llevar a cabo sus facultades de comprobación y verificación del cumplimiento de la obligación fiscal; en el entendido de que aun cuando no se definen algunos conceptos que se utilizan en el texto legal ni se encuentran desarrollados de manera pormenorizada los procedimientos a que se hace alusión en la ley de la materia, tal situación obedece a la circunstancia de que se trata de cuestiones relativas a la contabilidad de una empresa, materia técnica que requiere para su desempeño conocimientos científicos y

especializados (economía, estadística, matemáticas, normas globales internacionales) que se llevan a cabo bajo determinados lineamientos y controles, a fin de elaborar la información financiera que se requiere para evaluar el estado en que se encuentra el negocio, por lo que hace a las operaciones realizadas y otros aspectos relacionados con la obtención y la utilización de los recursos económicos.

Al respecto es importante destacar dos puntos relevantes:

- 1°. La persona moral con actividades empresariales se encuentra obligada a llevar y mantener un sistema de contabilidad y proporcionar anualmente la información financiera del negocio, misma que deberá ser veraz, suficiente, razonable y consistente, asimismo dicha información deberá incluir las políticas y criterios contables que se apliquen; ello de conformidad a lo que establece el Código de Comercio (artículos 16, fracción III, 33 a 38 y 41 a 46), la Ley General de Sociedades Mercantiles (artículos 19, 43, 47, 49, 166, fracción IV y 172), Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 86, fracción I), Código Fiscal de la Federación (artículo 28), entre otros.
- 2°. Es de explorado derecho que la técnica contable es auxiliar de la legislación fiscal, en tanto que la primera que se ha mencionado proporciona la información financiera de una empresa y determina sus utilidades, circunstancias que con ciertos matices son consideradas para efectos fiscales, puesto que no debe perderse de vista que en materia de contribuciones prevalece la potestad tributaria del Estado, motivo por el cual no todos los ingresos o egresos del negocio que se consideran contablemente, son trasladados indiscriminadamente o reconocidos de igual forma para efectos de la determinación del gravamen.

En este tenor, la obligación de que la empresa lleve su contabilidad financiera constituye un deber jurídico de toda persona moral que realice actividades empresariales, quien tiene conocimientos técnicos y especializados que se ejercen conforme a ciertos principios, métodos y procedimientos reconocidos nacional e internacionalmente en esa materia y de manera relevante conforme a los lineamientos que la rigen.

La Norma de Información Financiera A-1, denominada ***“estructura de las normas de información financiera”***, vigente a partir del primero de enero de dos mil seis, emitida por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, en los párrafos números 3 y 4 señalan:

“La contabilidad es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que producen sistemática y estructuradamente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos.”

“La información financiera que emana de la contabilidad, es información cuantitativa, expresada en unidades monetarias y descriptiva, que muestra la posición y desempeño financiero de una entidad, cuyo objetivo esencial es el de ser útil al usuario general en la toma de decisiones

económicas. Su manifestación fundamental son los estados financieros (...).”

Así, es prudente destacar que en el sistema de deducción “Del costo de lo vendido”, evidentemente se ha procurado armonizar la técnica contable, considerada como auxiliar del derecho fiscal, a fin de proporcionar seguridad jurídica al contribuyente y además con el objeto esencial de que cuando se determine el monto al que asciende la deducción del costo en ventas, se establezca objetivamente y de acuerdo a la realidad económica en que se encuentre la empresa, atendiendo a la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo en la realización del hecho imponible, toda vez que no debe perderse de vista que los conceptos y procedimientos que se mencionan en el texto legal, mismos que integran los lineamientos y parámetros que debe observar la autoridad fiscal y el contribuyente, se encontraban previstos en el Boletín C-4 “Inventarios” de los Principios de Contabilidad generalmente aceptados, como puede observarse de la siguiente transcripción:

“C-4. INVENTARIOS.

Introducción.

(1) En mayo de 1970 fue publicado el boletín número cuatro perteneciente a la serie C de la Comisión de Principios de Contabilidad sobre el tema de Inventarios, dos años después, el grupo encargado de hacer las modificaciones

procedentes y preparar este boletín definitivo, contó con material que resume diversos comentarios provenientes de las presentaciones que se hicieron en varias partes de la República Mexicana.

(2) Tanto los integrantes del grupo de trabajo del boletín inicial, como los de éste, tomaron muy en cuenta conceptos expresados en el boletín del ‘Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera’ que se reproducen a continuación.

‘Los participantes en la vida económica tienen intereses que en ocasiones parecen opuestos y la contabilidad les debe permitir basar sus decisiones en información fehaciente y veraz’.

‘Al producir información contable que sea útil para los diferentes intereses representados, la contabilidad adopta el criterio de equidad para dichos intereses’.

‘(...) considerar a la contabilidad como algo diseñado por el hombre para satisfacer necesidades individuales y sociales que no existen en la naturaleza y por tanto no descubierto (...)’.

‘Esta estructura es una base susceptible de ser modificada y adaptada o cambiada cuando se considere que entorpece el avance de la contabilidad’.

(3) Innumerables comentarios se recibieron en la Comisión, relativos al contenido y redacción del Boletín de Inventarios, mismos que han hecho posible su nueva estructura. Sin lugar a duda, el aspecto más controvertido fue la aceptación del costo directo.

(4) Nuestro grupo, orientado por los conceptos del ‘Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera’ y habiendo estudiado cada una de las objeciones y comentarios presentados y considerando que las administraciones de las empresas tienen derecho a exigir sistemas que les proporcionen información útil para planear sus operaciones y dictar sus políticas, decidió continuar con la postura de aceptación del Costo Directo.

(5) Creemos firmemente que en la técnica contable abundan reglas de carácter alternativo y las empresas tienen derecho a seleccionar las más convenientes, de acuerdo a sus características peculiares, siempre y cuando se siga una política consistente y se proporcione información suficiente a los lectores de los estados financieros.

Alcance del Boletín.

- (6) *Las reglas particulares de aplicación de contabilidad que se mencionan en este boletín, se referían a empresas industriales y comerciales, con excepción de las de servicio, constructoras, extractivas, etc., que por reunir características especiales serán objeto de estudios complementarios.*

Concepto.

- (7) *El rubro de inventarios lo constituyen los bienes de una empresa destinados a la venta o a la producción para su posterior venta, tales como materia prima, producción en proceso, artículos terminados y otros materiales que se utilicen en el empaque, envase de mercancía o las refacciones para mantenimiento que se consuman en el ciclo normal de operaciones.*

- (8) *Los artículos de mantenimiento que no se consuman durante el ciclo normal de operaciones y los que se utilizarán en la construcción de inmuebles o maquinaria no deben clasificarse como activo circulante.*

Reglas de valuación.

Antecedentes.

(9) Para establecer las bases de cuantificación de las operaciones que se realizan en un ente económico, relativas al rubro de inventarios, es necesario tomar en cuenta los siguientes principios de contabilidad, enunciados en el boletín referente al ‘Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera’:

‘Periodo contable.- (...) Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo en que ocurren: (...) En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen’.

‘Realización.- (...) Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados (A) cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos. (B) cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes, o (C) cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios’.

‘Valor histórico original. Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran

según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente (...)'.

Consistencia. *Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo (...)'.*

Costo.

(10) Basados en los conceptos anteriores, las reglas de valuación para inventarios son: el costo de adquisición o el de producción en que se incurre al comprar o fabricar un artículo, lo que significa en principio, la suma de las erogaciones aplicables a la compra y los cargos que directa o indirectamente se incurren para dar a un artículo su condición de uso o venta. El costo puede determinarse de acuerdo a los sistemas y métodos que más adelante se mencionan y en su registro habrá que cuidar los siguientes aspectos:

Materia prima y materiales.

(11) Los importes aquí registrados deben referirse a los costos de adquisición de los diferentes artículos, más todos los gastos adicionales

incurridos en colocarlos en el sitio para ser usados en el proceso de fabricación, tales como: fletes, gastos aduanales, impuestos de importación, seguros acarreos, etc. Por lo que se refiere a materiales, debemos entender artículos tales como: refacciones para mantenimiento, empaques o envases de mercancía, etc.

Mercancías en tránsito.

(12) Los artículos que se compren libre a bordo proveedor, deben registrarse en una cuenta de tránsito para su control e información. Los gastos de compra y traslado son acumulables a los costos aquí registrados.

Anticipos a proveedores.

(13) En ocasiones, por las características o la demanda de ciertos productos, los proveedores exigen a sus clientes anticipos a cuenta de sus pedidos. Las empresas que tengan que efectuar desembolsos por este concepto, deberán registrarlos dentro del capítulo general de inventarios en una cuenta específica, siempre y cuando se refieran al tipo de artículos que aquí se mencionan. Esta operación de anticipo también puede ser con el agente aduanal.

Costo de producción.

(14) Representa el importe de los distintos elementos del costo que se originan para dejar un artículo disponible para su venta o para ser usado en un posterior proceso de fabricación.

(15) Se puede decir que cada empresa de acuerdo con su estructura y características, elige los sistemas necesarios para determinar su costo de producción, no siendo factible, por lo tanto, establecer reglas a este respecto. Sin embargo, es necesario cuantificar el efecto de circunstancias especiales, que no deben afectar el costo de producción, sino llevarse directamente a resultados, tales como:

a) Capacidad de producción no utilizada. En ocasiones, por diversas circunstancias, algunas empresas industriales operan a un grado inferior de su nivel normal de producción, o bien parte de sus instalaciones están ociosas, ocasionando con esto, que ciertos gastos distorsionen el costo de producción. Como esta situación es difícil de precisar en la práctica, es necesario que en las empresas se recurra a la asesoría de sus técnicos, para cuantificar el importe que debe cargarse a los resultados. Entre los factores que pueden tomarse en cuenta están: a) la capacidad

práctica de producción, b) los volúmenes de producción presupuestados y c) la producción real obtenida.

b) Castigos de inventarios. Obedecen a diversas circunstancias, entre las cuales se pueden citar: estimaciones para posibles artículos obsoletos o de lento movimiento.

c) Desperdicios anormales de materia prima. Es frecuente que en las empresas industriales, durante el periodo inicial de operaciones o cuando se inicia la fabricación de un nuevo producto, el consumo de materia prima se vea afectado desfavorablemente por diversas causas, entre las que podemos citar: falta de ajuste de la maquinaria, inexperiencia en el manejo de la producción, etc., por lo que no es conveniente afectar el costo de producción.

Producción en proceso.

(16) Por la naturaleza continua del proceso de fabricación y la necesidad de preparar información a ciertas fechas, contablemente debe efectuarse un corte de operaciones y por tanto, los artículos que aun no estén terminados se valuarán en proporción a los diferentes grados de avance que tengan en cada uno de los elementos que forman su costo.

Artículos terminados.

(17) En este concepto comprende aquéllos artículos que se destinarán preferentemente a la venta dentro del curso normal de las operaciones y el importe registrado equivaldrá al costo de producción tratándose de industrias y al de adquisición si se trata de comercios. Los artículos terminados entregados en consignación, deben formar parte del inventario al costo que les corresponda. Esta misma situación opera para las mercancías en demostración o a vistas.

Sistema de Valuación.

(18) En la determinación del costo de los inventarios intervienen varios factores cuya combinación ha producido dos sistemas de valuación. En un caso las erogaciones se acumulan en relación a su origen o función y en el otro en cuanto al comportamiento de las mismas. En términos generales los sistemas se refieren a: (1) costos incurridos directa e indirectamente en la elaboración, independientemente que éstos sean de características fijas o variables en relación al volumen que se produzca y (2) costos incurridos en la elaboración, eliminando aquellas

erogaciones que no varíen en relación al volumen que se produzca, por considerarlas como gastos del periodo.

(19) Atendiendo a que en la técnica contable abundan las reglas de carácter alternativo y tomando en cuenta que según las circunstancias las empresas pueden obtener información mas acorde a sus necesidades con tal o cual sistema, hemos considerado que la valuación de las operaciones de inventarios puede hacerse por medio de costo absorbente o costeo directo y éstos a su vez llevarse sobre la base de costo histórico o predeterminado, siempre y cuando este último se aproxime al costo histórico bajo condiciones normales de fabricación, según los diferentes métodos que se explican posteriormente.

Costo absorbente.

(20) Se integra con todas aquellas erogaciones directas y los gastos indirectos que se considere fueron incurridos en el proceso productivo. La designación del costo al producto, se hace combinando los gastos incurridos en forma directa, con los gastos de otros procesos o actividades relacionadas con la producción. Así entendido, los elementos que

forman el costo de un artículo bajo este sistema serán: materia prima, mano de obra y gastos directos e indirectos de fabricación, que pueden ser variables o fijos.

Costeo directo.

(21) En la integración del costo de producción por medio de costeo directo, deben tomarse en cuenta los siguientes elementos: materia prima consumida, mano de obra y gastos de fábrica que varían en relación a los volúmenes producidos.

(22) Como puede apreciarse, en este sistema, para determinar el costo de producción no se incluyen los mismos elementos que los indicados en la parte correspondiente al costeo absorbente, ya que se considera que los costos no deben verse afectados por los volúmenes de producción.

(23) La segregación de gasto fijo o variable debe hacerse tomando en consideración todos los aspectos que pueden influir en su determinación, ya que en ocasiones cierto elemento del costo puede tener características fijas por existir capacidades no utilizadas. Cuando existan partidas de características

semivariantes, la política recomendable es incluirlas en el costo o en los resultados de operación, dependiendo de su grado de variabilidad.

(24) Es necesario aclarar que las ventajas a corto plazo que puede proporcionar el costeo directo, al auxiliar a la gerencia en la determinación de precios de venta y en la toma de decisiones financieras, pueden en un momento dado convertirse en desventajas cuando en la fijación de precios de venta no se les da la consideración debida a los costos fijos, lo que constituiría indudablemente un peligro potencial para decisiones a largo plazo.

Costos históricos y predeterminados.

(25) Como se explica en párrafos anteriores, el sistema de costos puede llevarse sobre la base de costos históricos o predeterminados, siempre y cuando estos últimos se aproximen a los históricos bajo condiciones normales de fabricación.

Costos históricos.

(26) El registro de las cuentas de inventarios por medio de los costos históricos, consiste en

acumular los elementos del costo incurridos para la adquisición o producción de artículos.

Costos predeterminados.

(27) Como su nombre lo indica, éstos se calculan antes de iniciarse la producción de los artículos. De acuerdo con la forma en que se determinen pueden clasificarse en:

a) Costos estimados. Se basan principalmente en la determinación de los costos con base en la experiencia de años anteriores o en estimaciones hechas por expertos en el ramo.

b) Costos estándar. Se basan principalmente en investigaciones, especificaciones técnicas de cada producto en particular y la experiencia, representando por lo tanto una medida de eficiencia.

Métodos de valuación.

(28) Tanto para costeo absorbente como para costeo directo y ya sea que se manejen por costos históricos o predeterminados, los inventarios pueden valuarse conforme a los siguientes métodos:

Costo identificado.

(29) Por las características de ciertos artículos, en algunas empresas es factible que se identifiquen específicamente con su costo de adquisición o producción.

Costo promedio.

(30) Como su nombre lo indica, la forma de determinarlo es sobre la base de dividir el importe acumulado de las erogaciones aplicables, entre el número de artículos adquiridos o productos.

Primeras entradas primeras salidas.

(31) El método 'PEPS' se basa en la suposición de que los primeros artículos en entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir de él, por lo que las existencias al finalizar cada ejercicio, quedan prácticamente registradas a los últimos precios de adquisición, mientras que en resultados los costos de venta son los que corresponden al inventario inicial y las primeras compras del ejercicio.

(32) Es conveniente destacar que el manejo físico de los artículos no necesariamente tiene que coincidir con la forma en que se valúan y que para una correcta asignación del costo deben

establecerse las diferentes capas del inventario según las fechas de adquisición o producción.

(33) A través de este método, en época de alza de precios, puede originarse que las utilidades representadas por incrementos del renglón de inventarios, se deban al aumento en los costos de adquisición o producción y no a aumentos en el número de unidades.

Últimas entradas primeras salidas.

(34) El método 'UEPS' consiste en suponer que los últimos artículos en entrar al almacén o a la producción, son los primeros en salir de él, por lo que siguiendo este método, las existencias al finalizar el ejercicio quedan prácticamente registradas a los precios de adquisición o producción más antiguos, mientras que en el estado de resultados los costos son más actuales.

(35) Como en el caso del sistema 'PEPS', el manejo físico de los artículos no necesariamente tiene que coincidir con la forma en que se valúan y también deben establecerse las diferentes capas del inventario según las fechas de adquisición o producción, para una correcta asignación del costo.

(36) A través de la aplicación de este método, puede llegarse el caso de que por las fluctuaciones en los precios de adquisición y producción, el costo asignado al inventario difiera en forma importante de su valor actual.

Detallistas.

(37) En este método, el importe de los inventarios es obtenido valuando las existencias a precios de venta y deduciéndoles los factores de margen de utilidad bruta, para obtener el costo por grupo de artículos.

(38) Las empresas que se dedican a la venta al menudeo (tiendas de departamentos, ropa, descuento, etc.) son las que utilizan generalmente este método, por la facilidad que existe para determinar su costo de venta y sus saldos de inventario.

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

(40) Para la operación de este método, es necesario cuidar los siguientes aspectos:

- a) Control y revisión de los márgenes de utilidad bruta, considerando tanto las nuevas compras, como los ajustes al precio de venta.
- b) Agrupación de artículos homogéneos.
- c) Control de los traspasos de artículos entre departamentos o grupos.
- d) Realización de inventarios físicos periódicos para verificar el saldo teórico de las cuentas y en su caso hacer los ajustes que procedan.

Selección del sistema o método.

(41) Cada empresa debe seleccionar los sistemas y métodos de valuación que más se adecuen a sus características y aplicarlos en forma consistente, a no ser que se presenten cambios en las condiciones originales, en cuyo caso debe hacerse la revelación necesaria.

(42) Los sistemas y métodos que se apliquen pueden influir en forma importante en el costo de los inventarios y en el resultado de sus operaciones, según se explicó en los párrafos

precedentes, por lo que es necesario que en su selección se utilice un juicio profesional, como lo marca el criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares, a que hace referencia el Boletín del 'Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera'.

Modificaciones a la Regla de valuación.

(43) Tomando en cuenta los inventarios pueden sufrir variaciones importantes por cambios en los precios de mercado, obsolescencia y lento movimiento de los artículos que forman parte del mismo, es indispensable, para cumplir con el principio de realización que indica que: 'Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuántica se consideran por ella realizados: (...) Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse en términos monetarios', que se modifiquen las cifras que arroja la valuación al costo sobre las siguientes bases:

(44) Costo o valor de mercado, el que sea menor, excepto que: (1) el valor de mercado no debe exceder del valor de realización y que (2) el valor de mercado no debe ser menor que el valor neto de realización.

(45) El concepto de costo ya fue comentado, por lo que a continuación nos referimos únicamente al valor de mercado, de realización y neto de realización:

- a) El término mercado, debe entenderse como costo de reposición, bien sea por compra directa o producción según sea el caso y éste puede obtenerse de la siguiente manera: de las cotizaciones que aparecen en publicaciones especializadas, si se trata de artículos o mercancías cotizadas en el mercado; de cotizaciones y precios de facturas de los proveedores, etc.
- b) El valor de realización se obtiene del precio normal de venta menos gastos directos de ventas, tales como: impuestos, regalías, comisiones, etc.
- c) El valor neto de realización se obtiene del precio normal de venta menos gastos directos de venta y un porcentaje razonable de utilidad.

(46) Para obtener el costo de reposición deberán seguirse las bases del sistema y método que esté implementado, por ejemplo, no es correcto que se calcule el costo de reposición sobre bases del costeo absorbente, cuando se está

manejando la operación sobre bases de costeo directo.

(47) El objeto de ajustar el costo del inventario según los conceptos anteriores, es el de presentar razonablemente los resultados del ejercicio y por tanto, cuando el costo de reposición es inferior al de valor neto de realización, el ajuste debe hacerse precisamente a este último valor, con objeto de no registrar pérdidas en exceso a las que en operaciones normales se obtendrían.

(48) Para una mejor comprensión de lo antes expuesto, a continuación se muestra un ejemplo, obtenido del libro 'Montgomery's Auditing'.

(49) (...)

(50) Lo más común es aplicar las alternativas anteriores a cada renglón del inventario; sin embargo, cuando la producción culmina en un solo tipo de artículo, la aplicación debe hacerse al importe total del inventario.

(51) Cuando se considere que no ocurrirán pérdidas por la modificación del costo de algunos integrantes del inventario, debido a que

otros subieron de valor proporcionalmente, no será necesario castigar al inventario.

(52) Cuando los elementos que integran el inventario se emplean para varios productos con diferentes volúmenes de venta, a menos que exista algún método práctico para clasificar las diversas categorías, las reglas deben aplicarse por separado a cada reglón del inventario.

(53) También las pérdidas motivadas por el valor de mercado que afectan a pedidos que se hubieren aceptado en firme, por mercancía o materiales que se encuentren en tránsito, deben reconocerse en cuentas de resultados del ejercicio.

(54) Por otra parte, cuando el deterioro, la obsolescencia, el lento movimiento y otras causas indiquen que el aprovechamiento o realización de los artículos que forman parte del inventario resultará inferior al valor registrado, deberá admitirse la diferencia como una pérdida del ejercicio.

(55) Las cuentas de estimación que se creen con motivo de la aplicación de las modificaciones al costo por los eventos anteriormente expuestos,

pueden ser disminuidas o canceladas contra resultados del ejercicio, si se modifican favorablemente las circunstancias que las originaron.

Reglas de Presentación.

(56) Los principios que se deben tomar en cuenta para presentar la información de inventarios, de acuerdo con el Boletín del 'Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera' son:

'Revelación suficiente. La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.'

'Importancia relativa. La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles a ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable, como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.'

'Consistencia. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos

principios y reglas particulares de cuantificación para, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evaluación y, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa. Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de la información debe ser justificado y es necesario advertirlo claramente en la información que se presenta indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.'

(57) Por la naturaleza de cuenta de inventarios, su presentación en el balance general debe hacerse dentro del activo circulante, detallando las partidas que lo componen según se trate de empresas industriales o comerciales (materias primas y materiales; producción en proceso y artículos terminados; anticipos a proveedores y mercancías en tránsito).

(58) En virtud de los procedimientos alternativos que pueden usarse para la valuación de inventarios, éstos se presentarán en el balance general con la indicación del sistema y método a que están valuados, destacando, en su caso, el importe de la modificación sufrida por efectos del mercado o la obsolescencia y/o lento movimiento de los artículos.

(59) En el caso de que el sistema seleccionado sea el costeo directo, deben hacerse las siguientes aclaraciones:

- a) *El estado de resultados debe destacar el importe de los gastos fijos de producción que se absorbieron en el periodo.*
- b) *El costo de ventas debe incluir el de producción más el costo variables de distribución y venta.*
- c) *El primer concepto de utilidad en el estado de resultados se denominará utilidad marginal, para distinguirla del término utilidad bruta.*

(60) Cuando por cualquier circunstancia los sistemas y/o métodos de valuación hubieren cambiado en relación al ejercicio anterior, será necesario hacer la indicación correspondiente, explicando los efectos en el rubro e inventarios y en los resultados de la empresa.

(61) Además de la información mencionada, deben destacarse si existen gravámenes sobre los inventarios o si éstos han sido ofrecidos en garantía, reverenciándolos con el pasivo correspondiente.

(62) En empresas industriales cuya capacidad de producción o mano de obra no se utiliza en su totalidad, el efecto registrado en gastos, según lo comentado en el capítulo de REGLAS DE VALUACIÓN, deberá destacarse en el estado de resultados, siempre y cuando su monto sea de importancia.

(63) Para poder decidir sobre la presentación del renglón de inventarios en los estados financieros, se deberá tener en cuenta que el objeto principal de los mismos, es el de proporcionar información clara y suficiente para sus lectores. Esta información es posible proporcionarla, bien sea dentro de cada rubro de los estados o a través de notas aclaratorias.”

Del Boletín C-4 se desprende lo siguiente:

- Cómo se determina el importe del costo de ventas o costo de adquisición de la mercancía entregada en venta: sumando el importe del “*inventario inicial*” más el importe de las “*compras netas*” y restando a esta suma “*el inventario final de mercancías*” (punto número 10).
- Sistemas que se utilizan para la determinación del costo de ventas o costo de adquisición: costeo absorbente, costeo directo, costos históricos y predeterminados, cuáles son los gastos fijos y variables (puntos números 20 a 27).
- Cuáles son los gastos que se consideran para adquirir o dejar la mercancía en condiciones de ser enajenada (puntos números 14 a 17).

- Cuáles son las remuneraciones y gastos que deben considerarse directamente relacionados con la producción o prestación del servicio, así como la relación indirecta que alguno de los gastos puedan tener con la producción y, en su caso, la proporción que debe considerarse para el efecto de determinar el costo de lo vendido (puntos números 18 y 23).
- La importancia de que una vez que la empresa seleccione el sistema de determinación del costo de lo vendido y método de valuación que más se adecue a sus características, aquéllos sean aplicados en forma consistente, es decir, que permanezcan en el tiempo y, asimismo señala cuando por cualquier circunstancia los sistemas y/o métodos de valuación hubieren cambiado en relación con el ejercicio anterior, será necesario hacer la indicación correspondiente, explicando los efectos en el rubro de inventarios y en los resultados de la empresa (puntos números 9, 41, 42, 56 y 60).
- Se menciona en qué consisten los métodos de valuación de inventarios: primeras entradas primeras salidas, últimas entradas primeras salidas, costo identificado, costo promedio y detallista, así como el porqué en los dos primeros métodos no se pueden llevar en forma monetaria, puesto que en ambos se realiza el manejo físico de los artículos, que no necesariamente coincide con la forma en que se valúan (puntos números 28 a 43).
- El procedimiento que debe aplicarse cuando el costo de la mercancía sea superior al del mercado: valor de realización, valor de reposición, valor neto de realización (puntos números 44, 45 y 46).
- Qué constituye el rubro de inventarios de una empresa: los bienes destinados a la venta o a la producción para su posterior venta, tales como materia prima, producción en proceso, artículos terminados y otros materiales que se utilicen en el empaque, envase de mercancía o las refacciones para mantenimiento que se consuman en el ciclo normal de operaciones (punto número 7).

- Se menciona cómo debe considerarse la mercancía en tránsito y que no se encuentra en poder del contribuyente, así como tratándose de mercancía obsoleta o de lento movimiento, para determinar el costo de lo vendido (puntos números 12 y 43).

Así, del contenido del Boletín C-4 se desprenden una serie de normas técnicas y criterios o parámetros para llevar la contabilidad de un negocio, en el rubro de inventarios, los cuales son emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, con la finalidad de establecer lineamientos que orienten adecuadamente el análisis y consulta de la información financiera en beneficio de la empresa (administración, planeación, dirección, control y recursos financieros).

En esta tesitura, los principios de referencia son parámetros o lineamientos a seguir, que derivan de la obligación legal de las empresas de llevar contabilidad financiera, técnica cuya aplicación requiere conocimientos especializados propios de la materia por lo que dichos principios garantizan, por una parte, información financiera uniforme y general y, por otra, generan seguridad en el contribuyente en el momento de deducir el costo de lo vendido y determinar los derechos y obligaciones dentro de un marco legal.

Por tanto, con base en lo expuesto, esta Primera Sala considera que el sistema de deducción **“Del costo de lo vendido”**, previsto en diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco, no transgrede el principio tributario de legalidad,

que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en atención a que, como quedó asentado en las tesis y ejecutorias de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación insertadas con antelación, el debido acatamiento a ese principio se cumple porque en la ley se establecen las reglas generales de aplicación (cómo y cuándo), los lineamientos y parámetros a aplicar en la deducción respectiva, misma que conforma un elemento en la cuantificación de la obligación fiscal por parte del contribuyente, toda vez que no deja al arbitrio de la autoridad hacendaria la determinación y cálculo de aquélla.

En efecto, como se ha mencionado en líneas precedentes, en materia tributaria es posible que la ley formal no contenga la regulación a detalle de los elementos del tributo, por tanto, es suficiente que el ordenamiento jurídico señale los conceptos generales, los métodos, los lineamientos o parámetros dentro de los cuales es factible la actuación de la autoridad y, por ende, del contribuyente, sobre todo cuando dichas disposiciones versan sobre materias técnicas, indicadores económicos o financieros, cuya expresión aritmética no sea posible incorporarla al texto legal porque dependa de diversas variables y circunstancias específicas del cómo o cuándo se realiza el hecho imponible generador de la obligación fiscal.

Lo anterior es así, porque indudablemente existen fenómenos económicos y financieros que tienen una particular incidencia en la determinación de la base gravable de los tributos, por cuanto ésta aspira a ser la expresión de fidelidad y exactitud

de la cuantificación del hecho imponible en mayor o menor medida, situación que en la especie explica que tratándose de la deducción **“Del costo de lo vendido”**, el legislador en los preceptos jurídicos que lo establecen aspire que la determinación de esa deducción refleje la situación real del sujeto pasivo, así como su capacidad contributiva, para lo cual, se auxilia, en general, de la técnica contable, integrada por una serie de normas y principios financieros, cuya aplicación y observancia es obligatoria para las personas que emiten esa clase de información, ello bajo la premisa fundamental de que por disposición legal constituye un deber de las empresas llevar su contabilidad.

En ese sentido, la circunstancia de que en la Ley del Impuesto sobre la Renta no se contenga la definición legal de algunos conceptos, ni se establezcan pormenorizadamente los procedimientos a que se hace en la deducción multicitada, no implica una violación al principio de legalidad, ni al diverso de reserva de ley, puesto que decir el significado de las palabras empleadas y señalar en forma detallada los mecanismos que se utilicen para la determinación del costo de lo vendido o valuación de inventarios, no son más que la acción de constatar dichas cuestiones conforme a la técnica contable-financiera, cuyos principios y reglas, no son propios del contenido de una norma tributaria, toda vez que el objeto de ésta es establecer los elementos a partir de los cuales debe medirse la capacidad contributiva del sujeto en razón de su posición frente al objeto que se grava, mas no regular diversas materias.

En tal virtud, al prever la ley de la materia los sujetos, cómo se determina la deducción del costo de lo vendido, los elementos que la integran, los procedimientos aplicables y el momento en que debe llevarse a cabo, es inconcuso que en el ordenamiento jurídico se establecen los diversos lineamientos que deben observarse para aplicar la deducción denominada **“Del costo de lo vendido”**, sin que para comprender y aplicar esos elementos de carácter técnico sea menester una definición legal de los mismos, ya que como se ha mencionado, éstos corresponden a una ciencia cuyo alcance y conocimiento genérico corresponde a la disciplina contable, de ahí que basta que el particular se remita a las mismas para comprenderlos, lo que provoca y da certeza jurídica a las personas morales con actividades empresariales que tributan bajo el régimen general, puesto que no existen diferentes interpretaciones sobre esos temas; además, es necesario destacar que los métodos o procedimientos que se mencionan en la Ley del Impuesto sobre la Renta relativos a la cuestión en estudio, aun cuando inciden en uno de los elementos esenciales del tributo, lo cierto es que, considerados en sí mismos, no constituyen la base gravable sobre la que se aplica la tarifa, sino sólo mecanismos que se aplican previamente a la determinación del elemento esencial respectivo.

Sirve de apoyo a las consideraciones precedentes la tesis de jurisprudencia número P./J. 113/99, sustentada por el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, noviembre de 1999, página 6, que establece:

“ACTIVO DE LAS EMPRESAS. EL MÉTODO DE VALUACIÓN ESTABLECIDO EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO FORMA PARTE DE LA BASE. Aun cuando el método de valuación sirve para la determinación del valor de los activos, ello no significa que constituya también un elemento integrador de la base del tributo. Lo anterior es así porque de conformidad con el artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas el tributo se determina aplicando la tasa del 2% al valor de los activos en el ejercicio, obteniéndose éste de las reglas que para su cálculo se establecen en el procedimiento previsto por las distintas fracciones de ese numeral, que toma en cuenta promedios mensuales de activos financieros (fracción I); la actualización del saldo por deducir en el impuesto sobre la renta de activos fijos y gastos y cargos diferidos (fracción II); el monto original de la inversión de los terrenos (fracción III); y los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados (fracción IV). Es decir, con esas reglas contenidas en la ley impugnada o, en su caso, con las que se obtienen de la remisión que la misma hace a otros ordenamientos legales, se determina la base del impuesto de una manera general y abstracta, aplicable, por ende, a todos los causantes del impuesto; en tanto que con la aplicación a esa base del método de valuación que el contribuyente

utilice, se obtiene el valor de los activos afectos al pago del gravamen, pero de una manera particularizada que, por tanto, regirá exclusivamente a su propia situación, razón por la que ese resultado no puede integrar la base del impuesto que es de determinación previa a la aplicación del método de valuación para la fijación del monto del gravamen.”

En esas condiciones, el sistema de deducción del costo de lo vendido implica que los contribuyentes del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, podrán aplicar la deducción de los costos en los que incurren para dejar un artículo en condiciones de ser vendido, hasta el momento en el que ocurra la enajenación, lo cual, adicionalmente, no se considera inadecuado, si se parte de la premisa de que la erogación de los gastos necesarios para la producción o distribución de bienes y servicios –a diferencia de lo que ocurre al efectuarse la enajenación de los bienes producidos o adquiridos, o bien, al presentarse el servicio-, no implica modificación en el haber patrimonial del causante, sino que únicamente se traduce en una disminución en el flujo de efectivo de que disponen, apreciándose que, en todo caso, las adquisiciones efectuadas continúan formando parte del haber patrimonial de las empresas, si bien, ya no como efectivo, sí como bienes.

De esta manera, las personas morales, salvo excepciones, a partir del primero de enero de dos mil cinco, deducen las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos

semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, conforme al sistema del costo de lo vendido, esto es, hasta que se enajenen dichos bienes.

Ahora bien, respecto de la deducción de mercancías, materias primas, productos terminados y semiterminados, es menester reiterar que en la Ley del Impuesto sobre la Renta, han existido los siguientes sistemas:

- 1)** Costo de ventas, el cual estuvo vigente, hasta el treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y seis.
- 2)** Deducción de compras, vigente en los ejercicios fiscales de mil novecientos ochenta y siete a dos mil cuatro; y
- 3)** Costo de lo vendido, vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco.

El sistema de deducción de compras, vigente durante los ejercicios fiscales de mil novecientos ochenta y siete a dos mil cuatro, consiste en que el monto pagado por las mercancías, bienes y servicios, se realiza en el momento en que se adquieren o se prestan dichos servicios.

En cambio, el sistema de costo de venta o costo de lo vendido posibilita a los contribuyentes deducir el costo de las mercancías, bienes y servicios hasta que éstos son enajenados, lo que permite concluir que los causantes del régimen general del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuentan con una

mayor capacidad administrativa y, por tanto, no le son ajenos los conceptos relativos al costo de ventas.

En este tenor, la obligación de que una empresa lleve su contabilidad financiera constituye un deber jurídico de toda persona moral que realice actividades empresariales y es del dominio público que las personas que desempeñen esa actividad deben tener conocimientos técnicos y especializados, que se ejercen conforme a ciertos principios, métodos y procedimientos reconocidos nacional e internacionalmente en esa materia y de manera relevante conforme a los lineamientos que la rigen.

En tal virtud, tomando en cuenta que el mecanismo del costo de lo vendido no es desconocido para los causantes, al utilizarse cotidianamente para efectos financieros e, inclusive, servir de base para determinar la utilidad contable, resulta factible que para su deducción, se recurra a principios y procedimientos de la técnica contable, puesto que debe tomarse en cuenta que las normas, reglas y principios que integran esa materia son de observancia obligatoria para las personas que realizan esta profesión, las cuales por la dinámica que implica la contabilidad requieren de una actualización permanente y conocimiento de los cambios experimentados en el entorno bajo el cual se desarrolla la actividad empresarial, ya que indudablemente el legislador para implementar el sistema de deducción en comento, ha pretendido conjugar la seguridad jurídica del contribuyente y los avances de la técnica contable.

Es aplicable a lo precedente por identidad de razón, el criterio que informa la tesis P. LXXXVIII/98, del Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo VIII, diciembre de mil novecientos noventa y ocho, página 215, que señala:

“ACTIVO. LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, POR DISPONER, PARA LA ACTUALIZACIÓN DE LOS INVENTARIOS, LA POSIBILIDAD DE APLICAR LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS. La garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no resulta infringida porque el artículo 3o., párrafo cuarto, de la Ley del Impuesto al Activo, en relación con la determinación de la base del tributo, establezca la posibilidad de que los inventarios se actualicen conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, pues se advierte que hace referencia a esos principios, no como reglas o normas de conducta obligatoria, sino como bases consuetudinarias de una técnica como es la contabilidad que resulta auxiliar en el manejo de las empresas, es decir, como un método de valuación propio de las empresas que aporta resultados uniformes y que permite exámenes de

comprobación, de seguimiento aconsejable mas no obligatorio, tan es así que ese artículo no prevé una sanción por la falta de actualización de los inventarios conforme a los citados principios, sino otorga otras opciones para efectuar esa actualización, de ahí que no resulta indispensable que esos principios se encuentren precisados en ley, máxime que no es la función de ésta determinar el contenido y alcance de las técnicas contables, sino tomar en cuenta sus resultados para poder determinar la situación fiscal del contribuyente; a lo que debe agregarse que, de cualquier manera, es inconcuso que el conocimiento de esos principios se encuentra al alcance de los contribuyentes, lo que permite su aplicación.”

Finalmente, la conclusión que antecede no implica, de ninguna manera, desconocer que pudiera resultar compleja la mecánica para determinar el costo de lo vendido deducible en el ejercicio fiscal de que se trate, al no definir la Ley del Impuesto sobre la Renta ciertos conceptos, sin embargo, esta eventualidad no puede atribuirse a un quebrantamiento del principio de legalidad tributaria, para considerar que una ley es inconstitucional, puesto que tal situación no depende de los vicios en la redacción e imprecisión de términos en que el legislador ordinario pueda incurrir, en atención a que éste no se encuentra obligado a definir todos y cada uno de los términos que en los ordenamientos jurídicos se utilizan.

Es aplicable a lo anterior la tesis aislada y de jurisprudencia sustentadas por este Alto Tribunal, cuyos rubros, textos y datos de identificación, en el mismo orden, son las siguientes:

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY. Lo que exige el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, es que la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos esenciales, se encuentren en la ley y para ello es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales. No se puede pretender que se llegue al absurdo de exigir que el legislador defina, como si formulara un diccionario, cada una de las palabras que emplea, si las que eligió tienen un uso que revela que en el medio son de clara comprensión. De acuerdo con ello, expresiones como ‘uso doméstico’, ‘uso no doméstico’, ‘uso doméstico residencial’, ‘uso doméstico popular’ o ‘uso del sector público’ son, por sí solas, comprensibles, sin que pueda aceptarse que su empleo en la ley sea violatorio del principio de legalidad tributaria, ni tampoco exigirse que en la sentencia que

establece estas conclusiones se definan esas expresiones, exactamente por la misma razón. Además, si las autoridades administrativas al aplicar las disposiciones relativas se apartan del contenido usual de las expresiones al examinar en amparo la constitucionalidad de las resoluciones relativas, la correcta interpretación de la ley bastaría para corregir el posible abuso, sin que ello pudiera significar que se hubieran delegado en las autoridades administrativas facultades legislativas y que, por ello, la ley fuera inconstitucional.”

(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: III, Febrero de 1996. Tesis: P. XI/96. Página: 169).

“LEYES. SU INCONSTITUCIONALIDAD NO DEPENDE DE LOS VICIOS EN LA REDACCIÓN E IMPRECISIÓN DE TÉRMINOS EN QUE EL LEGISLADOR ORDINARIO PUEDA INCURRIR. Si bien la claridad de las leyes constituye un imperativo para evitar su ambigüedad, confusión o contradicción, ningún artículo constitucional exige que el legislador defina los vocablos o locuciones utilizados en aquéllas, pues tal exigencia tornaría imposible su función, en vista de que implicaría una labor interminable y nada práctica, provocando que no se cumpliera oportunamente con la finalidad de regular y armonizar las relaciones humanas. Por tanto, es incorrecto pretender que una ley sea inconstitucional por no definir un

vocablo o por irregularidad en su redacción, pues la contravención a la Carta Magna se basa en aspectos objetivos que generalmente son los principios consagrados en ella, ya sea prohibiendo una determinada acción de la autoridad en contra de los particulares gobernados u ordenando la forma en que deben conducirse en su función de gobierno. Además, de los artículos 14, 94, párrafo séptimo y 72, inciso f), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se advierte el reconocimiento, por parte de nuestro sistema jurídico, de la necesidad de que existan métodos de interpretación jurídica que, con motivo de las imprecisiones y oscuridades que puedan afectar a las disposiciones legales, establezcan su sentido y alcance, pero no condiciona su validez al hecho de que sean claras en su redacción y en los términos que emplean.”

(Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXII, Agosto de 2005, Tesis: 2a./J. 92/2005, Página: 310).

En consecuencia, son infundados los planteamientos de inconstitucionalidad hechos valer en contra de las normas que regulan el sistema de deducción denominado **“Del costo de lo vendido”**.

Ahora bien, debe considerarse infundado el agravio de la quejosa, en el que sostiene que el artículo Tercero Transitorio en sus fracciones V y IX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta

vigente para dos mil cinco, transgrede la garantía de irretroactividad de la ley consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

A efecto de contestar el planteamiento que antecede, es preciso tomar en cuenta que en el primer párrafo del artículo 14 constitucional, se consagra la garantía de irretroactividad de la ley; el referido precepto establece, en la parte que interesa:

“A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.”

Tal como se puede observar del numeral transcrito, a ninguna ley se le puede dar un efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, lo que de suyo más que referirse a las leyes, hace alusión a los actos de aplicación de las mismas; sin embargo, reiteradamente este Alto Tribunal ha considerado que la prohibición comprende también las previsiones legales que se establecen en los ordenamientos jurídicos.

Efectivamente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la irretroactividad que prohíbe el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, atañe tanto al legislador, por cuanto a la expedición de las leyes, como a las autoridades que las aplican a un caso determinado y, para determinarlo así, ha acudido a la **TEORÍA DE LOS DERECHOS ADQUIRIDOS** y a la **TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA**.

1. En la primera de las teorías citadas, se distingue entre dos conceptos, a saber: el relativo al **derecho adquirido** que lo define como aquél que implica la introducción de un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, a su dominio o a su haber jurídico y, el diverso que se refiere a la **expectativa de derecho** definido como la pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho; es decir, el derecho adquirido constituye una realidad y la expectativa de derecho corresponde a algo que en el mundo fáctico no se ha materializado. Por consiguiente, se sostiene que si una ley o acto concreto de aplicación no afecta derechos adquiridos sino simples expectativas de derecho no se viola la garantía de irretroactividad de las leyes prevista en el artículo 14 de la Constitución Federal (Teoría de los Derechos Adquiridos).

En efecto, esta teoría que se apoya en la distinción fundamental entre derechos adquiridos y expectativas de derecho, establece que no se pueden afectar o modificar derechos adquiridos durante la vigencia de una ley anterior, ya que aquellos se regirán siempre por la ley a cuyo amparo nacieron y entraron a formar parte del patrimonio de las personas, aun cuando esa ley hubiese dejado de tener vigencia al haber sido substituida por otra diferente; en cambio, una nueva ley podrá afectar simples expectativas o esperanzas de gozar de un derecho que aún no ha nacido en el momento en que entró en vigor, sin que se considere retroactiva en perjuicio del gobernado.

Corroborar lo anterior, la tesis 2ª. LXXXVIII/2001, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la página 306, Tomo XIII, junio de 2001, Novena Época, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo tenor es:

“IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. NO SE VIOLA ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL CUANDO LAS LEYES O ACTOS CONCRETOS DE APLICACIÓN SÓLO AFECTAN SIMPLES EXPECTATIVAS DE DERECHO, Y NO DERECHOS ADQUIRIDOS. Conforme a la interpretación que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha hecho del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en cuanto al tema de la irretroactividad desfavorable que se prohíbe, se desprende que ésta se entiende referida tanto al legislador, por cuanto a la expedición de las leyes, como a la autoridad que las aplica a un caso determinado, ya que la primera puede imprimir retroactividad, al modificar o afectar derechos adquiridos con anterioridad y la segunda, al aplicarlo, produciéndose en ambos casos el efecto prohibido por el Constituyente. Ahora bien, el derecho adquirido es aquel que ha entrado al patrimonio del individuo, a su dominio o a su haber jurídico, o bien, es aquel que implica la introducción de un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona o haber

jurídico; en cambio, la expectativa de derecho es una pretensión o esperanza de que se realice una situación determinada que va a generar con posterioridad un derecho; es decir, mientras que el derecho adquirido constituye una realidad, la expectativa de derecho corresponde al futuro. En estas condiciones, se concluye que si una ley o un acto concreto de aplicación no afectan derechos adquiridos sino simples expectativas de derecho no violan la garantía de irretroactividad de las leyes prevista en el precepto constitucional citado.”

De los razonamientos anteriores, se debe concluir que una ley es retroactiva cuando trata de modificar o destruir en perjuicio de una persona los derechos que adquirió bajo la vigencia de la ley anterior, toda vez que éstos ya entraron en el patrimonio o en la esfera jurídica del gobernado, y no cuando se aplica a expectativas de derecho.

Adicionalmente, es menester señalar que, en materia tributaria, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la teoría de los derechos adquiridos, no es posible aplicarla en el sentido de que los individuos puedan seguir tributando de manera indefinida conforme a las reglas vigentes en un momento dado, en virtud de que llegar a ese extremo, implicaría desconocer, por una parte, que el sistema tributario constituye un instrumento privilegiado para alcanzar metas de política fiscal y económica (igualdad, redistribución de la renta, solidaridad, entre otros) y, por otra, no considerar que al hablar de política

económica y fiscal, indudablemente se hace alusión a una realidad en permanente transformación, circunstancia que no se actualiza con la misma intensidad en las normas relativas al Derecho Privado, motivo que determina la extraordinaria variabilidad de las normas fiscales, misma que responde a las necesidades de una constante adecuación de los recursos económicos a las finalidades estatales que se pretenden conseguir, sin que ello implique que las normas de derecho fiscal puedan quedar excluidas de la observancia del principio que consagra el artículo 14 constitucional, consistente en la irretroactividad de las leyes, el cual constituye una garantía de seguridad jurídica a favor de los gobernados y un límite para el legislador de respetar y cumplir todos aquellos requisitos, condiciones, elementos o circunstancias, cuyo acatamiento sea jurídicamente necesario para que un acto de autoridad produzca válidamente la afectación particular, en la esfera jurídica del gobernado, que esté destinado a realizar.

Por tanto, si bien, el Congreso de la Unión legisla anualmente en materia impositiva para determinar los impuestos que deberán cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, lógica y jurídicamente, debe entenderse que las disposiciones que en esa materia se encuentren vigentes cada año, regularán los hechos acaecidos durante el mismo, pero sin que puedan afectar no sólo las situaciones jurídicas consumadas o constituidas con anterioridad (de las que derivan derechos y obligaciones), sino tampoco las consecuencias que de estas últimas se sigan produciendo en los casos en que el desconocimiento o afectación de esas consecuencias impliquen necesariamente la modificación

de la propia situación jurídica o del hecho adquisitivo del derecho, puesto que únicamente podría afectar aquéllas que no han acontecido (*facta pendentia*) cuando con ello no se destruya o altere una situación jurídica consumada generadora de un derecho en perjuicio del interesado, de conformidad con el criterio sustentado por el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis visible en la página 53, Tomo 38, Tercera Parte, Séptima Época, del Semanario Judicial de la Federación, que dice:

“RETROACTIVIDAD EN LA TRIBUTACIÓN.
Normalmente las leyes deben aplicarse durante el período de su vigencia; sólo por excepción deben seguirse aplicando a pesar de que las leyes posteriores las hayan derogado o abrogado, a fin de preservar los derechos o las situaciones jurídicas favorables a los interesados, que se constituyeron al amparo de aquéllas, y en acatamiento al artículo 14 constitucional que consagra la no retroactividad de la ley. Lógicamente, los problemas más complejos al respecto se presentan cuando el ejercicio de la facultad o derecho o la situación jurídica constituida no se agota en sus efectos durante el tiempo de vigencia de la ley a cuyo amparo se produjo y ésta es sustituida por otra que ya no consagra ese derecho; pero con frecuencia una ley no sólo debe regir los hechos acaecidos durante su vigencia, sino también las consecuencias jurídicas

de los mismos que se sigan produciendo aun bajo la vigencia de una nueva ley, para lo cual debe atenderse ya sea al concepto de derecho adquirido, al de situación jurídica concreta o al de situación jurídica constituida. Con base en lo anterior, si bien el Congreso de la Unión debe legislar anualmente en materia impositiva para determinar los impuestos que habrán de cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, lógica y jurídicamente debe entenderse que las disposiciones que en esa materia se encuentren vigentes cada año regirán los hechos acaecidos durante el mismo; pero sin que puedan afectar, no sólo las situaciones jurídicas consumadas o constituidas con anterioridad, sino tampoco las consecuencias que de estas últimas se sigan produciendo en los casos en que el desconocimiento o afectación de esas consecuencias implique necesariamente la afectación de la propia situación jurídica o del hecho adquisitivo del derecho, puesto que únicamente podría afectar esas consecuencias aun no producidas (facta pendentia) cuando con ello no se destruya o afecte en perjuicio del interesado la situación jurídica consumada generadora de su derecho.”

Por consiguiente, la garantía de la irretroactividad de las leyes que consagra el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece que no se

pueden modificar o afectar los derechos que adquirió un gobernado bajo la vigencia de una ley anterior con la entrada de una nueva disposición, pero sí se pueden regular por las nuevas disposiciones legales las meras expectativas de derecho, sin que se contravenga el numeral en comento.

2. Por otra parte, en relación con la Teoría de los Componentes de la Norma, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, parte de la idea de que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, en la que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, que los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y de cumplir con éstas. Sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo, por ello para que se analice la retroactividad o irretroactividad de las normas es necesario atender a las siguientes hipótesis que pueden llegar a generarse a través del tiempo:

- a) Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia en ella regulados, no se pueden variar, suprimir o modificar ese supuesto o la consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad de las normas, toda vez que ambos nacieron a la vida jurídica con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley.
- b) Cuando la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si el supuesto y algunas de las consecuencias se realizan bajo la vigencia de una ley, quedando pendientes algunas

de las consecuencias jurídicas al momento de entrar en vigor una nueva disposición jurídica, dicha ley no podría modificar el supuesto ni las consecuencias ya realizadas.

- c) Cuando la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, no se producen durante su vigencia, pero cuya realización no depende de los supuestos previstos en esa ley, sino únicamente estaban diferidas en el tiempo, por el establecimiento de un plazo o término específico, en este caso la nueva disposición tampoco podría suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, toda vez que estas últimas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley.
- d) Cuando para la ejecución o realización de las consecuencias previstas en la disposición anterior, pendientes de producirse, es necesario que los supuestos señalados en la misma, se realicen después de que entró en vigor la nueva norma, tales consecuencias deberán ejecutarse conforme a lo establecido en ésta, en atención a que antes de la vigencia de dicha ley no se actualizaron ni ejecutaron ninguno de los componentes de la ley anterior (supuestos y consecuencias acontecen bajo la vigencia de la nueva disposición).

Los supuestos que anteceden se sustentan en la tesis de jurisprudencia número P./J. 123/2001, cuyo rubro, texto y datos de localización son los siguientes:

“RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA. Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer

párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se

realizaron los componentes de la norma sustituida.

2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva.

3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley.

4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los

actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.”

(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XIV, Octubre de 2001. Tesis: P./J. 123/2001, Página: 16).

Precisado lo anterior, para estar en posibilidad de determinar si una disposición normativa es violatoria de lo dispuesto por el artículo 14 de la Constitución General de la República, **con base en la teoría de los componentes de la norma, es menester tener en cuenta los distintos momentos en que se realiza el supuesto o supuestos jurídicos, la consecuencia o consecuencias que de ellos derivan y la fecha en que entra en vigor la nueva disposición.**

En tal virtud, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en las teorías admitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para interpretar el tema de retroactividad, resulta que una norma transgrede el precepto constitucional antes señalado, cuando la ley trata de modificar o alterar derechos adquiridos o supuestos jurídicos y consecuencias de

éstos que nacieron bajo la vigencia de una ley anterior, lo que sin lugar a dudas conculca en perjuicio de los gobernados dicha garantía individual, lo que no sucede cuando se está en presencia de expectativas de derecho o de situaciones que aún no se han realizado, o consecuencias no derivadas de los supuestos regulados en la ley anterior, pues en esos casos, sí se permite que la nueva ley las regule.

Ahora bien, de acuerdo a lo expuesto se procede a examinar si las disposiciones transitorias que se impugnan son o no retroactivas.

En este tenor, el texto de las normas en cuestión es el siguiente:

“Artículo Tercero. En relación con las modificaciones a que se refiere el artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

(...)

IV. Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004

(...).

Cuando los contribuyentes no opten por acumular inventarios considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha.

(...)

IX. Los contribuyentes deberán levantar un inventario físico de sus mercancías, al 31 de diciembre de 2004, pudiendo optar por utilizar el inventario físico que hubieran levantado con anterioridad a dicha fecha sin que exceda de un plazo de 30 días, siempre que se consideren los movimientos efectuados durante dicho plazo. El inventario físico se deberá valorar utilizando el método de primeras entradas primeras salidas y la información de dicho inventario se deberá conservar a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo establecido en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.

El inventario físico que se levante en los términos de esta fracción, servirá de base para los subsecuentes inventarios de existencia que se deben levantar en los términos de las disposiciones fiscales aplicables.”

Como se advierte, las previsiones legales, en lo que interesa, establecen:

- No tendrá costo de venta deducible las mercancías que se tengan en inventario al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, hasta agotar existencias.
- Tienen la obligación de ***“levantar un inventario físico de mercancías”*** al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.
- El inventario físico que antecede se deberá valorar utilizando el método de primeras entradas primeras salidas y servirá de base para los subsecuentes inventarios de existencia que se deben levantar.

En esta tesitura, con fundamento en los criterios que ha sustentado esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en torno a la interpretación del primer párrafo del artículo 14 de la

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que se precisaron con antelación, se considera que lo dispuesto en las normas que se combaten no modifican o afectan derechos adquiridos o supuestos jurídicos y las consecuencias de éstos, que nacieron bajo la ley vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

Lo anterior es así, porque lo previsto en la fracción IV de la disposición transitoria antes mencionada en lo relativo a que no tendrán costo de venta deducible las mercancías que se tengan en inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro **“hasta agotar sus existencias”**, obedece a que conforme al sistema anterior la disminución de la base gravable por ese concepto se llevó a cabo cuando se efectuaron las adquisiciones, de las materias primas, de los productos semiterminados o terminados, que utilizan los contribuyentes para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos; en este tenor, lo previsto en la norma no afecta derechos adquiridos o situaciones jurídicas consumadas o constituidas conforme a la legislación anterior, sino que simplemente reconoce que aquéllas compras ya fueron motivo de deducción y que no es posible que el contribuyente nuevamente las considere y disminuya de la base gravable para el ejercicio fiscal de dos mil cinco, en el que se sustituyó el sistema de deducción por adquisiciones por el diverso de deducción del costo de lo vendido.

Por otra parte, respecto de las obligaciones que impone la fracción IX del artículo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el sentido de que debe levantarse un inventario

físico de mercancías al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro y valorar este inventario utilizando el método de primeras entradas primeras salidas, es menester señalar que tampoco es posible considerar que transgreden el principio de irretroactividad de la ley, toda vez que en primer lugar, la obligación de levantar un inventario físico se encontraba prevista con antelación en el artículo 86, fracción V, del mismo ordenamiento jurídico vigente en dos mil cuatro, luego, no modifica algún derecho adquirido o situación jurídica consumada o constituida con anterioridad; y, por lo que hace a la obligación de valorar ese inventario, conforme a un método determinado, aun cuando constituye un deber antes no previsto (se adiciona este deber en la disposición transitoria), lo cierto es que tal previsión no incide hacia el pasado, sino al ámbito de la vigencia del nuevo sistema de deducción denominado **“Del costo de lo vendido”**, puesto que no se toma en cuenta para determinar el impuesto respecto de años anteriores, sino que únicamente sirve como sustento, parámetro o base para los subsecuentes inventarios que se consideren para fijar la deducción en comento a partir de su entrada en vigor.

Sobre el particular debe destacarse que en la Séptima Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004, publicada en el Diario Oficial de la Federación el veintiocho de diciembre de dos mil cuatro, en la regla 3.4.23 se establece:

“3.4.23. Para los efectos de la fracción IX del artículo Tercero de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1 de diciembre de 2004, en relación

con el artículo 91 del Reglamento de dicha ley, los contribuyentes que deban levantar un inventario físico de sus mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, al 31 de diciembre de 2004, podrán optar por considerar el inventario físico que en su caso hubiesen levantado con posterioridad a dicha fecha, sin que excede de un plazo de 90 días, siempre que se eliminen los movimientos efectuados durante dicho plazo. Asimismo, los contribuyentes podrán considerar los inventarios a que se refiere esta regla, que en su caso se hubiesen levantado con anterioridad al 1 de enero de 2005, sin que exceda de un plazo de 60 días, siempre que consideren los movimientos efectuados durante dicho periodo.”

En ese sentido son infundados los planteamientos antes examinados.

En sus siguientes conceptos de agravio, la quejosa controvierte la fracción IV del artículo Tercero del decreto impugnado —el cual establece que, para determinar el costo de lo vendido, los contribuyentes no podrán deducir las existencias en inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro—, por ser violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria, con motivo de que la prohibición conlleva a que las personas tributen, no con base en su real capacidad contributiva, sino conforme a una base ficta.

A juicio de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dicho planteamiento resulta infundado, en atención a las siguientes consideraciones.

A fin de sustentar lo anterior, resulta necesaria la remisión a las consideraciones ya plasmadas en la presente resolución, relativas tanto al contenido y alcance de la garantía constitucional de proporcionalidad, como a su aplicación en lo general al sistema de deducción del costo de lo vendido, mismas que se sintetizan a continuación.

- El principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada; esto es, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.
- Para analizar la proporcionalidad de un impuesto, debe atenderse a los términos en los que se realiza el respectivo hecho imponible, tomando en cuenta su naturaleza, es decir, si grava una manifestación general de la riqueza de los gobernados.
- En el caso del impuesto sobre la renta, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el mismo se genera operación tras operación, en la medida en la que se genera el ingreso.
- Ratificando lo anterior, debe considerarse, adicionalmente, que la determinación del gravamen se justifica si la imposición se efectúa sobre el impacto patrimonial positivo apreciable en el gobernado, mismo que sólo puede evidenciarse en términos reales si se considera, no sólo el ingreso bruto generado aisladamente, sino la utilidad real, obtenida mediante la consideración conjunta del ingreso y de las cantidades erogadas como costo de generación del ingreso.

- En los términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la disminución de ciertos conceptos deducibles, aplicada a los ingresos percibidos por el causante, permite la determinación de una auténtica utilidad, es decir, de un ingreso neto, debiendo apreciarse que la proporcionalidad que deben observar las contribuciones se satisface en la medida en la que los causantes se vean conminados a efectuar enteros que atiendan a su efectiva capacidad contributiva, es decir, para el caso de impuestos directos, que atiendan al referido nivel de ingresos netos, pues sólo éste permite determinar la capacidad que tiene el contribuyente para resentir las cargas tributarias.
- A fin de que la deducción del costo de lo vendido resulte acorde con la garantía constitucional de proporcionalidad, es necesario que la misma permita el reconocimiento de los costos en los que incurre una sociedad para dejar al producto en condiciones de ser enajenado —sea que se dediquen a la comercialización o a la producción de mercancías—.
- Del contenido del artículo 45-B de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que, en el caso de contribuyentes dedicados a actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán dentro del costo de ventas, los siguientes conceptos: el importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas, efectuadas en el ejercicio, adicionado con los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de venta.
- Asimismo, del artículo 45-C de dicho ordenamiento, se desprende que en el caso de personas morales dedicadas a otras actividades empresariales, considerarán dentro del costo las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas, efectuadas en el ejercicio, adicionado con las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios, con los gastos netos de descuentos, devoluciones o bonificaciones, relacionadas

directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios, así como con la deducción de inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, en el por ciento máximo de deducción autorizado por la Ley, cuando no se hubieran deducido de manera inmediata.

- En relación con lo anterior, se observa que las disposiciones que regulan en lo general el sistema del costo de ventas en vigor a partir de enero de dos mil cinco —y, de manera particular, los artículos 45-B y 45-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta—, permiten, en términos generales, el reconocimiento del importe de adquisiciones efectuadas en el ejercicio —tanto de mercancías, como de materias primas, productos terminados o semiterminados—; de los gastos directos e indirectos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas; las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, así como las inversiones relacionadas con la actividad.
- En tal virtud, el Tribunal Pleno ha concluido que la deducción del costo de lo vendido, determinada de manera general en los términos descritos, posibilita que la cuantificación de la utilidad fiscal para efectos del impuesto sobre la renta, efectivamente corresponda al incremento patrimonial neto del causante en el ejercicio de que se trate, con lo cual el gravamen finalmente incide en los ingresos que resultan relevantes para el mismo, de lo cual se desprende que dicho esquema de deducción, en lo general, no resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria.

En relación con lo anterior, debe decirse que el hecho de que la disposición prescriba que para determinar el costo de lo vendido, las personas morales contribuyentes del impuesto sobre la renta, no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, no es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, sino que,

por el contrario, resulta acorde con la modificación legislativa consistente en la sustitución del sistema de deducción de adquisiciones, con el del costo de lo vendido.

En efecto, no debe pasarse por alto que las existencias a dicha fecha —coincidente con el final del último ejercicio en el que se permitió la deducción de adquisiciones—, ya habrían sido deducidas al momento de ser adquiridas y, por ende, su efecto ya habría sido reconocido frente a la situación jurídica del causante, e inclusive, podría aún impactar la determinación del gravamen, como parte de una pérdida fiscal pendiente de amortizar frente a la utilidad de ejercicios futuros.

En otras palabras, se trata de mercancía cuyo costo de ventas fiscal no contempla el importe de las adquisiciones de mercancías a dicha fecha —al haber sido deducido el mismo al momento de su adquisición—, por lo que resultaría ilógico que se autorizara la deducción de dicho concepto.

Consecuentemente, la prohibición establecida en la fracción IV del artículo Tercero del decreto de reformas para dos mil cinco de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no solo permite que el gravamen se calcule atendiendo a la capacidad contributiva real del sujeto pasivo, sino que evita una eventual duplicidad en el reconocimiento de dicho concepto, como acontecería en caso de que se permitiera realizar la deducción en dos ocasiones diversas —la primera, al efectuarse la deducción de la adquisición, y la segunda, al enajenarse la mercancía y reconocerse el costo de

ventas—, lo cual únicamente se traduciría en un perjuicio injustificado al erario federal.

Con base en lo anterior, puede concluirse que la disposición analizada de ninguna manera violenta la garantía constitucional de proporcionalidad al no permitir la deducción del costo correspondiente a las mercancías en existencia al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

Igualmente la quejosa refiere que se viola la garantía de proporcionalidad tributaria, por parte de la fracción IV del artículo Tercero del decreto impugnado, en tanto establece la obligación para todos los contribuyentes que no ejerzan la opción de acumulación de inventarios a la que se refieren la propia fracción IV y la V, de considerar que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al primero de enero de dos mil cinco hasta agotar sus existencias a esa fecha, lo cual —a juicio de la quejosa— implica contribuir en una medida no acorde a su capacidad contributiva.

La disposición en estudio establece lo siguiente:

“ARTÍCULO TERCERO. En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

[...]

IV. Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004. No obstante lo anterior, los contribuyentes podrán

optar por acumular los inventarios a que se refiere esta fracción, conforme a lo establecido en la siguiente fracción, en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen las mercancías. Cuando los contribuyentes no opten por acumular los inventarios considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha”.

A juicio de esta Primera Sala, el reclamo identificado se considera infundado, en atención a lo que a continuación se expone.

En primer término, es necesario analizar dicha disposición, así como el efecto que la misma tendría sobre la esfera jurídica del contribuyente.

A través de la fracción IV del artículo Tercero del decreto legislativo reclamado se reconoce que el costo de ventas de las mercancías en existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro no contemplará el importe de las adquisiciones respectivas. Ello es perfectamente razonable, pues no debe pasarse por alto que se trata de mercancías e insumos cuyo valor de adquisición ya habría sido deducido, conforme al sistema vigente hasta diciembre de dos mil cuatro.

Ahora bien, en el caso de causantes que decidan no ejercer la opción a la que se refiere la fracción V del artículo Tercero, la parte final de la fracción IV dispone que dichas empresas considerarán que lo primero que enajenan es lo primero que adquirieron antes del primero de enero de dos mil cinco, hasta

agotar sus existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

Lo anterior implica que la legislación considerará que la operación tuvo por objeto la venta de mercancía adquirida con anterioridad al cambio de sistema de deducción, en la cual se contempla el valor de adquisición como parte del costo de ventas ***para efectos contables*** —no así para efectos fiscales—, a pesar de que pudiera tratarse de mercancía adquirida con posterioridad a dicha reforma, que reflejaría dicho concepto dentro del costo de ventas tanto fiscal como contable.

Así, dicha disposición puede ser apreciada desde dos ópticas —una en sentido positivo y otra en negativo—, cada una de ellas con consecuencias diversas, para efectos del análisis de los argumentos planteados en el juicio de garantías:

- Por una parte, en sentido positivo, la posibilidad de que se atribuyan efectos de venta de mercancía adquirida antes de dos mil cinco, cuando puede tratarse de mercancía adquirida con posterioridad al primero de enero de dos mil cinco, es decir, que para efectos fiscales saldría del almacén un artículo cuyo costo de ventas fiscal no contemplará el valor de adquisición respectivo;
- Por la otra, en sentido negativo, la posibilidad de que se le nieguen los efectos de una venta de mercancía adquirida después de dos mil cinco, cuando puede tratarse de mercancía efectivamente adquirida con posterioridad al primero de enero de dos mil cinco, es decir, estimar que para efectos fiscales no saldría del almacén un artículo cuyo costo de ventas fiscal “pleno”, es decir, incluyente del valor de adquisición.

Por efectos de claridad, ambas ópticas pueden ser enunciadas simplemente diciendo que la normatividad considera que **sí** se vende un artículo “de dos mil cuatro” —el referido sentido positivo —, y que **no** se vende un artículo “de dos mil cinco” —sentido negativo—, aún y cuando las circunstancias pueden ser distintas, es decir, que puede tratarse de la venta de mercancía adquirida en dos mil cinco —cuyo costo de ventas fiscal incluiría el valor de adquisición, siendo plenamente deducible—.

Para ilustrar los efectos de lo anterior, resulta conveniente acudir al siguiente ejemplo:

Planteamiento: Considérese el caso de una empresa que contaba con tres unidades en existencia al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, cuyo costo —recuérdese, solo para efectos contables— asciende a \$1,500.00 (Mil quinientos pesos); dicha empresa adquiere cuatro unidades del mismo producto durante el mes de enero de dos mil cinco, siendo el caso que cada una de éstas reflejaría un costo —para efectos contables y fiscales— de \$1,700.00 (Mil setecientos pesos). El caso planteado se presenta gráficamente a continuación, como punto de partida previo a la etapa de ventas:

Existencias a diciembre 2004	Adquisiciones de 2005	Existencias En el almacén	Ventas	
Costo de ventas fiscal	Costo de ventas (fiscal y contable)		Salida del almacén	Efectos fiscales (salida reconocida)
Unidad 1: \$0	Unidad 4: \$1,700	Unidad 1		
Unidad 2: \$0	Unidad 5: \$1,700	Unidad 2		
Unidad 3: \$0	Unidad 6: \$1,700	Unidad 3		
	Unidad 7: \$1,700	Unidad 4		
		Unidad 5		
		Unidad 6		
		Unidad 7		

--	--	--	--	--

Paso 1: Primera venta, en la cual se venden dos de los artículos adquiridos en dos mil cinco y, a pesar de ello, la legislación considera que se enajenan dos de los adquiridos antes de la reforma. La representación gráfica —en la cual se expresa el efecto fiscal y únicamente se enuncia el contable— se presenta a continuación:

Existencias a diciembre 2004	Adquisiciones de 2005	Existencias En el almacén	Ventas	
Costo de ventas fiscal	Costo de ventas (fiscal y contable)		Salida del almacén (*)	Efectos fiscales (salida reconocida)
Unidad 3: \$0	Unidad 4: \$1,700 Unidad 5: \$1,700 (Unidad 6: \$1,700) (Unidad 7: \$1,700)	Unidad 1 Unidad 2 Unidad 3 Unidad 4 Unidad 5	Unidad 6 Unidad 7 (*) No reconocida para efectos fiscales.	Unidad 1 \$0 Unidad 2 \$0

Paso 2: Segunda venta, en la cual se vende uno de los artículos adquiridos en dos mil cinco y, a pesar de ello, la legislación considera que se enajena el último de los adquiridos antes de la reforma. La representación gráfica se presenta a continuación:

Existencias a diciembre 2004	Adquisiciones de 2005	Existencias En el almacén	Ventas	
Costo de ventas fiscal	Costo de ventas (fiscal y contable)		Salida del almacén (*)	Efectos fiscales (salida reconocida)
	Unidad 4: \$1,700 (Unidad 5: \$1,700) (Unidad 6: \$1,700) (Unidad 7: \$1,700)	Unidad 1 Unidad 2 Unidad 3 Unidad 4	Unidad 5 (*) No reconocida para efectos fiscales.	Unidad 3 \$0

yITEv+HT+PwPmGSFftKW0oFSV6yZqnv0x82Hwrp8vE=

--	--	--	--	--

Paso 3: Tercera venta, en la cual se vende uno de los artículos adquiridos en dos mil cinco y —una vez “agotado” el inventario al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro en los términos de la fracción IV en estudio—, se permite el reconocimiento del costo de ventas “pleno”, es decir, incluyente del valor de adquisición. La representación gráfica se formula a continuación:

Existencias a diciembre 2004	Adquisiciones de 2005	Existencias En el almacén	Ventas	
Costo de ventas fiscal	Costo de ventas (fiscal y contable)		Salida del almacén	Efectos fiscales (salida reconocida)
	(Unidad 5: \$1,700) (Unidad 6: \$1,700) (Unidad 7: \$1,700)	Unidad 1 Unidad 2 Unidad 3	Unidad 4	Unidad 4: \$1,700

Paso 4: Cuarta venta, en la cual se venden dos de los artículos adquiridos en dos mil cuatro y, a pesar de ello —al haberse “agotado” el inventario a diciembre de dos mil cuatro en los términos de la fracción IV que se analiza—, la legislación considera que se enajenan dos de los adquiridos después de la reforma. La representación gráfica se presenta a continuación:

Existencias a diciembre 2004	Adquisiciones de 2005	Existencias En el almacén	Ventas	
Costo de ventas fiscal	Costo de ventas (fiscal y contable)		Salida del almacén	Efectos fiscales (salida reconocida)
	(Unidad 7: \$1,700)	Unidad 1	Unidad 2 Unidad 3	Unidad 5: \$1,700 Unidad 6: \$1,700

yITev+HT+PwPmGSFftKW0oFSV6yZqnv0x82Hwrp8vE=

Paso 5: Quinta y última venta, en la cual se vende el último artículo en existencia, adquirido en dos mil cuatro y, a pesar de ello —al haberse “agotado” el inventario a diciembre de dos mil cuatro en los términos de la fracción IV que se analiza—, la legislación considera que se enajena uno de los adquiridos después de la reforma. La representación gráfica se presenta a continuación:

Existencias a diciembre 2004	Adquisiciones de 2005	Existencias En el almacén	Ventas	
Costo de ventas fiscal	Costo de ventas (fiscal y contable)		Salida del almacén	Efectos fiscales (salida reconocida)
			Unidad 1	Unidad 7: \$1,700

Un primer acercamiento al presente caso parecería indicar que la disposición reclamada tendría un impacto en la obligación sustantiva del causante —al dar efectos fiscales diversos a los que se desprenden de los registros contables, en relación con las ventas efectuadas—, mismo que constituye la base de la aducida violación a la garantía constitucional de proporcionalidad.

En efecto, únicamente en uno de los escenarios —el correspondiente al paso 3— la venta efectuada coincide con los registros contables. En cambio, las dos primeras ventas implicaron salida del inventario de mercancía adquirida en dos mil cinco —que tiene un costo de ventas contable y fiscal en el que se reconoce el valor de adquisición—, pero la valuación de la misma conllevó la venta de mercancía adquirida en dos mil

cuatro; de manera similar, las ventas 4 y 5, aunque corresponden a mercancía adquirida en dos mil cuatro, tuvieron un efecto legal relativo a su valuación que permitió la deducción del costo de ventas “pleno”.

Sin embargo, debe destacarse que ello no implica que no se permita la deducción del costo de ventas de mercancía adquirida en dos mil cinco —en los pasos 1 y 2 del ejemplo—, ni que se autorice una doble deducción del valor de adquisición de la mercancía adquirida en el dos mil cuatro, la primera al momento de la adquisición, y la segunda, al momento de la enajenación, como parte del costo de ventas —en los pasos 4 y 5 del ejemplo—. Por el contrario, como puede observarse, a partir del paso 3 se permite la deducción del costo “pleno” correspondiente a cuatro unidades, que son las adquiridas en dos mil cinco —si bien ello acontece al venderse las últimas cuatro, que en inventarios se reflejan como la salida de las tres unidades restantes de las existencias de dos mil cuatro, y una de las adquiridas en dos mil cinco—.

En realidad, lo preceptuado en el último enunciado de la fracción IV del artículo Tercero del decreto legislativo reclamado, debe ser analizado como una instrucción para que los causantes unitariamente ubiquen los efectos de la enajenación, es decir, para que puedan entenderla como una salida de mercancía de alguno de los dos grupos —los adquiridos antes de la reforma legal, por un lado, y los adquiridos después de ésta, por el otro—, atribuyéndole los efectos legales correspondientes, hasta que se

agoten las existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

En este contexto, una vez analizado el alcance de la disposición reclamada, se procede al análisis de los argumentos a través de los cuales se plantea su inconstitucionalidad, en relación con la garantía de proporcionalidad tributaria.

Tal y como ha sido precisado, la fracción en la cual ubica la quejosa el reclamo efectuado establece que, en caso de no ejercer la opción a que se refiere la fracción V, se considerará que lo primero que se enajena es lo primero que hubiere sido adquirido antes de enero de dos mil cinco, hasta agotar las existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

Ahora bien, no asiste razón a la quejosa al afirmar que el numeral reclamado no permite el reconocimiento de la deducción correspondiente, impidiéndole aminorar la carga fiscal a su cargo en la medida del costo de ventas que tiene la mercancía efectivamente enajenada.

Como se ha señalado, la disposición en análisis solamente establece reglas para la identificación unitaria de la mercancía dentro de los dos grupos posibles, debiendo apreciarse que el costo de ventas correspondiente al inventario en existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro no contempla el valor de adquisición respectivo y, adicionalmente, de ninguna manera se rechaza la deducción del costo de ventas de la mercancía adquirida a partir del primero de enero de dos mil cinco, sino que

únicamente se preceptúa que ésta se efectuará una vez que se considere que se ha agotado el inventario en existencias a la fecha en la que se modificó el sistema de deducción.

En relación con lo anterior, debe apreciarse que se trata de una disposición que regula la forma en la que se ha de valorar el inventario de mercancías, lo cual no tiene trascendencia en lo que concierne al importe de las adquisiciones efectuadas con anterioridad al primero de enero de dos mil cinco, toda vez que se trata de mercancía cuyo costo fiscal, en todo caso, no refleja el valor de adquisición, motivo por el que el método por el cual éste sea valuado no tiene una repercusión en la obligación fiscal sustantiva, pues dicho aspecto del costo será siempre “0” (cero), bajo cualquier mecanismo de asignación de valor.

Y, tratándose de un método que otorgue un valor a cierta mercancía, debe insistirse en que cualquiera de las reglas respectivas —en el presente caso, considerar que lo primero que se enajena es lo primero que se adquirió antes del primero de enero de dos mil cinco— no implica una desautorización de la deducción correspondiente, sino una prescripción para que el valor de la mercancía sea asignado según ciertas premisas, como lo es que, previo a que se considere que se enajena una mercancía adquirida en dos mil cinco, se haya agotado el inventario al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

En efecto, la norma reclamada permite la asignación a la mercancía de un valor que refleja el costo de ventas que corresponde —desde luego, cuando se trata de mercancía

adquirida a partir de dos mil cinco, pues en caso contrario, se reitera, el costo de ventas deducible no debe reflejar el importe de adquisición—, si bien ello se sujeta a la regla de que se considere que el inventario adquirido a partir de dos mil cinco será enajenado una vez que se agote el adquirido hasta diciembre de dos mil cuatro.

Como se ha manifestado, ello implica que pueden darse los siguientes escenarios:

- a. En algunos casos, a pesar de que la salida del inventario corresponda a mercancía cuyo costo de ventas fiscal *sí* refleja el valor de adquisición, la valuación correspondiente *no* dará lugar a una deducción por dicho aspecto (se trata de los supuestos en los que aún no se hubiere agotado el inventario a diciembre de dos mil cuatro, en los cuales se considerará que se enajena mercancía perteneciente a éste);
- b. En otros, a pesar de que la salida del inventario corresponda a mercancía cuyo costo de ventas fiscal *no* debe reflejar el valor de adquisición, se permitirá que la valuación correspondiente dé lugar a una deducción por dicho aspecto (se trata de los supuestos en los que el inventario a diciembre de dos mil cuatro ya se habría agotado, en los cuales se considerará que se enajena mercancía adquirida a partir de enero de dos mil cinco);
- c. En otros diversos, la salida de mercancía cuyo costo de ventas fiscal no debe reflejar el importe de la adquisición, será valuada de tal manera que no dé lugar a una deducción por dicho aspecto (se trata de los supuestos en los que aún no se habría agotado el inventario a diciembre de dos mil cuatro y, coincidentemente, sea enajenada mercancía adquirida antes de esa fecha);
- d. Finalmente, puede darse el caso de que la salida de mercancía que *sí* cuenta con costo de ventas fiscal “pleno”

—incluyente del valor de adquisición—, sea valuada de forma tal que se efectúe la deducción correspondiente, en el aspecto mencionado (se trata de los supuestos en los que ya se habría agotado el inventario a diciembre de dos mil cuatro y se enajena mercancía adquirida en dos mil cinco, es decir, se trata de la normalidad de los casos bajo el sistema de costo de ventas, una vez transitadas las condiciones inherentes a un cambio de régimen de deducción).

Entre estos escenarios, el tercero y el cuarto son casos generales, comunes, en los que la deducción o el rechazo de ésta se explican en el solo hecho de que el costo de ventas de la mercancía contemple, o no, el valor de adquisición.

En cambio, respecto del primero de los casos, debe señalarse que el mismo no implica el rechazo de la deducción, tanto como el segundo de ellos no conlleva una duplicidad en la deducción. Por el contrario, uno y otro caso únicamente dan lugar a la simple identificación unitaria del artículo enajenado para efectos de su valuación, pero la deducción global que eventualmente será efectuada no variará en cuanto a su monto ni dejará de reconocerse el derecho a realizar la misma.

Así, se aprecia que la deducción aludida no se desautoriza, sino que se sujeta a ciertas reglas de valuación —relacionadas con la atribución de valores a la mercancía de manera unitaria, aunque las existencias físicas reflejen, o no, lo anterior—, lo cual no tiene una repercusión que resulte lesiva de la garantía de proporcionalidad tributaria.

Simplemente, debe tomarse en cuenta que lo preceptuado por la fracción IV del artículo Tercero del decreto legislativo reclamado —en el sentido de considerar que lo primero que se vende es lo primero que fue adquirido—, tiene como propósito que se busquen agotar las existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro a la brevedad posible, a fin de que el costo de ventas fiscal y el costo de ventas contable sean homologados —desde el punto de vista administrativo—, evitándose la necesidad de llevar un doble registro de sus inventarios, en los siguientes términos:

- Un primer registro, correspondiente al inventario en existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, cuyo costo de ventas no reconocerá el valor de adquisición y, en ese aspecto, no tendrá efectos fiscales; y, simultáneamente,
- Un segundo registro que sí tendrá efectos fiscales plenos, en el que lo mismo se incluirán mercancías adquiridas antes del primero de enero de dos mil cinco —es decir, que no reconocen el valor de adquisición en el costo de ventas deducible—, así como las adquiridas a partir de dicha fecha —que sí reconocerán dicho valor en el costo de ventas, mismo que podrá ser deducido en el momento que corresponda, conforme a lo señalado por la fracción IV del multicitado artículo Tercero del decreto legislativo reclamado—.

En los términos descritos, se aprecia que la obligación establecida en la fracción IV del artículo Tercero del decreto legislativo reclamado, en el caso de empresas que —como la quejosa—, no ejercieron la opción de acumulación de inventarios, no resulta violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria, en la medida en la que dicha fracción no desautoriza la deducción

del costo de ventas de la mercancía, sino que limita sus efectos a la atribución de valor entre los diversos artículos que integran el inventario, de manera unitaria, y con el propósito de que las existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro se agoten a la brevedad posible, a fin de que se facilite el registro correspondiente, evitando una duplicidad en el registro de los inventarios de la empresa.

En otros de sus agravios la quejosa señala que al establecerse que el costo de lo vendido de los inventarios que se hayan tenido al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro no será deducible, origina que el impuesto sobre la renta que se cause sea mayor a la tasa del 30% establecida para el ejercicio de dos mil cinco, agravio que resulta inoperante.

En efecto, la quejosa aduce que dichas prescripciones de la fracción IV del artículo Tercero del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso, relativo a disposiciones de vigencia temporal de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado el primero de diciembre de dos mil cuatro, conllevaría la determinación de un impuesto calculado con una tasa “real” superior a la general, misma que resultaría inconstitucional por confiscatoria.

A fin de probar su hipótesis, la quejosa desarrolla un ejemplo en el cual, acorde a sus cálculos, la tasa del impuesto a cargo

ascendería a un 98%, lo cual, de ser cierto, en efecto sería notablemente superior a la establecida para el ejercicio de dos mil cinco, en relación con los demás causantes que tributan en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Dicho planteamiento numérico se reproduce a continuación:

“Ingresos por ventas	\$1'200,000
Costo de lo vendido	<u>980,000</u>
Utilidad fiscal antes de la no deducibilidad establecida en la fracción IV del art. Tercero del Decreto	220,000
No deducibilidad que deriva de dicha fracción IV	<u>500,000</u>
Utilidad fiscal considerando dicha fracción IV	<u>720,000</u>
ISR (\$720,000 POR 30%)	<u>216,000”</u>

En los términos de la hipótesis propuesta, la quejosa sostiene que el impuesto a cargo resulta equivalente al 98.2% de la “utilidad fiscal antes de la no deducibilidad de costo de ventas que deriva de la fracción IV”, obtenida al comparar la cifra de \$216,000.00 (Doscientos dieciséis mil pesos), con dicha “utilidad”, calculada en un monto equivalente a \$220,000.00 (Doscientos veinte mil pesos).

A lo anterior debe decirse, en primer término, que la hipótesis propuesta por la quejosa parte de una premisa errónea, pues al momento de hacer la deducción del costo de lo vendido, considera que tendría derecho a deducir el valor de adquisición correspondiente a la mercancía en existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, lo cual, como ha quedado apuntado, no es acorde a la garantía de proporcionalidad tributaria, pues

implicaría una duplicidad en la deducción de dicho concepto, ya considerado al haberse efectuado la deducción de dicho valor conforme al sistema vigente hasta el año de dos mil cuatro.

Así, no corresponde a los causantes deducir un monto determinado mediante la adición del costo de ventas de las mercancías en existencia al treinta y uno de diciembre de dos mil cinco, al correspondiente a dos mil cuatro —incluyendo en éste el valor de adquisición—, pues esto último no es permitido por la legislación aplicable.

En efecto, la utilidad que corresponde legalmente a los causantes no es la que deriva de restar el valor propuesto por la quejosa, ni es una “utilidad ficticia” la que se desprendería de restarle, posteriormente, la parte del costo de ventas vinculado al valor de adquisición de las existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

Si dichos parámetros fueran ciertos —la existencia de una utilidad “real”, conforme al escenario original de la propuesta, así como una utilidad “ficticia”, conforme a lo resultante de no considerar la parte del costo de ventas que corresponde al valor de adquisición de las mercancías en existencias al culminar dos mil cuatro— la tasa sí sería ostensiblemente mayor al 30%. No obstante, como se apuntaba, la utilidad fiscal de la que parte la quejosa no es acorde a lo preceptuado por la norma, pues no existe un derecho a deducir el costo de ventas en los términos apuntados, a fin de evitar que se duplique una deducción, con lo cual se disminuiría injustificadamente la renta susceptible de ser

gravada, para determinar la obligación que le corresponde constitucional y legalmente.

En tal virtud, se aprecia claramente que el concepto propuesto por la quejosa no corresponde con la utilidad fiscal ni es esta “utilidad” sobre la que debe calcularse el impuesto.

En consecuencia, no resulta válido que se pretenda determinar una relación porcentual entre el impuesto que resulta de aplicar la tasa a la utilidad fiscal determinada en términos del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por un lado, y el monto que corresponde a la “utilidad” propuesta por el causante, y mucho menos que se impute el carácter de confiscatorio al impuesto, dado el porcentaje que representa el impuesto sobre la renta determinado legalmente, en relación con la “utilidad” sugerida por la quejosa según criterios que no se desprenden de la mecánica establecida en el ordenamiento correspondiente.

En segundo lugar, debe decirse que las condiciones que se desprenden de lo planteado por la quejosa no obedecen a las características generales de la norma, sino a una interpretación particular, de la que se desprende una situación hipotética propuesta por la impetrante de garantías.

En relación con lo dicho, no debe pasarse por alto que la inconstitucionalidad de una norma no podría demostrarse —como lo pretende la quejosa— por medio de un ejemplo hipotético. La validez de una norma general deriva de sus propias características y en razón de todos sus destinatarios, mas no de

que algunos de ellos puedan tener determinados atributos o características o realizar cálculos partiendo de premisas no previstas en la normativa, que les otorguen un resultado que estimen inconstitucional.

Al respecto, resulta aplicable la tesis de jurisprudencia de la Segunda Sala de este Alto Tribunal que a continuación se transcribe:

“CONCEPTOS DE VIOLACIÓN Y AGRAVIOS. SON INOPERANTES CUANDO TIENDEN A DEMOSTRAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE ALGÚN PRECEPTO, SUSTENTÁNDOSE EN UNA SITUACIÓN PARTICULAR O HIPOTÉTICA. Los argumentos que se hagan valer como conceptos de violación o agravios en contra de algún precepto, cuya inconstitucionalidad se haga depender de situaciones o circunstancias individuales o hipotéticas, deben ser declarados inoperantes, en atención a que no sería posible cumplir la finalidad de dichos argumentos consistente en demostrar la violación constitucional, dado el carácter general, abstracto e impersonal de la ley”.

(Novena época. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XVIII, Octubre de 2003. Tesis: 2a./J. 88/2003. Página: 43)

Con base en estas consideraciones, esta Primera Sala concluye que el planteamiento formulado por la parte quejosa deviene inoperante, dado que el mismo parte de premisas

erróneas que, en todo caso, únicamente delimitan una situación hipotética, de la cual no puede desprenderse la inconstitucionalidad de la norma reclamada.

Igualmente, la quejosa controvierte la inconstitucionalidad del sistema del costo de lo vendido, aduciendo que el mismo, más allá del diferimiento de la deducción hasta el momento de la enajenación de la mercancía, únicamente permitiría reconocer una parte de los conceptos inherentes a la adquisición, producción y distribución de bienes, pero sin incluir otros, como serían los que se relacionan con el almacenaje o la propia distribución de la mercancía en existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, o los correspondientes costos de administración.

En relación con lo anterior, se plantea la violación a la garantía constitucional de proporcionalidad en materia tributaria, toda vez que no se autorizaría la deducción de conceptos necesarios para determinar una renta neta que corresponda a la capacidad contributiva del causante, como condición para justificar su concurrencia a soportar las cargas públicas.

Los argumentos enunciados resultan infundados, tal y como se desprende de las consideraciones que a continuación serán desarrolladas.

A fin de explicitar dicha afirmación, primeramente resulta necesario remitirse a lo ya sostenido por esta Primera Sala en relación con el contenido y alcance de la garantía constitucional

de proporcionalidad, así como con su aplicación en lo general al sistema de deducción del costo de lo vendido.

Ahora bien, en el presente caso se plantea una situación particular, relativa a los efectos que el sistema de deducción del costo de ventas tendría en relación con la mercancía en existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, toda vez que, con independencia de la deducción del valor de adquisición —mismo que habría sido reconocido en el ejercicio en el que ésta se realizó—, los contribuyentes aún tendrían que enfrentar diversos costos, como son los inherentes al mantenimiento, conservación o almacenaje de la mercancía, o los correspondientes a administración, los cuales —en su concepto— no serían deducibles, a menos que se ejerciera la opción a que se refieren las fracciones IV y V del artículo Tercero del decreto legislativo de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta para el ejercicio fiscal de dos mil cinco.

En este contexto, resulta relevante lo dispuesto por el artículo Tercero del referido decreto, mismo que, en la parte que interesa de sus fracciones IV y V, establece lo siguiente:

“ARTÍCULO TERCERO. En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

[...]

IV. Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004. No obstante lo anterior, los contribuyentes podrán

optar por acumular los inventarios a que se refiere esta fracción, conforme a lo establecido en la siguiente fracción, en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen las mercancías. Cuando los contribuyentes no opten por acumular los inventarios considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha.

***V. Los contribuyentes al 31 de diciembre de 2004, deberán determinar el inventario base considerando el valor de los inventarios que tengan a dicha fecha, utilizando el método de primeras entradas primeras salidas.
[...]"***

De lo transcrito se desprende que los causantes no podrán deducir las existencias en inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, lo cual debe ser entendido en el sentido de que el costo inherente a la adquisición de dicha mercancía no podrá deducirse, lo cual no es solamente lógico, sino adecuado y justo, toda vez que el mismo ya habría sido considerado en el ejercicio en el que ésta se realizó.

No obstante, dicha prescripción de ninguna manera limita el derecho a la deducción de los gastos o costos en los que se tenga que incurrir para la generación de los ingresos que constituyan la actividad del causante y que son gravados por la Ley del Impuesto sobre la Renta, con independencia de que se ejerza o no la opción a que se refieren las citadas fracciones IV y V del decreto legislativo reclamado.

Lo anterior se desprende, tanto del artículo 29, fracciones II y III, como de los artículos 45-B y 45-C, todos ellos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismos que disponen lo que a continuación se transcribe:

“Artículo 29. Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

[...]

II. El costo de lo vendido.

No serán deducibles conforme a esta fracción los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, así como los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías; la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy.

III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones”.

“Artículo 45-B. Los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

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

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

“Artículo 45-C. Los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el artículo

45-B de esta Ley, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

I. Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.

II. Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.

III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.

IV. La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculada conforme a la Sección II, del Capítulo II, del Título II de esta Ley, siempre que se trate de bienes por los que no se optó por aplicar la deducción a que se refieren los artículos 220 y 221 de dicha Ley.

Cuando los conceptos a que se refieren las fracciones anteriores guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción.

Para determinar el costo del ejercicio, se excluirá el correspondiente a la mercancía no enajenada en el mismo, así como el de la producción en proceso, al cierre del ejercicio de que se trate”.

Como puede apreciarse, dichos numerales se refieren a deducciones que puede efectuar el contribuyente, entre las cuales se cuentan el costo de lo vendido —cuya integración varía dependiendo de la actividad del causante, en los términos de los

artículos 45- B y 45-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta—, y los gastos de operación en los que incurra.

De esta manera, las deducciones correspondientes podrán efectuarse en los términos que se precisan a continuación, según el rubro respectivo:

1. En el caso de contribuyentes dedicados a actividades empresariales consistentes en la adquisición y enajenación de mercancías, éstos podrán efectuar la deducción del costo de ventas, así como de los gastos de operación correspondientes, si bien ello deberá sujetarse a ciertas reglas.

En la normalidad de los casos, el costo de ventas contemplará el importe de las adquisiciones de mercancías, así como los gastos incurridos para adquirir y dejar éstas en condiciones de ser enajenadas. La excepción a esta regla general son las mercancías en existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, en relación con las cuales, de conformidad con lo dispuesto por el artículo Tercero, fracción IV, del decreto legislativo reclamado, los contribuyentes no podrá deducir las existencias a dicha fecha, para determinar el costo de lo vendido.

Como se ha señalado, lo anterior únicamente implica que el costo de ventas no ha de considerar el importe de las adquisiciones de mercancías, no así que no puedan considerar los gastos en que incurrieran para la generación de sus ingresos, sea que ello se contemple como parte del propio costo de lo vendido —como “gastos incurridos para adquirir y dejar las

mercancías en condiciones de ser enajenadas”—, o como gastos de operación —“gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones”—, siempre y cuando, adicionalmente, se cumpla con los diversos requisitos a que se refieren el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y las demás disposiciones aplicables —entre los cuales destaca el carácter “estrictamente indispensable” al que se refiere el mencionado numeral 31—.

Así, los demás gastos en que lleguen a incurrir los causantes, sea que se refieren a la producción o distribución de bienes, así como los costos de administración, sí podrán ser deducidos, independientemente de que se trate de mercancía en existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, debiéndose dilucidar únicamente si ello se hará bajo el rubro del costo de lo vendido, o bien, como gasto de operación —de nuevo, siempre sujeto al cumplimiento de los demás requisitos a los que se refiere el ordenamiento fiscal—.

2. Algo análogo sucede en el caso de contribuyentes dedicados a actividades empresariales distintas a las de adquisición y enajenación de mercancías, considerando que éstos también pueden deducir, por una parte, el costo de ventas y, por la otra, los gastos de operación respectivos.

En este caso, el costo de ventas generalmente ha de contemplar las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas, efectuadas en el ejercicio, adicionado con las remuneraciones por

la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios; con los gastos netos de descuentos, devoluciones o bonificaciones, relacionadas directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios; así como con la deducción de inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, en el por ciento máximo de deducción autorizado por la Ley, cuando no se hubieran deducido de manera inmediata.

En relación con este grupo de causantes, la excepción también se vincula con las existencias en inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro —lo cual, en este caso, contempla materias primas, productos semiterminados o terminados—, supuesto éste en el que los contribuyentes no podrán deducirlas para determinar el costo de lo vendido, tal y como se desprende de la fracción IV del artículo Tercero del decreto legislativo ya tantas veces citado.

Pero, de nueva cuenta, lo dispuesto por dicha fracción únicamente alcanza al importe de las adquisiciones, como uno de los componentes del costo de ventas, no así a los demás rubros que lo integran, de conformidad con el artículo 45-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta, ni a los restantes gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones —los no vinculados directamente con la prestación de servicios o con la producción de bienes—, siempre y cuando, en cualquier caso, también se cumpla con los requisitos a que se refieren el artículo 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y las demás disposiciones aplicables.

De esta manera, también en el presente caso, la deducción de los gastos relativos a la producción o distribución de bienes, así como los costos de administración, no se encuentra limitada, con independencia de que se cuente con existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, sea que la misma se llegue a efectuar como parte del costo de lo vendido, o bien, como gasto de operación.

En el contexto descrito, se pone de manifiesto que el planteamiento de inconstitucionalidad formulado en el presente caso, se basa en la incorrecta premisa de que la limitante en la deducción a que se refiere el artículo Tercero, fracción IV, del decreto legislativo de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil cinco —relacionada con las existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro—, tendría un alcance mayor al del valor de adquisición de las mercancías, materias primas, productos terminados o semiterminados, de tal manera que otros gastos o costos tampoco podrían ser deducidos.

Sin embargo, como se ha demostrado, la disposición en estudio únicamente limita la inclusión del referido importe de adquisición dentro del costo de lo vendido —a fin de no duplicar la deducción correspondiente—, pero de ninguna manera limita el reconocimiento de otros gastos, mismos que, es lógico, serán erogados a partir del primero de enero de dos mil cinco y podrán ser deducidos, sea como parte del costo de lo vendido o como gastos de operación, sujetando lo anterior al cumplimiento de los demás requisitos legales.

En este sentido, el sistema de deducción del costo de lo vendido permite el reconocimiento de los costos de administración, así como de los de producción y distribución de bienes, en los términos de lo prescrito por los artículos 29, en sus fracciones II y III, así como 45-B o 45-C —dependiendo del giro específico de los causantes—, todos ellos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Asimismo, no es acertado considerar que la limitante establecida en la fracción IV del artículo Tercero del decreto legislativo reclamado, relativa a la exclusión de las existencias en inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, implique que únicamente los causantes que ejerzan la opción de acumulación de inventarios, tendrán el derecho a deducir dichos costos y gastos, apreciándose que las restantes disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, claramente determinan la forma en la que ha de efectuarse la deducción correspondiente.

De esta manera, no es correcto atribuir al artículo Tercero, fracciones IV y V, del decreto legislativo de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, ni a los artículos 45-B o 45-C del ordenamiento respectivo, la supuesta restricción en la cual basa la empresa quejosa su reclamo, dado que las disposiciones de referencia —y, concretamente, la parte conducente del artículo Tercero— únicamente establecen una limitante relacionada con las existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro para quienes ejercieran la opción de acumulación de inventarios,

sin que se estableciera restricción o limitante alguna respecto a los causantes que decidieran no ejercer dicha opción.

En este mismo sentido, tampoco se aprecia una violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, pues las disposiciones legislativas tachadas de inconstitucionales no privan a la quejosa del derecho a deducir los conceptos apuntados, con lo cual, en este aspecto, no se daría lugar a la determinación de una utilidad que no reflejara la auténtica capacidad de la quejosa para concurrir a los gastos públicos.

No pasa inadvertido para esta Primera Sala el que la quejosa endereza sus planteamientos de tal forma que, en principio, parecería encaminada a combatir la constitucionalidad del régimen de transición establecido en el artículo Tercero, fracciones IV y V, del decreto de reformas reclamado. Lo anterior, en virtud de que aduce que únicamente los contribuyentes que ejercieran dicha opción se encontrarían en posibilidad de efectuar las deducciones a las que se ha hecho referencia.

Sin embargo, debe apreciarse que el planteamiento formulado no puede encauzarse como un reclamo de inconstitucionalidad del mencionado régimen de transición, dado que el tratamiento diferenciado al que alude la quejosa —y, por ende, la afectación a la determinación de la utilidad respectiva— no se configuran en la especie, toda vez que dicha sociedad mercantil efectúa una errónea interpretación de la limitante establecida en la fracción IV del artículo Tercero.

De esta manera, no resultaría válido adentrarse al análisis de las disposiciones reclamadas, a fin de delimitar si efectivamente se está en presencia de un trato diverso al de la generalidad; si se trata de un esquema optativo; si tiene un efecto benéfico en el causante; o bien, si no es dicho esquema, aparentemente optativo, el motivo para establecer un mecanismo que resultaba necesario para delimitar con justicia la obligación tributaria dentro del marco constitucional.

Lo anterior, en razón de que dicho análisis a nada práctico conduciría, en el entendido de que, aún cuando se trata de un concepto que el legislador ordinariamente debería reconocer como deducible, realmente, no se está en presencia de la negación o desautorización de una deducción, dado que el planteamiento de la quejosa parte de una incorrecta interpretación del texto legal.

En razón de los argumentos expuestos, es infundado el argumento enderezado por la parte quejosa, al apreciar que la legislación aplicable de ninguna manera restringe la deducción de los gastos y costos a los que se ha hecho referencia, motivo por el cual los mismos podrán ser reconocidos —aún cuando no se ejerza la opción de acumulación de inventarios—, en los términos prescritos en los artículos 29, fracciones II y III, así como 45-B o 45-C, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En los siguientes argumentos sometidos a la consideración de esta Primera Sala por la quejosa, se plantea la inconstitucionalidad de la opción de acumulación de inventarios,

otorgada a los contribuyentes del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a través de las fracciones IV y V del artículo Tercero del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso, relativo a disposiciones de vigencia temporal de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por violación a las garantías constitucionales de proporcionalidad, equidad y legalidad en materia tributaria, así como a las de no retroactividad de las leyes.

A fin de resolver los argumentos planteamientos, resulta necesaria, en primer término, la remisión a lo dispuesto por las fracciones IV y V del artículo Tercero del decreto legislativo previamente identificado. En la parte conducente, dichos preceptos establecen lo siguiente:

“ARTÍCULO TERCERO. En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

IV. Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004. No obstante lo anterior, los contribuyentes podrán optar por acumular los inventarios a que se refiere esta fracción, conforme a lo establecido en la siguiente fracción, en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen las mercancías. Cuando los contribuyentes no opten por acumular los inventarios considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha.

V. Los contribuyentes al 31 de diciembre de 2004, deberán determinar el inventario base considerando el valor de los inventarios que tengan a dicha fecha, utilizando el método de primeras entradas primeras salidas.

El inventario acumulable se obtendrá disminuyendo del inventario base a que se refiere el párrafo anterior, los conceptos señalados en los incisos a), b) y c) de esta fracción:

a) El saldo pendiente por deducir al 1 de enero de 2005 que en su caso tengan en los términos de las fracciones II y III del Artículo Sexto Transitorio del Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1986, reformado el 31 de diciembre de 1988 y de la regla 106 de la Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de mayo de 1993.

b) Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004 de las utilidades fiscales. Las pérdidas fiscales que se disminuyan en los términos de este inciso, ya no se podrán disminuir de la utilidad fiscal en los términos del artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

c) Tratándose de contribuyentes que tengan en sus inventarios bienes que hayan importado directamente, la diferencia que resulte de comparar la suma del costo promedio mensual de los inventarios de dichos bienes de los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2004, contra la suma del costo promedio mensual de los inventarios de bienes de importación que tuvieron en los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2003, siempre que la suma del costo promedio mensual del ejercicio fiscal de 2004 sea mayor a la suma del costo promedio mensual del ejercicio fiscal de

2003. La diferencia que resulte en los términos de este inciso, se acumulará en el ejercicio de 2005.

El inventario acumulable en cada ejercicio se determinará multiplicando el valor del inventario acumulable, por el por ciento de acumulación que corresponda al índice promedio de rotación de inventarios calculado por el periodo correspondiente a los años de 2002 a 2004, o de acuerdo al que se determine cuando el contribuyente haya iniciado actividades con posterioridad a 2002, conforme a la siguiente tabla:

[TABLA]

Para determinar el índice promedio de rotación de inventarios del periodo comprendido por los años de 2002 a 2004, o el que corresponda cuando el contribuyente haya iniciado actividades con posterioridad a 2002, se estará a lo siguiente:

i) Por cada uno de los años de que se trate se restarán de las adquisiciones de mercancías, así como de las materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre los mismos, de conformidad con la fracción II del artículo 29 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2004.

ii) Para determinar el inventario promedio anual de cada uno de los años de que se trate, se dividirá entre dos, la suma del inventario inicial y final de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que el contribuyente haya utilizado en su actividad empresarial, valuados conforme al método que tenga implantado.

iii) El índice de rotación de inventarios por cada año será el cociente que resulte de dividir el monto

que se obtenga conforme al inciso i), entre el monto calculado de acuerdo al inciso ii).

iv) El índice promedio de rotación de inventarios del periodo de que se trate se determinará sumando el índice de rotación de inventarios para cada uno de los años del periodo citado, entre el número de años que corresponda a dicho periodo.

Los contribuyentes que posteriormente disminuyan el valor de sus inventarios al 31 de diciembre del año de que se trate con respecto al inventario base a que se refiere esta fracción, deberán determinar el monto que deban acumular en el ejercicio de que se trate conforme a lo siguiente:

1. Para determinar el monto de acumulación de ejercicios posteriores, se calculará la proporción que represente el inventario reducido respecto al inventario base, el por ciento así obtenido se multiplicará por el inventario acumulable y al monto que resulte se le aplicará el por ciento que le corresponda de acuerdo con el índice promedio de rotación de inventarios multiplicado dicho por ciento por el número de años pendientes de acumular de acuerdo con la tabla de acumulación.

2. Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en el que se reduzca el inventario, los contribuyentes disminuirán del inventario acumulable, el monto pendiente de acumulación de ejercicios posteriores a la reducción de inventarios determinada conforme al numeral anterior y las acumulaciones efectuadas en años anteriores a dicha reducción.

3. En los ejercicios posteriores a aquel en el que se reduzca por primera vez el inventario, se estará a lo siguiente:

i. Cuando el monto del inventario reducido del ejercicio de que se trate, sea inferior al monto del inventario reducido por el cual se aplicó por última

vez el procedimiento señalado en los numerales 1 y 2, se aplicará lo dispuesto en dichos numerales.

ii. Cuando el monto del inventario reducido del ejercicio de que se trate, sea superior al monto del inventario reducido por el cual se aplicó por última vez el procedimiento señalado en los numerales 1 y 2, para calcular la proporción a que se refiere el numeral 1 se considerará este último inventario y el número de años pendientes de acumular de acuerdo con la tabla de acumulación incluirá el año por el que se efectúe el cálculo. Para determinar la cantidad que se debe acumular en el año en que se reduzca el inventario y en los posteriores, se dividirá la cantidad obtenida en el numeral 1 entre el número de años pendientes de acumular, incluido el año por el que se efectúe el cálculo.

Tratándose de escisión de sociedades, las sociedades escindentes y escindidas acumularán el inventario acumulable pendiente de acumular en la proporción en la que se divida la suma del valor de los inventarios entre ellas y conforme a los por cientos que correspondan a la escidente en los términos de la tabla de acumulación.

En el caso de fusión de sociedades, la sociedad que subsista o la que surja con motivo de la fusión, continuará acumulando los inventarios correspondientes a las sociedades que se fusionan, en los mismos términos y plazos establecidos en la presente fracción, en los que los venían acumulando las sociedades fusionadas y, en su caso, la sociedad fusionante. En el caso de que la sociedad fusionante tenga pérdidas fiscales pendientes de aplicar al 31 de diciembre de 2004, las sociedades fusionadas deberán acumular en el ejercicio en el que ocurra la fusión, sus inventarios acumulables pendientes de acumular.

Para los efectos de los pagos provisionales del ejercicio de que se trate, los contribuyentes deberán acumular a la utilidad fiscal la doceava

parte del inventario acumulable multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago. Además, en el ejercicio de 2005, se acumulará mensualmente la doceava parte de la diferencia que resulte en los términos del inciso c) de esta fracción multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago”.

Como puede apreciarse, la fracción IV del referido artículo Tercero establece que para la determinación del costo de lo vendido, los contribuyentes no podrán deducir las existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro. Lo anterior es lógico, pues es claro que el valor de adquisición de los mismos ya habría sido deducido por el causante, al amparo del régimen de deducción vigente hasta la fecha mencionada. En tal virtud, dicho precepto simplemente enuncia una obviedad: el valor de adquisición de la mercancía respectiva no podrá ser considerado como parte del costo de ventas deducible para efectos fiscales, por haber sido adquirida con antelación al cambio de sistema de deducción.

En caso contrario —es decir, de autorizarse una deducción que contemplara el valor de adquisición como parte del costo de ventas fiscal—, ello tendría como efecto la duplicación de la deducción en claro perjuicio del erario, pues se permitiría su consideración, frente a la situación fiscal del causante, en dos momentos: el primero, al adquirirse la mercancía —deduciendo el valor de adquisición—, y el segundo, al llevarse a cabo la enajenación —deduciendo dicho valor como parte del costo de ventas—.

La consecuencia de lo anterior es que, al no reflejarse el valor de adquisición dentro del costo de ventas fiscal, la totalidad —o, cuando menos, una gran parte— del ingreso producto de la venta repercutiría en la utilidad fiscal —excepción guardada, desde luego, del reconocimiento que correspondería a las demás deducciones autorizadas al contribuyente—, lo cual podría eventualmente tener un impacto económico particular en el corto plazo —medido en razón del lapso que pudiera llevar el agotar el inventario en existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro—, y hasta que se unifique la generación del ingreso con la deducción de un costo de ventas “pleno”, es decir, incluyente del valor de adquisición.

En razón de lo anterior, en la fracción IV del artículo Tercero, relativo a disposiciones transitorias de las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil cinco, establece una opción a favor de los contribuyentes, consistente en la posibilidad de reincorporar el valor de adquisición en el costo de ventas fiscal, en lo que concierne a los inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, acumulándolos —es decir, revirtiendo la deducción ya efectuada—, el cual podrá ser deducido conforme éstos sean enajenados a partir de enero de dos mil cinco, para lo cual, adicionalmente, han de seguirse las reglas que determina la diversa fracción V del propio artículo Tercero.

Se aprecia que, de esta manera, el legislador enunció una prohibición —la relativa a la determinación del costo de lo vendido de una manera tal que reflejara el valor de adquisición, ya

deducido, de las existencias a enero de dos mil cinco—, misma que es consecuencia lógica del propio cambio de régimen de deducciones y que es de cumplimiento obligatorio para todos los causantes.

Sin embargo, previendo un impacto financiero derivado de la modificación legislativa introducida, se estableció la opción de acumular inventarios para aquellos contribuyentes que voluntariamente desearan incrementar el costo de ventas deducible, en la medida del valor de adquisición de mercancía, mismo que ya habría sido restado de los ingresos de un ejercicio diverso.

Como puede apreciarse, se trata de una disposición que, en principio, no es obligatoria para los causantes, sino que se trata de un régimen de carácter optativo, establecido para los contribuyentes que voluntariamente buscaran eludir el impacto financiero que se deriva del cambio legislativo introducido.

Este Alto Tribunal tiene establecido el criterio en el sentido de que los argumentos encaminados a combatir regímenes alternativos de esta naturaleza, resultan inoperantes, tal y como se desprende del criterio jurisprudencial que a continuación se cita:

“CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS REFORMAS QUE ENTRARON EN VIGOR EL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS

NOVENTA Y NUEVE, POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS, PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, RESULTAN INOPERANTES. Si la sociedad controladora que optó por consolidar sus resultados fiscales en términos de lo dispuesto en el artículo 57-E de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al cumplirse los cinco ejercicios fiscales obligatorios que como mínimo establece el artículo 57-A de la propia ley, no solicita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la autorización para dejar de tributar conforme al régimen de consolidación fiscal, debe inferirse que consintió las reformas que sufrió el capítulo IV del título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a partir del uno de enero de mil novecientos noventa y nueve, por lo que no pueden, válidamente, alegar violación alguna a los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad tributarias que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que estando en posibilidad de abandonarlo, decidieron seguir tributando conforme a ese régimen, con base en las nuevas disposiciones que lo regulaban. En consecuencia, los argumentos que las sociedades controladoras hagan valer en relación con la inconstitucionalidad de las aludidas reformas, por violación a los

señalados principios constitucionales, resultan inoperantes, pues al no encontrarse aquéllas dentro de los cinco ejercicios fiscales a que se refiere la autorización inicial, la aplicación de las disposiciones jurídicas reclamadas se lleva a cabo porque así lo solicitaron de manera tácita, ya que a partir del primer día del sexto ejercicio fiscal, los causantes que continúan dentro de aquél, eligieron voluntariamente mantenerse dentro del régimen, que supone el consentimiento pleno de las normas que lo regulan, vigentes en el momento en que se actualiza ese hecho. Además, de concederse el amparo y la protección de la Justicia de la Unión, por considerar que el régimen de consolidación fiscal vigente a partir del primero de enero de mil novecientos noventa y nueve es violatorio de los indicados principios, su efecto sería que las sociedades controladoras dejaran de tributar conforme al mencionado régimen, que es de beneficio, y, en su lugar, quedarían obligadas a tributar conforme al régimen general de la ley, lo que desde luego rompería con la finalidad misma del juicio de garantías, pues ello implicaría un perjuicio para ese tipo de empresas.”

(Novena época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: XIV, agosto de 2001. Tesis: P./J. 96/2001. Página: 6).

En tal virtud, previamente al análisis de fondo de las cuestiones planteadas en relación con la violación a diversas

garantías constitucionales, resulta necesario primeramente determinar si los mismos resultan inoperantes, en atención a las características particulares del régimen optativo de acumulación de inventarios.

Para tal efecto, las disposiciones en estudio serán sometidas al escrutinio constitucional que se describe a continuación, a fin de dilucidar si las razones que dieron lugar al otorgamiento de la opción, y si el hecho de que el mismo constituya una opción a favor del contribuyente, traen consigo la inoperancia de los argumentos enderezados contra las mismas.

Dicho sistema de evaluación será desarrollado de conformidad con las pautas que enseguida se describen:

1. En primer término, deberá verificarse que las disposiciones en estudio efectivamente regulen un régimen, esquema, sistema o cualquier otro tipo de mecanismo, distinto al establecido para la generalidad de los casos;
2. En segundo lugar, deberá comprobarse si el esquema o régimen en análisis efectivamente es optativo para el contribuyente;
3. En tercer lugar, deberá verificarse si el régimen o esquema de que se trate, tiene un efecto que constituya un beneficio en términos “nominales” frente a la regla general;
4. Finalmente —y con mayor trascendencia—, deberá analizarse si la medida de que se trate es exigida por los principios constitucionales de la materia tributaria, consagrados en el artículo 31, fracción IV, constitucional.

El primero de los pasos descritos no presenta mayor complejidad, pues se trata de una simple comprobación de la

efectiva existencia de diferencias entre dos regímenes, sistemas o esquemas establecidos legalmente, pues no tendría ningún sentido abordar el análisis de dos aparentes opciones o alternativas que realmente no lo sean, por su identidad mutua. Con mayor precisión, resulta importante verificar si se trata de opciones excluyentes entre sí, y la parte específica en la que radica dicho carácter.

La segunda etapa del análisis propuesto busca determinar si la adopción del esquema opcional es voluntaria, es decir, si se trata de un régimen que no sea obligatorio para el común de los causantes. Desde luego, en caso de determinar que la aplicación del esquema reclamado es necesaria, los principios tributarios del artículo 31, fracción IV, constitucional, tendrían plena vigencia, en su particular ámbito de aplicación.

Más aún, la determinación del auténtico carácter optativo del régimen debe tomar en cuenta si se trata de una elección optativa, o bien, de una elección obligatoria.

De esta manera, deberá el juez constitucional revisar si el sujeto se encontraba obligado a realizar una elección entre dos o más opciones —caso en el cual los principios constitucionales de la materia tributaria podrán tener aplicación al caso de que se trate—, o bien, si le estaba autorizado no efectuar elección alguna, independientemente de la opción efectivamente escogida —supuesto éste en el que quedará de manifiesto que no es otro factor más que la voluntad del sujeto, lo que determina la

aplicación del esquema reclamado—. Para efectos de precisión, conviene el planteamiento de un ejemplo.

Considérense dos casos ya analizados por el Pleno de este Alto Tribunal en los que el legislador ha establecido opciones para los causantes: el impuesto sustitutivo del crédito al salario, por un lado, y el régimen de consolidación fiscal, por el otro.

En el caso del impuesto sustitutivo del crédito al salario, la causación del gravamen, así como su determinación, se sujetaba a reglas específicas, obligatorias y aplicables para el común de los causantes. En cambio, a fin de determinar la forma de pago, los sujetos pasivos **debían** escoger entre dos opciones, ya sea el entero formal del gravamen, o bien, la no recuperación del crédito al salario pagado a los trabajadores, hasta por el monto del impuesto causado.

Por otra parte, en lo que concierne al impuesto sobre la renta de las personas morales, éstas se encuentran obligadas a determinar el gravamen correspondiente, atendiendo al régimen general de Ley. No obstante, el legislador les otorga una opción a ciertos grupos de causantes —que **pueden** efectuar en los casos en los que así lo estimen conveniente, sin que sea obligatorio elegir entre un régimen y otro, en la medida en la que el régimen general resulta aplicable, aún si no se ejerce la opción—, a fin de que tributen de conformidad con el régimen de consolidación fiscal.

Lo anterior tiene implicaciones en el ámbito de la constitucionalidad de las normas reclamadas, pues puede apreciarse que, en el caso de que los sujetos estimen que la totalidad de las opciones que otorga el legislador son inconstitucionales, ello tendría efectos distintos dependiendo del carácter de la elección: de estar obligado a elegir, los gobernados pueden quedar indefensos ante actuaciones arbitrarias que otorgan dos o más opciones, todas ellas consideradas lesivas de sus garantías individuales; en cambio, si la elección es potestativa, la voluntad del sujeto tendría una dimensión específica que debe valorarse, pues el régimen optativo que se llegara a considerar inconstitucional, bien pudo haber sido evitado, simplemente mediante el no ejercicio de la opción.

En tal virtud, en el segundo paso del análisis propuesto, deberá determinarse si se trata de un régimen optativo para los causantes —en oposición a uno obligatorio— y, en su caso, si se trata de un régimen sujeto a una elección potestativa —en oposición a uno de elección obligatoria—. En caso de que el esquema sea obligatorio en sí mismo, o bien, involucre una elección obligatoria para el causante, los principios constitucionales de la materia tributaria tendrán plena aplicación, pues la voluntad del causante no resultará determinante en la delimitación del ámbito de aplicación de la norma, criterio éste que resulta relevante en el análisis de la constitucionalidad de normas optativas.

Ahora bien, a fin de proceder al análisis propuesto en los pasos tercero y cuarto del escrutinio descrito, resulta necesario

que el análisis que se efectúe en los pasos primero y segundo, concluyan afirmativamente, es decir, en el sentido de que se trata de una medida distinta a la ordinaria, la cual no resulta obligatoria a los causantes o no forma parte de una elección obligatoria. Lo anterior, en razón de que un esquema que no represente diferencia alguna frente a la regla general, o bien, que sea obligatorio para el contribuyente —en cualquiera de los dos aspectos descritos—, siempre podrá ser analizado en términos de las garantías constitucionales de la materia tributaria, cuando en ello concurren las circunstancias particulares del caso.

A través del tercer punto del análisis propuesto, se pretende verificar el efecto que tiene el esquema alternativo frente al régimen general y, específicamente, si éste es benéfico en términos llanos o, como se proponía, “nominales”. Como ejemplos típicos de lo anterior, se pueden señalar la disminución del monto de la obligación fiscal, el diferimiento del momento del pago, o bien, simples facilidades administrativas.

Como se señalaba, para la apreciación de un beneficio “nominal” no es necesario realizar un análisis exhaustivo de la medida o de los efectos últimos de ésta, pues ello será materia del cuarto paso del escrutinio que se detalla. De momento, bastará con apreciar si el esquema alternativo es incentivado de alguna manera, con el aparejamiento de un estímulo de cualquier naturaleza.

Ahora bien, como se anticipaba, en cuarto lugar, el análisis que debe efectuarse versa sobre las razones que soportan el

otorgamiento de la opción de que se trate. Así, si el esquema alternativo es exigido por el artículo 31, fracción IV, de nuestra Ley Fundamental, en términos de justicia tributaria, ello implicará que el beneficio señalado como “nominal” y observado en los términos del tercer paso del análisis, realmente, no es una medida de favor —finalmente, no es un “beneficio”—, sino que es un imperativo que constitucionalmente debe observar el legislador para otorgar el trato desigual que corresponde a los desiguales.

En este caso, si la “opción” otorgada realmente no constituye un “beneficio”, sino que se trata de una medida que era demandada por las garantías constitucionales de la materia fiscal —en rigor, apenas sería el trato que en justicia corresponde—, entonces también sería analizable en términos de la fracción IV del artículo 31 constitucional, pues solo en esa medida podría salvaguardarse la esfera jurídica del contribuyente, frente al sistema tributario diseñado por el legislador.

En caso contrario, si no se trata de una medida demandada por las multicitadas garantías tributarias, sino que el esquema se genera en atención a razones extrafiscales o a alguna finalidad o intención del legislador de naturaleza diversa, entonces los argumentos enderezados por los particulares en contra del **esquema alternativo que han elegido**, serán inoperantes.

Lo anterior resulta lógico y acorde, tanto a la naturaleza del juicio en sede constitucional que corresponde a este Alto Tribunal, como a la fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación de poderes, debiéndose respetar la

libertad de configuración con que cuenta el Congreso en el marco de sus atribuciones.

En efecto, si el legislador pretendía impulsar cierta actividad, o bien, promover alguna conducta específica, utilizando el sistema fiscal como medio para tal fin —y, específicamente, mediante la implementación de una opción voluntaria en dicho sistema—, corresponde al Congreso —o al Ejecutivo, en los casos en los que ello así esté autorizado— el establecimiento del incentivo, su contenido específico, su alcance entre los gobernados, los requisitos a los que debe someterse, etcétera.

En estas circunstancias, si un particular reclama los vicios que apreciaría en un esquema optativo *de su elección*, no corresponde a la Suprema Corte de Justicia de la Nación proceder a la revisión del mismo, pues ello tendría como consecuencia la modificación de los términos en los que se otorgó el estímulo, las circunstancias en las que se aplicaría, los requisitos que se deben cumplir, todo lo cual podría atentar contra las finalidades particulares perseguidas por el legislador en materias que son de su competencia.

No sobra decir que el estándar descrito no es aplicable en aquellos casos en los que los causantes reclamen un determinado esquema tributario opcional al cual no tienen acceso, dados los términos de la configuración de su ámbito personal, aduciendo su exclusión del mismo, como una violación a las garantías de equidad o igualdad, toda vez que el análisis que sobre el particular se efectúe resulta ineludible para el juzgador

constitucional, a fin de que el diseño del régimen optativo no sea el motivo para introducir un trato discriminatorio.

Dicho de otra forma, el análisis descrito puede servir para determinar cuándo son inoperantes los argumentos planteados por los causantes *que eligieron* el régimen opcional de que se trate, caso distinto al de aquellos excluidos del propio esquema alternativo, los cuales tienen derecho a que se analice si dicha circunstancia no obedece a una diferenciación injustificada.

En este contexto, a continuación se procede a la aplicación del estándar propuesto al caso concreto, es decir, a la opción otorgada por las fracciones IV y V del artículo Tercero del decreto legislativo reclamado, por virtud de la cual se permite la acumulación de inventarios en existencia al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, posibilitando la deducción del costo de ventas correspondiente a los mismos.

1. Falta de identidad con el régimen general. El esquema optativo de acumulación de inventarios efectivamente se separa del caso ordinario, según es regulado por la fracción IV del artículo Tercero del decreto en estudio.

En los términos de dicha fracción, el costo de ventas de los inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro no contempla el valor de adquisición, lo cual, como se ha señalado, obedece a que éste ya fue deducido por el causante, conforme al régimen vigente hasta dos mil cuatro.

Es ésta la regla general imperante, la cual admite la excepción a que se refiere la opción otorgada a los causantes: los inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro podrán reflejar el valor de adquisición en el costo de ventas deducible, pero ello requerirá de la acumulación del inventario —que, como se señalaba, implica la reversión de la deducción efectuada—, a fin de evitar la duplicidad en la deducción.

Como puede apreciarse, la opción de referencia es claramente distinta a la regla general: mientras ésta no permite la deducción del valor de adquisición del inventario al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro como parte del costo de ventas, aquélla sí lo autoriza, condicionado a la acumulación.

2. Carácter optativo del régimen. El esquema de acumulación de inventarios no es obligatorio para los causantes del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tal y como se desprende de las fracciones IV y V del artículo Tercero del decreto legislativo reclamado, las cuales resulta conveniente reiterar en el presente apartado, en su parte conducente:

“ARTÍCULO TERCERO. En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

IV. Los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido no podrán deducir las existencias en inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004. No obstante lo anterior, los contribuyentes podrán optar por acumular los inventarios a que se refiere esta fracción, conforme a lo establecido en la siguiente fracción, en cuyo caso podrán deducir el costo de lo vendido conforme enajenen las

mercancías. Cuando los contribuyentes no opten por acumular los inventarios considerarán que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1 de enero de 2005 hasta agotar sus existencias a esa fecha.

V. Los contribuyentes al 31 de diciembre de 2004, deberán determinar el inventario base considerando el valor de los inventarios que tengan a dicha fecha, utilizando el método de primeras entradas primeras salidas.

[...]”

Como puede apreciarse, principalmente en la fracción IV de dicho artículo, claramente se especifica que el régimen de acumulación de inventarios es optativo para los causantes, es decir, no obliga en términos generales a los contribuyentes del Título II, sino únicamente a aquéllos que voluntariamente decidan acogerse a él.

Asimismo, se aprecia que en la especie no existe una elección obligatoria para los causantes, es decir, les estaba autorizado no efectuar elección alguna, pues en ese caso el esquema de tributación es determinado de manera obligatoria por la propia norma, al señalar la regla general que no autoriza deducir el valor de adquisición de la mercancía en existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro como parte del costo de ventas.

Consecuentemente, las personas morales a las que aplica el sistema de deducción del costo de lo vendido, se encuentran en plena libertad de determinar su situación fiscal sin acumular sus

inventarios —caso en el cual sus existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro no reflejarán el valor de adquisición dentro del costo de ventas deducible—, o bien, de acumular éstos, a fin de incluir dicho concepto entre las deducciones aplicables a partir de dos mil cinco.

De lo anterior, se desprende que el factor determinante en la aplicación del esquema de acumulación de inventarios, es la voluntad del causante, pues éste, sin estar obligado a efectuar una elección, decide hacerlo y, más aún, lo hace en el sentido de efectivamente acumular sus inventarios, para deducir el costo de ventas respectivo.

3. Existencia de un beneficio “nominal”. Se aprecia que la opción otorgada permite generar una deducción para aminorar el impacto recaudatorio que potencialmente podría tener el costo de ventas, al nivel del flujo de efectivo de la empresa —pues todo el ingreso recibido, al no reflejar el valor de adquisición como parte del costo, sería utilidad y se tomaría en cuenta para el cálculo del gravamen—.

Así, generándose un costo de ventas fiscal deducible en lo que concierne al importe de la adquisición de mercancías, se disminuye el monto del impuesto a cargo, lo cual constituye el beneficio “nominal” que se establece como incentivo, sin que pueda pasarse por alto el hecho de que la deducción de ese inventario ya habría sido realizada y, en su caso, podría todavía afectar la determinación del gravamen, ya no como deducción

—al nivel de la utilidad fiscal—, sino como una pérdida fiscal pendiente de ser amortizada —al nivel del resultado fiscal—.

4. Justificación del esquema optativo. A juicio de este Alto Tribunal, la medida alternativa otorgada a los causantes no es una medida demandada por las garantías constitucionales establecidas en aras de conseguir la justicia tributaria del artículo 31, fracción IV, constitucional, sino que obedece a otro tipo de razones.

En efecto, debe apreciarse que, desde los requisitos exigibles constitucionalmente al sistema tributario, resultaría relevante que se permitiera la deducción de los inventarios, bajo cualquier esquema —proporcionalidad—; que dicha deducción se otorgara de manera general y sin establecer discriminaciones indebidas —equidad—; a través de un ordenamiento material y formalmente legislativo —legalidad—; y como parte de un gravamen destinado a cubrir los gastos públicos.

De particular relevancia resulta lo concerniente a la garantía de proporcionalidad tributaria, toda vez que, ante la imposibilidad de deducir el valor de adquisición como parte del costo de ventas fiscal, la opción consiste, precisamente, en la posibilidad de reconocer dicho importe bajo el concepto deducible identificado.

Como puede apreciarse, se trata de un esquema encaminado a generar o aumentar una deducción relevante para la determinación de la situación fiscal del causante, en términos de su capacidad contributiva, lo cual —como se anticipaba—

coincide con la materia analizable desde el punto de vista de la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria.

En este contexto, debe tomarse en cuenta que la opción no es otorgada para la deducción de los inventarios *per se*, es decir, la posibilidad de deducir los inventarios no ha sido proscrita del ordenamiento ni la opción es la alternativa a nunca reflejarlos frente a la situación fiscal del causante.

Por el contrario, el valor de adquisición de las mercancías en inventarios ya fue considerado en la determinación de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, mediante la deducción del mismo, la cual tuvo lugar conforme al régimen vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

De esta manera, se aprecia que el ordenamiento no deja de reconocer la deducción respectiva, tan es así que la misma fue realizada y se tradujo en una disminución del ingreso acumulable en ejercicios anteriores e, inclusive, podría aún subyacer en la situación fiscal del causante, en caso de que dichas deducciones hubieran dado lugar a la determinación de pérdidas fiscales que podrían ser amortizables, actualizadas, contra la utilidad fiscal que llegue a determinarse a partir de dos mil cinco.

Simple y sencillamente, el ordenamiento reconoce que dicho importe no debe ser incorporado al costo de ventas fiscal y, apreciando que ello podría implicar un impacto financiero —lo cual no es necesario ni presupone un agravio jurídico al contribuyente—, permite que los causantes puedan, si lo desean,

revertir la deducción, para efectuarla conforme vayan generando el ingreso derivado de las ventas que realicen.

Lo anterior puede ser apreciado en el propio proceso legislativo que dio lugar a las reformas combatidas, tal y como se describe a continuación, iniciando con la exposición de motivos formulada por el Ejecutivo Federal, en la cual se señala lo siguiente:

“Mediante disposición transitoria se propone a esa Soberanía establecer una opción para los contribuyentes que tengan inventarios al 31 diciembre de 2004 y los cuales al estar sujetos a un sistema de deducción de gastos fueron deducidos cuando se adquirieron las mercancías.

La citada opción consistiría en que los contribuyentes que tengan inventarios al 31 de diciembre de 2004, acumulen el ingreso por la venta de las mercancías sin deducción del costo de los vendido, toda vez que al haberse efectuado la deducción como gasto, de no acumularse el ingreso cuando se vendan dichas mercancías, se estaría duplicando la deducción, o bien, la disposición permitiría al contribuyente que acumule los inventarios al 31 de diciembre de 2004, en forma proporcional a lo largo de cinco años, de acuerdo a su rotación de inventarios y, en consecuencia, permitirles la deducción del costo

de lo vendido cuando se enajene la mercancía correspondiente a dichos inventarios.”

Por su parte, en el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, fechado el veintisiete de octubre de dos mil cuatro, se señala lo siguiente:

“En cuanto al esquema de transición propuesto por el Ejecutivo Federal para cambiar de la deducción de compras por el de costo de lo vendido, se considera adecuada la mecánica propuesta en las fracciones V a VII de las Disposiciones Transitorias del Decreto, para que los contribuyentes puedan optar por acumular el ingreso correspondiente en un período de cinco ejercicios, dependiendo de la rotación de inventarios que cada contribuyente tenga, pudiendo deducirse el costo de las mercancías al momento de su enajenación.

Sin embargo, esta comisión dictaminadora propone realizar adecuaciones al texto legal, con el fin de aclarar que en el caso de que se disminuyan del inventario base, las pérdidas pendientes al 31 de diciembre de 2004, éstas no podrán disminuirse en ejercicios posteriores a la acumulación del inventario, a fin de evitar que se duplique la disminución de dichas pérdidas y que se erosione indebidamente la base del impuesto sobre la renta. De igual forma esta Comisión propone aclarar que en el caso de mercancías de importación,

únicamente se deberá acumular la diferencia que resulte de comparar el costo promedio mensual de los inventarios de los últimos cuatro meses de 2004, contra dicho costo de los inventarios de 2003, cuando el primero de los inventarios sea mayor que el segundo.

Asimismo, con el objeto de otorgar certidumbre jurídica a los contribuyentes, esta Comisión Dictaminadora propone establecer en la fracción VI del Artículo Transitorio en comento, la mecánica para determinar el índice de rotación de inventarios.”

En la discusión suscitada al seno de la cámara de origen, el diputado Francisco Suárez Dávila, en alusión a los efectos que podrían derivar del cambio en el sistema de deducciones, señaló lo que a continuación se transcribe, en uso de la palabra:

“[...]

Una reforma de esta naturaleza afecta sensiblemente a todos los sectores, sobre todo cuando el año próximo la actividad económica disminuirá como se pronostica.

[...]

Entonces viendo el asunto en paquete pensamos que la mejor solución era una solución intermedia. De tal suerte de como se ha dicho avanzamos hacia un sistema contablemente perfecto, que está en vigor en todos los países del mundo, cosa que se

argumento mucho, pero básicamente lo que estamos planteando es lo que nos preocupa, sobre todo es el efecto negativo en el flujo de caja de las empresas que se está dando en el año de 2005, año en que la economía va a tener posiblemente una baja de actividad económica y lo que pensamos es que logramos distintos objetivos; logramos la consistencia contable y demás, pero amortiguamos —y es lo que nos preocupa— amortiguamos el efecto sobre las empresas. De tal suerte que la mayor parte de ellas a lo largo de un periodo de ocho años, con un sistema sencillo y lineal se van a eliminar los efectos nocivos sobre las empresas de flujo de caja [...].”

Por su parte, en el dictamen de fecha once de noviembre de dos mil cuatro, formulado por las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos de la Cámara de Senadores, se precisó lo siguiente:

“En el tema de costo de ventas, para minimizar el impacto de la medida, apoyamos se estableciera un periodo de transición y un sistema simple y que se considerarán otros métodos de evaluación. Apoyamos dar un apoyo especial al sector de la vivienda. Ayer planteamos una solución de fondo que sí permitía amortiguar Derivado del cambio de sistema de deducción de compras a costo de ventas, la Colegisladora aprobó un periodo de

transición en función del índice de rotación de inventarios para acumularlos en un plazo de hasta siete años.

Si bien, estas dictaminadoras consideran adecuada la medida para cambiar el sistema de deducción de compras por el de costo de lo vendido, se considera necesario ampliar el período de transición para efectuar la acumulación de los inventarios a un periodo de 12 años en lugar de los 7 años propuesto por la Colegisladora, ello con el objeto de que los contribuyentes tengan un período mayor para efectuar la acumulación de los inventarios, sin que el cambio de esquema deducción impacte de manera negativa a las empresas.

En este sentido, las que dictaminan proponen modificar la tabla contenida en la fracción V del Artículo Tercero del decreto que se dictamina para quedar en los siguientes términos: [...]”

Finalmente, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, en dictamen fechado el doce de noviembre de dos mil cuatro, aceptó las modificaciones efectuadas por su colegisladora, precisando lo siguiente:

“En materia de costo de venta esta Comisión considera conveniente modificar la tabla de acumulación de inventarios, a efecto de establecer un plazo mas amplio para que los contribuyentes los acumulen, llevándolo a

12 años, con lo que se pretende amortiguar su impacto.”

Como puede apreciarse, el proceso legislativo que dio lugar a las modificaciones legislativas motivo de reclamo, hacen referencia al impacto negativo que el cambio de sistema de deducciones podría tener sobre las empresas. Sin embargo, el referido “impacto” —como se ha señalado— no se presenta de manera necesaria o generalizada, ni puede ser identificado con un agravio de naturaleza jurídica, que es de los susceptibles de ser atendidos a través del juicio de garantías.

Se dice que dicho impacto financiero no es generalizado o necesario, en la medida en la que la propia situación particular del causante podría llegar a paliar los efectos del cambio de sistema, como acontecería si los contribuyentes cuentan con pérdidas fiscales pendientes de amortizar, mismas que podrían ser tomadas en cuenta para disminuir su utilidad —tanto la que corresponde al pago provisional como al anual—.

Asimismo, otras circunstancias pueden influir en que el impacto financiero ni siquiera llegue a materializarse, como acontecería con los causantes que hubieren agotado sus inventarios al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, o bien, con los que tuvieran existencias reducidas a esa fecha, pues en estos casos será necesario que se realicen nuevas compras, cuyo costo podrá ser deducido en los términos legales, sin que el cambio de sistema se traduzca en un problema particular desde el punto de vista económico.

Igualmente, se señala que el probable impacto financiero que podría derivar del cambio de sistema no puede ser reconducido de manera necesaria a un agravio de naturaleza jurídica, pues el hecho de que la utilidad fiscal pueda aumentar en relación con la de otros ejercicios —como previsiblemente podría suceder, al no tener inventarios cuyo costo de ventas deducible refleje el valor de adquisición—, no deriva de una falta de reconocimiento a la realización de un gasto necesario por parte de la legislación fiscal, sino a la circunstancia de que la deducción se efectuó bajo el sistema vigente hasta dos mil cuatro, no siendo adecuado, válido o justo que se autorizara a los contribuyentes a duplicar dicha deducción.

Así, como se señalaba, la situación financiera para la cual se establece la medida optativa reclamada, no es provocada de manera general para los causantes ni puede quedar reducida a un agravio de naturaleza jurídica. En tal virtud, se aprecia que el legislador buscaba auxiliar a las empresas que, derivado de su situación particular, eventualmente pudieran enfrentar dicha problemática financiera, lo cual —se reitera— no es exigido por el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Por consiguiente, tratándose de un esquema justificado en razones diversas a los principios constitucionales de la materia tributaria, es claro que se trata de un sistema cuya existencia, dimensión, contenido y alcance corresponden al legislador —tanto como sucede con los requisitos o condiciones necesarias para acceder al mismo—, en el espacio amplio —que no ilimitado— de

configuración política con el que cuenta para diseñar el sistema tributario y, específicamente, los estímulos particulares otorgados en éste.

En este contexto, si el legislador buscaba paliar el impacto financiero —no jurídico— que pudieran eventualmente resentir algunas empresas con el cambio en el sistema de deducción, considerando que lo anterior se lograba con el mecanismo de acumulación de inventarios, tal y como fue establecido en la fracción V del artículo Tercero del decreto legislativo reclamado, mal haría esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en modificar la estructura, alcance, condiciones o destinatarios del esquema alternativo, pues no es ésta una labor que le corresponda constitucionalmente.

Con base en estas consideraciones, esta Primera Sala considera que los argumentos relativos a la inconstitucionalidad de las disposiciones que regulan la acumulación de inventarios, devienen inoperantes, en tanto que la aplicación de la disposición jurídica deriva de un acto voluntario que realizaron los contribuyentes, consistente en la decisión de tributar bajo el esquema optativo establecido en dicho numeral.

En efecto, los planteamientos formulados en este sentido resultan inoperantes, atendiendo a que la acumulación de inventarios —como condición para la deducción del costo de ventas de mercancía en existencia a diciembre de dos mil cuatro— no es obligatoria para las personas morales que tributan en términos del Título II, sino que resulta optativa para aquéllas

que pueden acceder a él, motivo por el cual se evidencia que es voluntad de los causantes acogerse a las disposiciones que norman dicho esquema.

Por tal razón, si estimaban que la opción que eligieron contenía vicios de inconstitucionalidad, pudieron abstenerse de ejercerla y, en consecuencia, pagar el impuesto sobre la renta que hubiere correspondido a los ingresos percibidos, sin aplicar la deducción del costo de ventas de mercancías, cuyo valor de adquisición ya habría sido deducido conforme al sistema vigente hasta diciembre de dos mil cuatro.

En efecto, de estimar inconstitucional el régimen optativo de referencia, la parte quejosa bien pudo eludir su aplicación en relación con su esfera jurídica —mediante la simple abstención en el ejercicio de la opción—, lo cual no le hubiera significado un agravio jurídico susceptible de ser subsanado por este Alto Tribunal, atendiendo al hecho consistente en que dicha opción es otorgada por razones diversas al acatamiento por el legislador, de los principios constitucionales de la materia tributaria.

Adicionalmente, debe considerarse que, de concederse el amparo, el efecto de lo anterior sería el de obligarlos a acatar la prohibición establecida en el primer enunciado de la fracción IV del artículo Tercero del decreto reclamado, cuya aplicación pretendían eludir, precisamente, mediante el ejercicio de la opción establecida legalmente, a fin de deducir el costo de lo vendido de los inventarios con los que contaban al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

Por todo lo anterior, al ponerse de manifiesto que el esquema optativo de acumulación de inventarios es de aquéllos que pueden ser eludidos por el contribuyente, que no son otorgados por razón de justicia en la tributación —definida en términos del artículo 31, fracción IV, constitucional—, los reclamos enderezados por la parte quejosa devienen inoperantes, por lo que se impone negarle el amparo y protección de la Justicia Federal.

En este sentido, cabe precisar que —dadas las consideraciones que soportan la conclusión a la que arriba esta Primera Sala—, la calificación de inoperancia se extiende a una diversidad de planteamientos, en todos aquéllos casos en los que el estándar propuesto no permite apreciar que la medida optativa reclamada, corresponde a una medida legislativa exigible de manera necesaria al legislador, en términos del artículo 31, fracción IV, constitucional, como acontece —de manera ilustrativa, mas no limitativa— con los siguientes:

I. En relación con la garantía de irretroactividad de la Ley, resultan inoperantes los argumentos por los que se sostiene que la opción de acumular inventarios tiene efectos retroactivos, así como aquéllos en los que se argumenta que se afectan derechos adquiridos respecto de las pérdidas fiscales con las que se contaba al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro; igualmente, resultan inoperantes los argumentos que sostienen que hasta dos mil cuatro las pérdidas podían amortizarse en

relación con las utilidades, mientras que, a partir de dos mil cinco, ello únicamente sería posible en relación con el inventario base.

II. Por otro lado, en el ámbito del principio de legalidad tributaria, la calificación de inoperancia se extiende a los temas en los que se manifestaba que la Ley no establece lo que debe entenderse por “acumulación”, por “inventario acumulable” ni el procedimiento para acumular; así como a los argumentos enderezados en relación con la presunta omisión de definir el “inventario no acumulable” de las empresas.

III. De igual forma, en lo que respecta al principio de proporcionalidad, la calificación de inoperancia abarca los planteamientos que se identifican a continuación:

A) La alusión a la inconstitucionalidad de lo que se consideró una obligación, consistente en acumular el inventario, aún cuando no existiera ingreso;

B) La consideración en el sentido de que los inventarios no son un ingreso, ni deberían ser acumulados como tales, con lo cual supuestamente se daría pie a la determinación de una base ficta, ajena a la capacidad del causante.

C) La aducida desproporcionalidad, derivada de la supuesta falta de relación entre los ingresos de la venta de inventario acumulable, considerando el aumento anual de la utilidad fiscal.

D) Igualmente, resulta inoperante lo aducido en el sentido de que la tabla que establece los índices de rotación contiene un trato desigual en relación con los contribuyentes que se ubiquen en el tope del rango inmediato inferior, en virtud de que el porcentaje de dicha tabla se refiere a la totalidad de los inventarios, y no a la porción que excede de cada rango; en esta misma línea, se consideran inoperantes los argumentos en los que se plantea que el aumento en una unidad del parámetro de medición, provoca un cambio desproporcionado de rango al rebasar su límite superior sin que se pueda corroborar que dicho incremento obedece a que el contribuyente cuenta con una mayor capacidad contributiva.

E) Lo argumentado en el sentido de que la opción de acumular inventarios no permite tomar en consideración la capacidad contributiva, puesto que obliga a una doble acumulación del mismo ingreso, permitiendo una sola deducción, también resulta inoperante, bajo la óptica descrita.

F) De la misma forma, se estima inoperante lo aducido en el sentido de que la acumulación de inventarios conlleva una doble tributación inconstitucional.

G) Reciben el mismo tratamiento los argumentos formulados en relación con la supuesta desproporcionalidad que derivaría del establecimiento de plazos diversos de acumulación de inventarios.

H) Asimismo, la calificación de inoperancia puede extenderse a lo argumentado en el sentido de que, de ejercerse la opción, los pagos provisionales se realizarían sobre una utilidad fiscal superior a la que previsiblemente se obtendría en el ejercicio, así como los planteamientos en los que se sostiene que el inventario acumulable se considera al nivel de la utilidad, y no del ingreso, para efectos de los pagos provisionales.

I) Finalmente, también se estima inoperante lo aducido en el sentido de que la utilización del método “primeras entradas, primeras salidas” al interior de la opción en comento, conminaría a pagar el impuesto sobre una base ficta.

IV. Por otro lado, en lo que concierne a lo aducido en el sentido de que el régimen optativo resulta violatorio de la garantía de equidad, la calificación de inoperancia puede extenderse a planteamientos como los siguientes:

A) Existe un trato diferenciado entre las personas morales, por un lado, y las personas físicas con actividades empresariales, dado que estas últimas no se encontrarían obligadas a acumular sus inventarios en existencia al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro.

B) Existe un trato diferenciado en lo que tiene que ver con el derecho a amortizar las pérdidas fiscales.

C) Se genera un trato dispar que se estima injustificado, dependiendo del índice de rotación de inventarios, lo cual se

refleja en porcentajes diferenciados para efectos de la acumulación de inventarios.

D) Existe un trato diferente al interior de la propia opción, dadas las prescripciones que específicamente se establecen en relación con los bienes de importación, frente al tratamiento que corresponde a los contribuyentes que únicamente tienen mercancías de origen nacional.

En este mismo sentido, resultan igualmente inoperantes los argumentos enderezados en contra de la fracción IX del artículo Tercero del decreto de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil cinco, en tanto establece la obligación para todos los contribuyentes —con independencia del giro específico al que se dediquen—, de levantar un inventario físico de sus mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, utilizando el método “primeras entradas, primeras salidas”, lo cual es considerado por la parte quejosa como un trato igual a los desiguales.

La disposición en estudio establece lo siguiente:

“ARTÍCULO TERCERO. En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Primero de este Decreto, se estará a lo siguiente:

[...]

IX. Los contribuyentes deberán levantar un inventario físico de sus mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, al

31 de diciembre de 2004, pudiendo optar por utilizar el inventario físico que hubieran levantado con anterioridad a dicha fecha sin que exceda de un plazo de 30 días, siempre que se consideren los movimientos efectuados durante dicho plazo. El inventario físico se deberá valorar utilizando el método de primeras entradas primeras salidas y la información de dicho inventario se deberá conservar a disposición de las autoridades fiscales durante el plazo establecido en el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación.

[...]

El inventario físico que se levante en los términos de esta fracción, servirá de base para los subsecuentes inventarios de existencia que se deben levantar en los términos de las disposiciones fiscales aplicables”.

Como se anticipaba, el reclamo identificado se considera inoperante, por las mismas razones por las que han sido así calificados los planteamientos de la quejosa en contra del régimen optativo de acumulación de inventarios, si bien resulta necesario efectuar las siguientes precisiones.

En el presente caso, tomando en cuenta que la impetrante de garantías decidió ejercer la opción de acumulación de inventarios a que se refieren las fracciones IV y V del artículo Tercero del decreto legislativo reclamado, ello tiene repercusiones particulares en los efectos que la fracción IX del mismo artículo tiene en su esfera jurídica.

En efecto, tratándose de contribuyentes que ejercieron la citada opción, la obligación de realizar un inventario utilizando un

particular método de valuación efectivamente tiene una repercusión fiscal sustantiva, en la medida en la que el costo de ventas deducible de las existencias al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, contemplará el valor de adquisición de las mercancías respectivas —en razón, precisamente, de haberse efectuado la acumulación de inventarios, posibilitándose la deducción correspondiente al momento de su venta—.

Así, tomando en cuenta que el segundo párrafo de la fracción IX del artículo Tercero del decreto reclamado, establece que el inventario levantado en los términos de dicho precepto servirá de base para los subsecuentes inventarios que se deban levantar, ello implica que éste tendrá repercusión en la deducción del costo de ventas que eventualmente será realizada, en los términos y bajo las condiciones a que se refiere la fracción V de dicha disposición.

En tal virtud, resulta claro que los efectos que llegue a tener lo preceptuado por la fracción IX del artículo Tercero del decreto de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta para dos mil cinco, finalmente tendrían una repercusión fiscal sustantiva en la esfera jurídica de la quejosa, únicamente en la medida en la que ésta hubiere optado por la acumulación de inventarios —como acontece en la especie— y, por ende, las razones enunciadas para sostener la inoperancia de los reclamos efectuados en contra del régimen establecido al tenor de las fracciones IV y V del referido artículo Tercero, resultan igualmente aplicables a los argumentos en estudio, enderezados en contra de la diversa fracción IX.

La quejosa señala sus conceptos de agravio que se transgrede la garantía de proporcionalidad tributaria con el establecimiento de las dos opciones previstas en el decreto legislativo reclamado (la acumulación de inventarios en existencia al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, o bien, la prohibición de determinar el costo de ventas deduciendo las existencias a esta fecha), es infundado.

Lo anterior, con motivo de que no es atinado afirmar que las dos opciones previstas en el decreto legislativo reclamado —esto es, la acumulación de los inventarios en existencia al treinta y uno de diciembre de dos mil cuatro, o bien, la prohibición de determinar el costo de ventas deduciendo las existencias a dicha fecha— sean inconstitucionales.

Tal y como se ha sostenido, la primera no obliga a contribuir con base en un ingreso ficticio —en la medida en la que permite determinar una utilidad que corresponde a la capacidad contributiva del causante bajo el esquema de deducción del costo de lo vendido—, lo cual hubiera traído consigo una violación al principio de proporcionalidad tributaria.

Por otro lado, la opción otorgada por el legislador no es obligatoria para los causantes ni es demandada por los principios constitucionales de la materia tributaria, motivo por el cual —en los términos desarrollados con antelación— los argumentos encaminados a acreditar su inconstitucionalidad, devienen inoperantes.

En tal virtud, no es cierto que los contribuyentes se encuentren ante una disyuntiva entre dos opciones inconstitucionales, pues ni el régimen general es inconstitucional ni el esquema optativo ha sido diseñado a través del ejercicio de una elección que el causante se encontrara obligado a tomar, es decir, le estaba autorizado no acudir al esquema optativo regulado en la fracción V del referido artículo Tercero del decreto legislativo reclamado.

Así, al ser potestativa dicha elección, se evidencia que la voluntad del sujeto tiene una dimensión específica que debe valorarse, pues el régimen optativo considerado inconstitucional, bien pudo haber sido evitado, simplemente mediante el no ejercicio de la opción.

Por las razones anteriores, son infundados los agravios relativos, dado que el régimen general del sistema de deducción del costo de lo vendido no resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria y, adicionalmente, el régimen optativo concedido por el legislador no fue diseñado de tal manera que la elección correspondiente fuera de ejercicio obligatorio.

SEXTO. Finalmente, se procede al análisis del argumento encaminado a poner de manifiesto que la Ley del Impuesto sobre la Renta, vulnera el principio de proporcionalidad tributaria (en este caso respecto del artículo 45-F, al establecer que en ningún caso se darán efectos fiscales a la revaluación de inventarios).

Sobre tal aspecto, se precisa que en el presente recurso de revisión el tema propuesto es novedoso, toda vez que no fue señalado por la quejosa en la demanda de garantías y en consecuencia, el Juez de Distrito no se ocupó de tal cuestión; sin embargo, en sesión de esta fecha se fallaron los amparos en revisión 1146/2005 promovido por ****, Sociedad Anónima de Capital Variable, 1215/2005 promovido por ****, Sociedad Anónima de Capital Variable, 1216/2005 promovido por ****, Sociedad Anónima de Capital Variable, 1415/2006 promovido por ****, Sociedad Anónima de Capital Variable, 1448/2005 promovido por ****, Sociedad Anónima de Capital Variable, bajo la ponencia de los señores Ministros Sergio A. Valls Hernández, José Ramón Cossío Díaz, Juan N. Silva Meza y José de Jesús Gudiño Pelayo, respectivamente, en los que este Órgano Jurisdiccional declaró la inconstitucionalidad del referido 45-F, consecuentemente, con fundamento en el artículo 76 bis, fracción I, de la Ley de Amparo, en suplencia de la queja deficiente, en esta instancia se abordará el tema en cuestión.

Sirve de apoyo a lo anterior, las tesis de rubro, texto y datos de identificación siguientes:

“SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76 BIS, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE AMPARO. ES APLICABLE EN AMPAROS DIRECTO E INDIRECTO, EN PRIMERA INSTANCIA O EN REVISIÓN. El citado precepto establece que las autoridades que conozcan del juicio de garantías deben suplir la queja deficiente

cuando el acto reclamado se funde en una ley declarada inconstitucional por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sin expresar que opere sólo en cierto tipo de amparos, por lo que es dable interpretar que dicho beneficio procesal resulta aplicable en los juicios de amparo directo y en los indirectos, en primera instancia o en revisión, tal como se sostuvo en la exposición de motivos del proceso legislativo que culminó con la reforma del artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de febrero de 1951.”

(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXIII, febrero de 2006. Tesis: P./J. 6/2006. Página: 7)

“SUPLENCIA DE LA QUEJA DEFICIENTE PREVISTA EN EL ARTÍCULO 76 BIS, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE AMPARO. SE SURTE AUN ANTE LA AUSENCIA DE CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido diferencias tratándose de la suplencia de la queja, advirtiéndose que puede ser total ante la ausencia de conceptos de violación o de agravios, o relativa, cuando son insuficientes, esto es, cuando solamente hay una deficiente argumentación jurídica. Ahora bien, el artículo 76 Bis, fracción I, de la Ley de Amparo dispone que las autoridades que conozcan del juicio de garantías

deben suplir la queja deficiente, entre otros supuestos, cuando el acto reclamado se funde en leyes declaradas inconstitucionales por la jurisprudencia de esta Suprema Corte, sin precisar si opera de forma relativa o total, pero el estudio del proceso legislativo de reforma de 1951 a los artículos 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y del entonces 76 de la ley citada, pone de manifiesto que dicha suplencia debe ser total, ya que se surte aun ante la ausencia de conceptos de violación o agravios, como acontece en las materias penal tratándose del inculpado, laboral atinente al trabajador, o respecto de menores e incapaces, porque en todos estos supuestos se pretendió atemperar los tecnicismos del juicio de garantías, para dar relevancia a la verdad jurídica.”

(Novena Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. XXIII, febrero de 2006. Tesis: P./J. 5/2006. Página: 9)

Ahora bien, el artículo 45-F, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, dispone lo que a continuación se transcribe:

“Artículo 45-F. Para determinar el costo de lo vendido de la mercancía, se deberá aplicar el mismo procedimiento en cada ejercicio durante un periodo mínimo de cinco ejercicios y sólo podrá variarse cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el Reglamento de esta Ley. En ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido”.

En relación con lo anterior, se somete a la consideración de esta Primera Sala, la violación a la garantía citada, señalándose, de manera particular, que la deducción del costo de ventas no permitiría el reconocimiento de un factor que incide en los gastos en los que incurre la persona moral, lo cual traería como consecuencia que la utilidad determinada conforme a dicha deducción, no correspondería a la auténtica capacidad contributiva de los causantes.

A fin de dilucidar lo anterior, resulta necesaria la remisión a las consideraciones ya plasmadas en el considerando que antecede, relativas tanto al contenido y alcance de la garantía constitucional de proporcionalidad, como a su aplicación en lo general al sistema de deducción del costo de lo vendido, en obvio de repeticiones innecesarias, de donde se concluye que la deducción del costo de lo vendido, determinada de manera general en los términos descritos, posibilita que la cuantificación de la utilidad fiscal para efectos del impuesto sobre la renta, efectivamente corresponda al incremento patrimonial neto del causante en el ejercicio de que se trate, con lo cual el gravamen finalmente incide en los ingresos que resultan relevantes para el mismo, de lo cual se desprende que dicho esquema de deducción, en lo general, no resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria.

No obstante lo anterior, en el presente caso se plantea una situación particular, relativa a la imposibilidad de reconocer efectos inflacionarios a la deducción del costo de ventas, es decir, no se plantea una falta de reconocimiento a los gastos o

inversiones que realiza el causante para la generación de su ingreso, sino la negativa del legislador a reconocer los efectos que la inflación podría llegar a tener sobre alguno o algunos de éstos, repercutiendo con ello en la determinación de la deducción correspondiente, la cual dejaría de ajustarse a la capacidad contributiva del causante, lo que resulta fundado, tal y como se detalla a continuación.

El entorno inflacionario puede modificar los términos en los que se presenta y valora la información financiera de la empresa, lo cual puede inclusive tener un efecto fiscal, sea en perjuicio o a favor del contribuyente, tal y como lo evidencia el hecho de que la legislación fiscal conmina a ciertos causantes a reconocer un ajuste anual por inflación, valorando el efecto que ésta tiene en relación con los intereses pagados o cobrados por el contribuyente.

En efecto, tal y como ha sido reconocido por este Alto Tribunal, al resolver los asuntos relacionados con la constitucionalidad del artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta —cuyo texto preceptúa la obligación de calcular dicho ajuste—, la inflación se refleja en el incremento generalizado y constante de los bienes y servicios y, por ende, en una pérdida en el valor del dinero o la moneda.

Se trata de un hecho que existe y afecta de manera real y no sólo ficticia al patrimonio de los causantes pues no puede negarse que el valor de un bien aumenta de un mes a otro, ni que lo que podía adquirirse con cierta suma de dinero en un determinado

momento ya no puede adquirirse con igual suma al paso del tiempo.

En relación con lo anterior, el legislador ha estimado pertinente reconocer efectos dentro de la mecánica del impuesto sobre la renta a la modificación —tanto positiva como negativa—, que sufre el patrimonio del causante con motivo del fenómeno económico de la inflación, toda vez que dicho gravamen atiende precisamente a la variación positiva de dicho patrimonio como manifestación de la potencialidad o capacidad contributiva.

Ahora bien, debe valorarse que, si la inflación afecta de manera real el patrimonio, tanto en forma positiva como negativa, el debido respeto al principio de proporcionalidad exige que, en aquellos casos en los que el causante se encuentra obligado a reconocer el efecto positivo derivado de dicho fenómeno económico, la legislación no debe limitar el reconocimiento al efecto negativo del mismo, por ser elementos que repercuten en el nivel de renta de los contribuyentes —como indicador de la capacidad contributiva de éstos, entendida como potencialidad para contribuir al gasto público—.

En este contexto, se aprecia que el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece, en su segundo párrafo, que en ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido.

Bajo el criterio descrito —la necesidad de que, cuando la legislación conmine a reconocer efectos positivos de la inflación

en el patrimonio, también deberá reconocer los efectos negativos de ésta—, la prohibición de reconocer efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, se justifica en el caso de contribuyentes que enajenen la mercancía adquirida o producida en el mismo ejercicio en el que la adquieran o produzcan, pues así como se establece dicha limitante, la legislación tampoco obliga a reconocer el efecto inflacionario al nivel de los ingresos percibidos por el causante.

Lo anterior es así, tal y como se desprende de la parte general, así como del Capítulo I del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, con mayor especificación, de los artículos 10, 17 y 18 de dicho ordenamiento, mismos que se transcriben a continuación, según su texto vigente para dos mil cinco:

“Artículo 10. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%.

El impuesto que se haya determinado conforme al párrafo anterior, después de aplicar, en su caso, la reducción a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio, y será el causado para determinar la diferencia que se podrá acreditar adicionalmente contra el impuesto al activo, en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

Las personas morales que realicen exclusivamente actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán aplicar lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 81 de esta Ley”.

“Artículo 17. 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. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valorar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

Las personas morales residentes en el extranjero, así como cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a los mismos. No se considerará ingreso atribuible a un establecimiento permanente la simple remesa que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de ésta.

No serán acumulables para los contribuyentes de este Título, los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México. Sin embargo, estos ingresos incrementarán la renta gravable a que se refiere el artículo 16 de esta Ley”.

“Artículo 18. Para los efectos del artículo 17 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.

Tratándose de los ingresos por la prestación de servicios personales independientes que obtengan las sociedades o asociaciones civiles y de ingresos por el servicio de suministro de agua potable para uso doméstico o de recolección de basura doméstica que obtengan los organismos

descentralizados, los concesionarios, permisionarios o empresas autorizadas para proporcionar dichos servicios, se considera que los mismos se obtienen en el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada.

II. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, cuando se cobren total o parcialmente las contraprestaciones, o cuando éstas sean exigibles a favor de quien efectúe dicho otorgamiento, o se expida el comprobante de pago que ampare el precio o la contraprestación pactada, lo que suceda primero.

III. Obtención de ingresos provenientes de contratos de arrendamiento financiero, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado o la parte del precio exigible durante el mismo.

En el caso de enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado, o bien, solamente la parte del precio cobrado durante el mismo.

La opción a que se refieren los dos párrafos anteriores, se deberá ejercer por la totalidad de las enajenaciones o contratos. La opción podrá cambiarse sin requisitos una sola vez; tratándose del segundo y posteriores cambios, deberán transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio; cuando el cambio se quiera realizar antes de que transcurra dicho plazo, se deberá cumplir con los requisitos que para tal efecto establezca el Reglamento de esta Ley.

Cuando el contribuyente hubiera optado por considerar como ingresos obtenidos en el ejercicio únicamente la parte del precio pactado exigible o cobrado en el mismo, según sea el caso, y enajene

los documentos pendientes de cobro provenientes de contratos de arrendamiento financiero o de enajenaciones a plazo, o los dé en pago, deberá considerar la cantidad pendiente de acumular como ingreso obtenido en el ejercicio en el que realice la enajenación o la dación en pago.

En el caso de incumplimiento de los contratos de arrendamiento financiero o de los contratos de enajenaciones a plazo, respecto de los cuales se haya ejercido la opción de considerar como ingreso obtenido en el ejercicio únicamente la parte del precio exigible o cobrado durante el mismo, el arrendador o el enajenante, según sea el caso, considerará como ingreso obtenido en el ejercicio, las cantidades exigibles o cobradas en el mismo del arrendatario o comprador, disminuidas por las cantidades que ya hubiera devuelto conforme al contrato respectivo.

En los casos de contratos de arrendamiento financiero, se considerarán ingresos obtenidos en el ejercicio en el que sean exigibles, los que deriven de cualquiera de las opciones a que se refiere el artículo 15 del Código Fiscal de la Federación.

IV. Ingresos derivados de deudas no cubiertas por el contribuyente, en el mes en el que se consume el plazo de prescripción o en el mes en el que se cumpla el plazo a que se refiere el párrafo segundo de la fracción XVI del artículo 31 de esta Ley”.

Como puede apreciarse del contenido de dichos artículos, la causación del impuesto sobre la renta se rige por un sistema de acumulación de ingresos en crédito, mismo que da lugar a que el ingreso se entienda percibido desde el momento en el que se vuelva exigible la contraprestación.

Sin embargo, a pesar de causarse el gravamen desde ese momento, la legislación **no** conmina a que el impuesto correspondiente al pago provisional o al pago anual, contemple los efectos derivados de la inflación. De esta suerte, es claro que la legislación fiscal permite que el efecto que el fenómeno inflacionario llegue a tener en el transcurso de cualquier lapso menor a un ejercicio fiscal, no sea reconocido, pues no se obliga al causante a que los ingresos que acumule se presenten en pesos constantes, desde enero del período de que se trate, y hasta el mes en el que la obligación de presentar la declaración fiscal se torna exigible.

En cambio, en el caso de contribuyentes que enajenen mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio distinto al de la enajenación, la prohibición de reconocer un efecto fiscal en la valuación de los inventarios o del costo de lo vendido, provoca que la renta gravable sea determinada de una forma que no resulta acorde a la capacidad contributiva del causante, tal y como es delimitada por la propia legislación fiscal.

Lo anterior, en razón de que el artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta conmina a los causantes personas morales, a determinar su situación fiscal atendiendo a los efectos que la inflación pudiera tener sobre ésta y, específicamente, considerando su repercusión en los créditos y deudas del causante, en relación con los intereses que perciban o paguen, respectivamente, como elementos mitigantes de la disminución o aumento real de sus deudas.

En estas condiciones, debe apreciarse que, en lo que concierne a la falta de reconocimiento de efectos inflacionarios al costo de lo vendido, la misma conlleva una vulneración a la garantía de proporcionalidad en materia tributaria, toda vez que — así como acontece con el ajuste anual por inflación— el fenómeno inflacionario puede tener un impacto negativo en los valores registrados en la contabilidad de las personas morales, disminuyéndolos, provocándose con ello 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 período mayor al de un ejercicio fiscal.

Por las razones anteriores, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que devienen fundadas las consideraciones encaminadas a demostrar la inconstitucionalidad del sistema de deducción del costo de lo vendido por violación a la garantía constitucional de proporcionalidad, toda vez que, a pesar de que los conceptos que integran el costo sí corresponden a los que deben considerarse bajo el rubro de dicha deducción, el segundo párrafo del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no reconoce los efectos inflacionarios, con lo cual no se permite la determinación de una utilidad acorde a la capacidad contributiva de los causantes de dicho gravamen.

Ahora bien, a fin de determinar el efecto que corresponde a la concesión del amparo, resulta necesario precisar el alcance que tiene la prohibición de reconocer efectos inflacionarios al

costo de lo vendido, misma que ha conducido a esta Sala a la declaratoria de inconstitucionalidad apuntada.

Tal y como ha sido precisado con antelación, el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que en ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido”. Dicha prohibición es simétrica, y se estima atendible y válida en un aspecto, dado que el artículo 17 del mismo ordenamiento dispone que “no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente [...] con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital”.

Dicha prescripción obedece a que la mencionada revaluación de activos no es más que una simple reasignación “interna” de los valores del patrimonio, por su propio titular, a fin de reflejar de una manera más fiel el valor objetivamente estimado de los mismos; no obstante, dicha asignación interna de valor requiere de una operación, realizada con un tercero —como acontece, por ejemplo, con la enajenación—, para *realizar* dichos valores y, en su caso, traducirlos en una ganancia o en una pérdida.

No obstante, lo preceptuado por el artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, también puede ser interpretado en el sentido de que la pérdida del valor de las cantidades pagadas por la adquisición de bienes, en términos reales, tampoco sea reconocida al momento de tomar la deducción que corresponde al costo de lo vendido —es decir, al *realizar* el ingreso correspondiente, determinando la ganancia o pérdida por la

operación—, circunstancia ésta que es la que ha dado lugar al pronunciamiento de esta Sala para declarar la inconstitucionalidad del precepto.

Así, el efecto de la concesión no puede entenderse en el sentido de permitir el reconocimiento de efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, pues ello implicaría violentar la mecánica propia del gravamen, dado que no se consideraría ingreso el que se obtuviera por la revaluación del activo o del capital —artículo 17 de la Ley— y, simultáneamente, se reconocería una deducción por la misma revaluación.

En este sentido, al haberse determinado que la tributación conforme a la auténtica capacidad contributiva de las personas morales, amerita que se permita el reconocimiento de efectos fiscales al fenómeno inflacionario que impacta el valor de adquisición que forma parte del costo de lo vendido, el efecto de la concesión del amparo debe ser que se permita al causante la actualización de dichos valores, hasta el momento en el que se lleve a cabo la enajenación del bien que se produzca o comercialice, si bien 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— tenga lugar en ejercicios distintos, de conformidad con las consideraciones expuestas con antelación.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

PRIMERO.- En la materia de la revisión, competencia de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se modifica la sentencia recurrida.

SEGUNDO.- Queda firme el sobreseimiento decretado en la sentencia recurrida, en los términos expuestos en el considerando de la presente resolución.

TERCERO.- La Justicia de la Unión no ampara ni protege a *******, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**, en contra de los artículos 45-A, 45-B, 45-D, 45-E, 45-G, 45-H, 45-I, así como de las fracciones IV, V y IX del artículo Tercero de las disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco, en los términos de los considerandos de esta ejecutoria.

CUARTO.- La Justicia de la Unión ampara y protege a *******, SOCIEDAD ANÓNIMA DE CAPITAL VARIABLE**, en contra del artículo 45-F de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del primero de enero de dos mil cinco, en términos de los considerandos de esta ejecutoria.

Notifíquese; con testimonio de la presente ejecutoria, vuelvan los autos al lugar de su origen y en su oportunidad archívese el expediente.

Así lo resolvió la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de cinco votos, de los señores Ministros José de Jesús Gudiño Pelayo, Juan N. Silva

Meza, Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas (Ponente), y Presidente José Ramón Cossío Díaz.

Firman el Ministro Presidente de la Sala, y la Ministra Ponente con el Secretario de Acuerdos quien autoriza y da fe.

PRESIDENTE DE LA PRIMERA SALA:

MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ.

PONENTE:

MINISTRA OLGA SÁNCHEZ CORDERO DE GARCÍA VILLEGAS.

SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA PRIMERA SALA:

LIC. MANUEL DE JESÚS SANTIZO RINCÓN.

“En términos de lo previsto en los artículos 3, fracción II, 13, 14 y 18 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos”.