

El costo de ventas contable y el costo de ventas fiscal: diferencias notables y su conciliación

C.P.C. y E.F. Martha A. Valle Solís

Introducción

Como se recordará, en las postrimerías del año 2004 el fisco informó –mediante el trabajo legislativo del Congreso de la Unión– que el diferimiento del Impuesto Sobre la Renta (ISR) que las Personas Morales contribuyentes habían venido realizando por casi 20 años llegaba a su fin en virtud de la deducción autorizada de los inventarios finales, y que a partir del ejercicio 2005 sólo se deducirá el costo de los productos vendidos o de los servicios prestados con la condición de que el ingreso correspondiente se acumule.

La reforma mencionada colocaba a los contribuyentes afectados en una posición muy difícil por dos principales motivos:

1. Una gran cantidad de esos contribuyentes habían abandonado –y hasta olvidado– el más elemental sistema de costos y, en consecuencia, la contabilidad de dichos costos.
2. El pago del ISR, que por casi 20 años se había diferido, debería ser realizado –en su totalidad– en el ejercicio 2005, con el quebranto financiero correspondiente.

Sobre el primer motivo, el fisco no ofrece facilidad alguna. Las Personas Morales deberán implementar los sistemas de costos permitidos por la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) y hacerlos efectivos mediante una buena contabilidad de costos.

Respecto al segundo motivo, la mencionada Ley ofrece la opción –en las fracciones IV y V de su Artículo Tercero Transitorio, 2005– de efectuar el pago del ISR que se había venido difiriendo en un mínimo de cuatro años y en un máximo de 12, según el promedio de la rotación de inventarios de los ejercicios 2002 a 2004.

Muchos contribuyentes esperaban algún plazo de gracia o algunas facilidades para la deducción del costo de lo vendido. Pero no o sólo esto no sucedió, sino que ya es inminente –y muy próxima– la fecha en que esos contribuyentes deberán presentar la declaración anual correspondiente al ejercicio 2005, en la cual tendrán que determinar sus resultado fiscal considerando como una de las deducciones autorizadas de los ingresos el costo de lo vendido correctamente calculado.

Ahora bien, los contribuyentes que ya han implementado su sistema de costos mediante una

buena contabilidad, es muy probable que estén en posibilidades de determinar correctamente el costo de ventas contable y de tener una base idónea para determinar el costo de lo vendido para efectos fiscales. Al llegar a este punto, algunos contribuyentes se preguntarán: ¿Acaso ambos costos no son idénticos? La respuesta es: en algunos casos así será, pero en otros habrá diferencias que será necesario conciliar.

Como ya lo mencioné en un trabajo publicado anteriormente en esta misma revista, los contribuyentes determinan un costo de lo vendido para efectos contables con las reglas financieras que consideran adecuadas en la correcta determinación de su utilidad bruta. Sin embargo, para efectos fiscales deberán atender las disposiciones para determinar esa deducción autorizada señalada en la fracción II del Artículo 29 de la LISR, que se denomina “costo de lo vendido”.

Cuando el monto del costo de lo vendido para efectos contables y fiscales es idéntico

Esta hipótesis sería efectiva en el caso de un contribuyente con las siguientes características:

Caso A

- e) Persona Moral del Título II de la LISR, puesto que esta deducción aplica exclusivamente a los contribuyentes de este Título;
- f) que realiza actividades comerciales;
- g) que haya utilizado el mismo sistema de costos para efectos contables y fiscales. Generalmente hay coincidencia en comercializadoras, puesto que se utiliza el sistema de costeo histórico absorbente para ambos efectos;

- h) que haya utilizado el mismo método de valuación de inventarios para efectos contables y fiscales (PEPS, UEPS, promedio, identificado y detallista);
- i) que haya ejercido la opción de acumular el inventario final de mercancías 2004, reglamentada en las fracciones IV y V del Artículo Tercero Transitorio 2005, ya que así podrá considerar como deducible el valor de las mercancías que integran su inventario final de 2004 en el ejercicio 2005, aun cuando ya haya sido deducido en el ejercicio del primer año mencionado;
- j) que todas las erogaciones relacionadas con el costo de lo vendido cumplan con todos los requisitos fiscales, como la documentación requerida y el pago efectivo de adquisiciones de Personas Físicas, entre muchos otros;
- k) que haya acumulado el ingreso correspondiente a las mercancías vendidas, esto es, que no haya optado por acumular los ingresos por enajenaciones al cobro o a la exigibilidad.

Caso B

- a) Persona Moral del Título II de la LISR, puesto que esta deducción aplica exclusivamente a los contribuyentes de este Título;
- b) empresa manufacturera o de servicios en los que se enajenen bienes;
- c) que haya utilizado el mismo sistema de costos para efectos contables y fiscales;

1. Costos históricos	1. Costeo absorbente	
	2. Costeo directo	
2. Costos predeterminados	a) Estimados	3. Costeo absorbente
	b) Estándar	4. Costeo directo

- d) que haya utilizado el mismo método de valuación de inventarios para efectos contables y fiscales (PEPS, UEFS, Promedio, Identificado y Detallista);
- e) que haya ejercido la opción de acumular los inventarios finales 2004 (materias primas, producción en proceso y artículos terminados), reglamentada en las fracciones IV y V del Artículo Tercero Transitorio 2005, ya que así podrá considerar como deducible el valor de sus inventarios de finales de 2004 en el ejercicio 2005, aun cuando ya hayan sido deducidos en el ejercicio 2004;
- f) que todas sus erogaciones relacionadas con el costo de lo vendido cumplan con todos los requisitos fiscales en materia de documentación o pago efectivo de adquisiciones de Personas Físicas, entre muchos otros;
- g) que haya acumulado el ingreso correspondiente a las mercancías vendidas, es decir, que no

hayan optado por acumular los ingresos por enajenaciones al cobro o a la exigibilidad;

- h) que la depreciación de sus activos fijos y la amortización de sus cargos y gastos diferidos y erogaciones en periodos preoperativos relacionadas con la producción, hayan sido determinadas sobre bases idénticas a las utilizadas para la determinación de la deducción de inversiones en el cálculo del ISR.

Cuando existen diferencias entre el costo de lo vendido para efectos contables y fiscales

Como también lo mencioné en una entrega anterior, sólo que hubiera una total coincidencia los montos de la utilidad contable y de la utilidad fiscal serían idénticos. Lo mismo sucederá con el costo de lo vendido para efectos contables y fiscales, lo que obligará a todos los contribuyentes que deduzcan este rubro a conciliar ambos costos en virtud de las diferencias que seguramente presentarán. A continuación se presenta un esquema a propósito de estas diferencias.

Posibles diferencias entre los costos contable y fiscal de lo vendido

<i>Persona Moral con actividades comerciales</i>	<i>Persona Moral con actividades distintas a las comerciales</i>
1. Utilizar un método de valuación de inventarios distinto para efectos contables y fiscales	1. Utilizar un método de valuación de inventarios distinto para efectos contables y fiscales
2. Cambiar el método de valuación de inventarios antes del periodo mínimo de cinco años	2. Cambiar el método de valuación de inventarios antes del periodo mínimo de cinco años
3. No tomar la opción de acumular el inventario final 2004	3. No tomar la opción de acumular el inventario final 2004
4. Tener partidas que integren el costo de lo vendido que no reúnan todos los requisitos fiscales	4. Tener partidas que integren el costo de lo vendido que no reúnan todos los requisitos fiscales
5. Tener partidas que integren el costo de lo vendido que sean no deducibles	5. Tener partidas que integren el costo de lo vendido que sean no deducibles
6. Tomar la opción de acumular los ingresos a la exigibilidad o al cobro	6. Tomar la opción de acumular los ingresos a la exigibilidad o al cobro
7. Considerar en el costo de lo vendido erogaciones cuya deducibilidad esté condicionada al pago efectivo	7. Considerar en el costo de lo vendido erogaciones cuya deducibilidad esté condicionada al pago efectivo
8. Adquisiciones realizadas en 2004 cuya deducción está condicionada al pago efectivo	8. Adquisiciones realizadas en 2004 cuya deducción está condicionada al pago efectivo
9. Considerar revaluaciones en la determinación del costo de lo vendido contable	9. Considerar revaluaciones dentro de la determinación del costo de lo vendido contable
10. Utilizar un sistema de costeo distinto a los permitidos por la LISR o no aplicarlo en el periodo mínimo exigido por ésta	10. Utilizar un sistema de costeo distinto a los permitidos por la LISR o no aplicarlo en el periodo mínimo exigido por ésta
	11. Depreciación y amortización contable que integran el costo de lo vendido contable, determinada sobre bases diferentes a las señaladas en la LISR para la deducción de inversiones

Sugerencias para el control de las diferencias entre los costos fiscal y contable de lo vendido y lograr una conciliación entre dichos costos

Si bien algunas de las sugerencias que se expresan a continuación pueden ser extemporáneas, espero que sirvan para demostrar que la deducción del costo de lo vendido resulta inevitable, sobre todo para aquellos contribuyentes que en estos días están elaborando la contabilidad de sus costos. Tales sugerencias son:

1. Utilizar, en lo posible, cualquiera de los métodos de valuación de inventarios autorizados por la LISR y aplicarlo en un periodo mínimo de cinco años. De lo contrario, sería necesario llevar un control extra del almacén —con el método permitido por la misma LISR—, cuyo registro se realizaría mediante cuentas de orden que se integrarían en la balanza de comprobación para que sus propósitos de recordatorio sean eficaces.
2. Si no se optó por acumular los inventarios finales de 2004, su enajenación no tendrá costo para efectos fiscales —en virtud de que dichos inventarios ya fueron deducidos— y el valor íntegro de aquélla será utilidad fiscal. En este caso es recomendable que el registro del costo de lo vendido contable incluya una cuenta destinada a controlar el costo de lo vendido de los inventarios que ya no podrán deducirse, con la finalidad de disminuirlo fácilmente del total del costo de lo vendido para obtener así al costo de lo vendido para efectos fiscales.
3. En cuanto a las erogaciones que no pueden integrar el costo de lo vendido para efectos fiscales, porque carecen de requisitos o la LISR las señala específicamente como no deducibles, no debemos tener problemas. Es una sana costumbre registrar estas erogaciones en cuentas especiales que mostrarán de manera clara y ordenada que

el saldo de las mismas no debe ser considerado como partida integrante del costo de lo vendido para efectos fiscales.

4. A los contribuyentes que optan por acumular sus ingresos al cobro o a la exigibilidad les convendría llevar un registro en cuentas de orden para el control del costo de lo vendido cuyo ingreso correspondiente aún no se acumula, el cual podría dividirse, por ejemplo, en “costo de lo vendido por aplicar” y “costo de lo vendido aplicado”. Para determinar el costo de lo vendido para efectos fiscales, el monto del costo de lo vendido contable se disminuiría con el saldo que tuviese la cuenta “costo de lo vendido por aplicar” al cierre del ejercicio.
5. Para las erogaciones que integran el costo de lo vendido contable y no han sido efectivamente pagadas a Personas Físicas o contribuyentes del Régimen Simplificado, sugiero utilizar otra cuenta de orden del rubro “costo de lo vendido por aplicar”, o bien llevar el registro de “compras por pagar” que propone la regla 3.4.17 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2005, adicionar las compras que se realicen con las personas antes mencionadas y disminuir los pagos que se realicen. Este registro podría llevarse también en cuentas de orden. En ambos casos, el saldo de esos registros se disminuiría del costo de lo vendido contable para llegar al costo de lo vendido para efectos fiscales.
6. La revaluación de los inventarios o del propio costo de lo vendido contable no debe ser problema alguno, ya que puede registrarse en cuentas específicas. Bastará disminuir el saldo de estas cuentas del costo de lo vendido contable para llegar al costo de lo vendido para efectos fiscales.
7. Utilizar alguno de los sistemas de costeo autorizados en la ley del Impuesto Sobre la

Renta y aplicarlo en el periodo mínimo –cinco ejercicios– que exige la misma LISR. En caso contrario, el contribuyente se vería obligado a llevar una doble contabilidad de costos: una para la determinación del costo de lo vendido contable y otra para determinar el costo de lo vendido para efectos fiscales.

8. La deducción de las inversiones puede registrarse en cuentas de orden, una de las cuales registraría la deducción de las inversiones afectas al costo de lo vendido. Así, en la determinación del costo de lo vendido fiscal, el saldo de esta cuenta se sumaría al costo de lo vendido contable, del cual se disminuiría a la depreciación de las inversiones que se utilizan en la producción.
9. Otra sugerencia es analizar las cuentas de los proveedores Personas Físicas o del Régimen Simplificado para adicionar el costo de lo vendido contable con los pagos que se hayan realizado a dichas personas por adquisiciones

realizadas en el ejercicio 2004 y que no pudieron deducirse por falta de pago efectivo. En este punto, es necesario poner especial atención para no deducir el Impuesto al Valor Agregado que, en su caso, se encuentre incluido en el pago a los mencionados proveedores.

10. También es necesario poner especial atención en adicionar el costo de lo vendido contable en todas aquellas adquisiciones que, por las limitaciones establecidas en la LISR, no fue posible deducirlas en el ejercicio 2004 y que pueden deducirse en el correspondiente a 2005.

Si los contribuyentes planean y llevan a cabo los controles y registros antes mencionados, más los que las necesidades particulares y específicas de cada contribuyente demanden, no tendrán problemas para la determinación del costo de lo vendido para efectos fiscales ni para conciliarlo con el costo de lo vendido contable, puesto que todas las partidas de conciliación las encontrarían en sus registros contables.♦