

MOLDES, SU DEDUCCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

C.P.C. RICARDO ARELLANO GODÍNEZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. José Besil Bardawil
PRESIDENTE

C.P.C. Florentino Bautista Hernández
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Diamantina Perales Flores
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Mario Enrique Morales López
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Mario Jorge Ríos Peñaranda
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS
DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA
AUTORIDAD FISCAL.

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Amezcuza Gutiérrez, Gustavo
Arellano Godínez, Ricardo
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Valero, Javier
Erreguerena Albaiteiro, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
Gómez Espiñeira, Antonio C.
Hernández Cota, José Paul
Lomelín Martínez, Arturo

Manzano García, Ernesto †
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Moguel Gloria, Francisco Javier
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Pérez Sánchez, Armando
Puga Vértiz, Pablo
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sainz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Uribe Guerrero, Edson
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel
Zavala Aguilar, Gustavo

MOLDES, SU DEDUCCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

C.P.C. RICARDO ARELLANO GODÍNEZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

ANTECEDENTES

Las empresas manufactureras, para efectos de producir los bienes que son susceptibles de enajenarse, requieren adquirir o fabricar moldes que cumplan con las especificaciones y requisitos que, dependiendo del bien a producir, han de cumplir con una serie de características que deben tomarse en cuenta para analizar los aspectos fiscales y definir cómo deben deducir los moldes para efectos del Impuesto sobre la Renta (LISR).

Para la adquisición o fabricación de moldes, pueden existir diversos casos; a continuación, señalo un par de ellos:

- a) Moldes para la fabricación de bienes que serán enajenados a diversos clientes y que no requiere la autorización o bien, el visto bueno de las especificaciones del molde que servirá para fabricar los bienes.
- b) Moldes para la fabricación de bienes que serán enajenados, exclusivamente, a un cliente o diversos clientes que forman parte de un grupo y que, si requiere la autorización o bien, el visto bueno de las especificaciones del molde que servirá para fabricar estos bienes.

En el caso señalado en el inciso b), es práctica general que el molde, desde su adquisición (o construcción) o hasta que termine la producción de los bienes, sea propiedad del adquirente de los bienes que se producirán. Derivado de ello, pueden existir contratos con diferentes características que serán importantes para definir el tipo de deducción que se podrá efectuar del molde.

A mayor abundamiento, en caso de que la propiedad del molde sea del adquirente de los bienes que se producirán desde su adquisición o fabricación, es probable que el molde se otorgue en comodato a la empresa que manufacturará los bienes.

También pueden existir casos en que el molde será propiedad de inicio de la empresa que producirá los bienes y una vez que termine se enajenará al adquirente de dichos bienes.

En ambos casos incluirá, entre otras especificaciones, cómo se adquirirá el molde, así como la fuente de los recursos para su adquisición, es decir, si será o no financiado y por quién, etcétera.

Vale la pena señalar que existen contratos en los cuales se señala que se debe fabricar el molde en lugar de adquirirlo, conforme a un plano, diseño y presupuesto.

FORMAS DE DEDUCCIÓN

Una vez entendido el antecedente se procederá a analizar cómo podrían deducirse los moldes.

Para efectos contables (que no analizaremos en el presente artículo), dependiendo de su naturaleza, podrán registrarse en el activo fijo, en inventarios y sus efectos de posibles pérdidas o ganancias en el estado resultados.

La LISR establece cómo podrán efectuarse las deducciones, según se transcribe:

Artículo 25. 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.
 - III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.
 - IV. Las inversiones.
- [...]

Es decir, los moldes se podrán deducir como se explica a continuación.

COSTO DE LO VENDIDO

Partiendo de la base de que el molde puede ser un inventario y que adquirió para enajenarse, el art. 39 de la LISR establece que “en todo caso, el costo se deducirá en el ejercicio en el que se acumulen los ingresos que se deriven de la enajenación de los bienes de que se trate”.

Lo anterior, en el entendido que se han recibido parte del precio o anticipos o el valor total del monto en que se enajena, es decir debió acumularse el ingreso del anticipo o precio total, además de que se debió emitir un Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) del monto cobrado.

Bajo la premisa anterior y partiendo de la base de que pudieron estarse recibiendo cantidades como parte del precio o como anticipos, existiría la “problemática” de que las erogaciones efectuadas en ejercicios posteriores (es decir, que el costo de lo vendido se efectúe en los ejercicios siguientes a los que se recibieron dichas cantidades) a la recepción de parte del precio o anticipos no coincida con el ejercicio en que se acumula el ingreso, en el entendido de que no existe ninguna disposición que regule el costo de lo vendido en estos casos.

Una opción sería la aplicación de la regla 3.2.4 de la Regla de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2018, en la cual se permite la aplicación de un costo de lo vendido estimado (en el

entendido de que aún no se hubiera incurrido como se comentó anteriormente) que sería aplicable a los ingresos recibidos por el cobro total o parcial del precio. Es importante aclarar que esta regla sería aplicable solo en el caso de que se hubiera pactado “el precio y la cosa”; es decir, haberse definido el precio del molde con anticipación (también deberán cumplirse los demás requisitos que señala esta regla).

En caso contrario, es decir, en caso de no conocerse alguno de estos elementos (precio y cosa), se estaría ante la presencia de anticipos y no existiría la posibilidad de deducir un costo estimado. La regla 3.2.24 establece un procedimiento para su acumulación, pero deja claro que la deducción del costo de lo vendido sería hasta el momento en que se emita el CFDI por el monto total del precio.

Un aspecto adicional importante para la aplicación de las reglas de la RMF señaladas anteriormente, es el relativo a que no se esté en los supuestos a que se refiere el penúltimo y último párrafos del artículo 17 de la Ley del ISR, como pueden ser los contratos de obra en los que se obliguen a ejecutar dicha obra conforme a un plano, diseño y presupuesto, es decir, que la fabricación de los moldes por parte de quien los esté enajenando no los haya fabricado conforme a estas características. Situación que se deberá analizar a detalle; sin embargo, a quien se aplicaría la limitación en principio sería a la persona que lo fabrica.

Una opción que podría aplicar el fabricante del molde (sujeto a un análisis para el caso de que se trate) sería lo establecido en el art. 30 de la LISR, que establece la posibilidad para los contribuyentes que, entre otros, celebren contratos de fabricación de bienes de activo fijo de largo proceso de fabricación, de deducir las erogaciones estimadas, donde permite enfrentar a los ingresos que se reciban un costo estimado mediante la aplicación de un factor (deberán cumplirse a cabalidad los requisitos que señala dicha disposición).

INVERSIONES

La LISR define a las inversiones como sigue:

Artículo 32. Para los efectos de esta Ley, se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, de conformidad con los siguientes conceptos:

Activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de estos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

[...]

Artículo 34. Los por cientos máximos autorizados, tratándose de activos fijos por tipo de bien son los siguientes:

[...]

VIII. 35% para dados, troqueles, moldes, matrices y herramental.

[...]

Por otra parte, las Normas de Información Financiera (NIF), específicamente la NIF C-6, relativa a las propiedades planta y equipo, señala, entre otros puntos, lo siguiente:

44.4.5 Moldes, troqueles, negativos y otras partidas análogas

44.4.5.1 El reconocimiento de un componente en este tipo de activos depende básicamente de la utilización y duración de estos, los cuales se utilizan permanentemente para trabajos constantes o cuando menos de cierta regularidad, tienen una duración a largo plazo y, consecuentemente, son un componente de la maquinaria y equipo. Su costo de adquisición debe sujetarse a depreciación de acuerdo con la vida útil que se les estime.

44.4.5.2 Existen ciertos componentes similares cuya vida de servicio es muy reducida, utilizándose durante algunos meses únicamente o a lo sumo uno o dos años. Existen dos alternativas para el reconocimiento de estos componentes:

- a) reconocer las compras directamente en resultados, o bien,
- b) mantener el método de fondo fijo (véase Apéndice A - Guías de implementación) que se emplea en el caso de equipo de operación en hoteles, restaurantes y otros análogos, así como en las herramientas de mano. Dicho método es justificable en los casos en que el monto de la inversión sea considerable.

44.4.5.3 Algunos componentes afines a este tipo de activos son utilizados para trabajos especiales y, en tal caso, deben reconocerse en el costo de producción de dichos trabajos y, por tanto, no deben considerarse como un componente, aunque tal vez se repitan los trabajos especiales en que son utilizados.

Como se puede observar tanto en materia contable como en materia fiscal (que es el caso que nos ocupa), existe disposición específica de cómo debe considerarse el molde, esto es como activo fijo que se deduciría por medio de la aplicación de 35% de depreciación anual.

Para que pueda ser considerado como activo fijo deberán tomarse en cuenta las características de su adquisición; es decir, si el molde se adquirió con la finalidad de utilizarlo para el desarrollo de sus actividades y no la de ser vendido.

De considerarse como activo fijo, existe la posibilidad, al menos por 2018, de aplicar deducción inmediata a la tasa de 89% de conformidad del Decreto por el que se otorga un estímulo fiscal en materia de Deducción Inmediata de Bienes Nuevos de Activo Fijo para las Micro y Pequeñas Empresas publicado en el *Diario Oficial de la Federación* (DOF), el 18 de enero de 2017.

Para la aplicación del Decreto será necesario cumplir con diversos requisitos, entre otros el que hayan obtenido ingresos propios de su actividad empresarial en el ejercicio inmediato anterior hasta por 100 millones de pesos.

La deducción se efectuaría a partir del momento en que sea utilizado; sin embargo, si para cuando llegara ese momento ya no fuera de su propiedad el molde, los argumentos para considerarse como inversión se debilitarían por lo que no se cumpliría con la acepción de activo fijo antes señalada por lo que tendría que deducirse de otro forma, como pudiera ser el de costo de ventas que ya se analizó anteriormente o como gasto.

Respecto de la diferencia entre activo fijo y gasto, vale la pena transcribir la siguiente contradicción de tesis:

RENTA. GASTO E INVERSIÓN. DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE SU DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta precisa los conceptos que tiene derecho a deducir el contribuyente, entre los que se encuentran los gastos y las inversiones. Sin embargo, la propia ley establece un tratamiento diferente para la aplicación de dichos conceptos, el cual atiende a que los gastos pierden potencial para generar ingresos en el futuro, ya que sólo tienen significado y efectos en el ejercicio al cual corresponden; mientras que las inversiones (específicamente los activos fijos), en términos generales, pierden dicho potencial para generar ingresos de manera paulatina y conforme se deprecian por su uso, incidiendo en la consecución de los fines de la empresa, no sólo en el ejercicio en que se eroga el costo correspondiente, sino que trasciende a varios periodos fiscales. En consecuencia, tratándose de erogaciones conceptuadas como gastos, su deducción debe realizarse en atención a las normas contenidas en los artículos 22, fracción III, 24, fracción III y, 25, fracción IV, de la ley citada, esto es, en el ejercicio fiscal en que se realizaron, en tanto que respecto de las inversiones, concretamente de bienes de activo fijo, la deducción correspondiente debe hacerse en términos de las reglas señaladas en los artículos 41, 42 y 44 del ordenamiento mencionado, vía depreciación y en los diversos ejercicios fiscales que correspondan al caso.

Contradicción de tesis 134/2003-SS. Entre las sustentadas por el Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito. 30 de enero de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: María Dolores Omaña Ramírez.

Tesis de jurisprudencia 11/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del trece de febrero de dos mil cuatro.

De la lectura de la contradicción anterior, se destaca el hecho de que los gastos pierden potencial para generar ingresos en el futuro, por lo que sus efectos se dan en el ejercicio que corresponden; mientras que las inversiones en activos fijos, el potencial para generar ingresos se pierde de manera paulatina en varios periodos fiscales.

Una vez transcrito el precedente anterior, vale la pena hacer referencia a su deducción que no debe considerarse como parte del activo fijo, en este sentido transcribiré la siguiente jurisprudencia:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA. MOLDES SUJETOS A DEPRECIACION. NO TODOS ELLOS FORMAN PARTE DEL ACTIVO FIJO A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 21, FRACCION I, INCISO B), SUBINCISO 10, VIGENTE EN 1979.

Suprema Corte de Justicia de la Nación - Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta - Novena Época - Tomo -Tomo II - 08/1995 - Página 140

JUR\1995\1936

El artículo 21, fracción I, inciso b), subinciso 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en mil novecientos setenta y nueve, disponía que: "La depreciación de los activos fijos tangibles y la amortización de los intangibles y gastos y cargos diferidos se sujetarán a las siguientes reglas: I.- No excederán de los siguientes porcentajes anuales, sobre el monto original de la inversión respectiva". "b).- Bienes de activo fijo empleados normalmente por los diversos tipos de empresas en el curso de sus actividades". "10.- Dados, troqueles, moldes, matrices y herramientas: 35%". De una correcta interpretación del numeral que se examina, se concluye que no se refiere a cualquier tipo de molde el que estaba sujeto a la depreciación que se menciona, sino únicamente a aquellos que fueran bienes del activo fijo de una empresa; ello es así, porque de la redacción de dicho numeral se advierte que el criterio básico para que opere la depreciación es que se trate de bienes de activo fijo, y el hecho de que enumere diversos objetos que pueden quedar comprendidos dentro de la hipótesis, ello no significa que por disposición del artículo, ese tipo de cosas invariablemente deban considerarse como parte de activo fijo a manera de presunción legal irrefutable, sino que dependerá de cada caso, tomando en cuenta la naturaleza y finalidad específica, de los objetos de cada empresa para estar en condiciones de determinar si éstos deben quedar o no comprendidos dentro del concepto genérico de bienes del activo fijo sujetos a la depreciación. Lo anterior es así, porque atendiendo al concepto "de moldes", en éste se distinguen aquellos que son hechos para trabajos especiales y en tal caso deben ser cargados al costo de producción de los mismos y aunque, tal vez, se diera la posibilidad que se repitan los pedidos por los trabajos especiales de acuerdo con una política conservadora exigen que el costo de estos moldes o patrones no se consideren como una inversión permanente, de ahí que se deba estimar que éstos no forman parte del activo fijo. Por el contrario, se deben considerar parte de éste, los moldes que se utilizan en forma permanente en trabajos constantes, o cuando menos de cierta regularidad y que tengan un valor a largo plazo, por lo que la inversión en este tipo de moldes está sujeta a depreciación de acuerdo con la vida útil que se les estima.

Precedentes

Contradicción de tesis 28/91. Sustentada entre el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del mismo Circuito. 23 de junio de 1995. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Ma. Alejandra de León González.

Tesis de Jurisprudencia 29/95. Aprobada por la Segunda Sala de este alto Tribunal, en sesión pública de veintitrés de junio de mil novecientos noventa y cinco, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: Presidente Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, Mariano Azuela Güitrón, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Sergio Salvador Aguirre Anguiano."

Aunque el precedente anterior se refiere a la legislación de 1979 (por cierto, no había una definición de activo fijo y la Litis versaba sobre una empresa donde la duración del molde fue menor a un ejercicio fiscal), se destaca el hecho de que pueden existir bienes que, aunque en la LISR los señale como inversiones (activos fijos en este caso), dependiendo de sus características que hemos venido enfatizando en el transcurso del presente análisis, puede o no considerarse como inversión.

Asimismo, se destaca que es coincidente con lo señalado por la NIF C-6 antes transcrita.

Otro aspecto para considerar, tratándose de moldes, es el momento en que se deben fijar las deducciones, que serían como sigue:

- Gasto: en el momento en que se lleve a cabo.
- Inversión: a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente.
- Deducción inmediata conforme al Decreto: en el ejercicio en que se adquiera.
- Costo de lo vendido: en el ejercicio en que se acumulen los ingresos que deriven de la enajenación.

Lo anterior cobra relevancia, ya que, si por error se deduce en un momento diferente por el hecho de haber considerado al molde conforme a un tipo de deducción que no corresponda, será necesario efectuar las correcciones que correspondan.

Finalmente, en el caso de contar con moldes en comodato que sirven para producir los bienes que enajenará, es obvio que no pueden deducirse porque no son de su propiedad (comodatario).

En todo caso quien tendrá la posibilidad de deducirlos será el comodante, es decir, el propietario de los moldes.

CONCLUSIÓN

Dependiendo de las características de las adquisición de los moldes, de lo pactado en los contratos para su adquisición, por parte de las empresas que los utilizarán para producir bienes, así como por toda la información relacionada, se podrá definir cómo deben deducir los moldes para efectos de la LISR; esto es, como costo de lo vendido (incluyendo costos estimados), inversión en activo fijo o incluso como gasto (que aunque se vislumbre difícil, al menos desde el punto de vista de un servidor, de considerar como tal, se cuente con un análisis para considerarlo como tal), sin perder de vista el momento en que deben efectuarse. En otras palabras, la definición de su deducción será conforme al uso y características relacionadas con el molde, para lo cual deberán contar con toda la información que soporte esta definición.