

Principio de reserva de ley en la figura de la contabilidad financiera-fiscal*

A Reserve of Principle in the Law as a Figure of Financial-Fiscal Accounting

MARCOS GUTIÉRREZ AYALA**

RESUMEN

El lenguaje se plantea como un problema en el análisis del derecho, pero cuando este lenguaje se vincula con la realidad a partir de un realismo semántico y una expresión vinculada al aprendizaje, podemos reducir esas ambigüedades, ello si lo consideramos bajo la perspectiva del principio de legalidad; sin embargo, cuando abordamos el tema de la contabilidad como concepto jurídico, nos encontramos con un lenguaje técnico, vinculado con el jurídico.

De ahí proviene la pregunta, ¿será legal su exigencia? ¿Serán racionales los argumentos para su exigencia? Bajo este enfoque en el de estudio contable, desde la perspectiva jurídica, va más allá de la visión técnica del cargo y del abono, en su esencia, es información clasificada para la toma de decisiones, basada en normas de información financiera, dado su fin. Estas normas de información financiera establecen conceptos básicos sobre los cuales

ABSTRACT

The language is presented as a problem in the analysis of the law, but when this language is linked to the reality from a semantic realism and an expression connected to learning, we can reduce these ambiguities, that if we consider them from the perspective of the principle of legality; however, when we address the issue of accounting as a legal concept, we find ourselves with a technical language that is related to the legal one.

Hence the following questions: Will it be a legal requirement? Will they be rational arguments for their demand? Under this approach in the accounting study, from the legal perspective, it goes beyond the technical vision of the charge and of the payment; in its essence, is classified information for decision-making, based on norms of financial information, given its purpose.

These standards of financial information set out basic concepts on which regulates the

* Artículo recibido: 16 de marzo de 2015. Aceptado para publicación: 20 de abril de 2015.

** Profesor Investigador en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la Benemérita Universidad Autónoma de Puebla (BUAP), México. gutierrezayalamarcos@gmail.com

se regula la contabilidad, es convencional, descansa en esta serie de reglas y principios financieros, aunque dicha regulación no tiene alcances legales. La contabilidad financiera tiene su origen y evolución en el terreno financiero, es una técnica, adicionalmente hoy es norma jurídica, de carácter obligatoria.

Al incursionar esta disciplina en el ámbito jurídico no sólo funciona como prueba, sino además como obligación, y al hacerlo adquiere un lenguaje propio de la ley, es decir, la contabilidad financiera es ahora, lo que la ley establece y considera como tal. Esta situación se observa en materia fiscal, este ordenamiento jurídico establece qué conceptos, documentos e información integran la contabilidad, esta situación es normal bajo la circunstancia de observancia de la ley, empero, dicha situación debe someterse al principio de legalidad y reserva de ley, para no dejar al contribuyente bajo la facultad discrecional de las autoridades fiscales.

Esta realidad jurídica se manifiesta con el uso de un lenguaje legal que se materializa en conceptos como papeles de trabajo, cuentas de orden, estados de cuenta, así como, el concepto que integra a la contabilidad misma.

PALABRAS CLAVE

Reserva de Ley, contabilidad financiera, estados de cuenta, papeles de trabajo, auditoría, fiscalización, lenguaje, derecho contable.

accounting, it is conventional and rests on these series of financial rules and principles, although such regulation has no legal scope.

The financial accounting has its origin and evolution in the financial field, is a technique, in addition, today is rule of law of compulsory character.

When entering this discipline into the legal sphere, it not only works as evidence, but also as an obligation, and in doing so, it becomes a language of the law; that is to say, financial accounting is now, what the law states and considers as such.

This situation can be seen in the tax field, this legal system establishes that legal concepts, documents and information integrate the accounting, this situation is normal under the circumstances of observance of the law, however, this situation must be subject to the principle of legality and legal reservation, in order not to leave the taxpayer under the discretionary power of the tax authorities.

This legal reality is manifest with the use of a legal language that is reflected in concepts such as working papers, order accounts, statements of account, as well as, the concept that integrates to the accounting itself.

KEYWORDS

Subject to Law, Financial Accounting, Account Statements, Working Papers, Audit, Supervision, Language, Accounting Law.

SUMARIO / 1. Introducción / 2. La contabilidad financiera / 3. Las normas de información financiera / 4. La contabilidad fiscal / 5. Los estados de cuenta bancarios / 6. La contabilidad fiscal vs contabilidad financiera / 7. Papeles de trabajo / 8. La contabilidad como medio de prueba/ 9. El lenguaje legal / 10. Conclusiones

1. INTRODUCCIÓN

La contabilidad es una técnica que se aplica para el registro de operaciones, sin embargo, la contabilidad tiene una utilidad para el derecho, es ese sentido, la contabilidad adquiere la categoría de legal. En este orden de ideas, dicha técnica se ve normada, regulada con fines legales, así, encontramos que se habla de contabilidad en el Código de Comercio y esencialmente en la Ley Fiscal.

Del concepto de técnica se desprende, que *“fue sometido a una rigurosa investigación, profundización y estructuración, especialmente con el propósito de diferenciarle de los conceptos de método, ciencia, arte y praxis”*¹. Continúa diciendo, pero ya en significado actual, *“Es el conjunto o serie de procedimientos, recursos y medios de que se sirve una ciencia o arte”*.

En este sentido dichos conceptos sirven para una ciencia, que en el caso que nos ocupa es la ciencia jurídica. Es de considerarse que la Contabilidad en su esencia es para fines financieros, con alcances internos y externos, generalmente en favor del propietario de la información. En cuanto los fines internos, la contabilidad le sirve a su propietario para conocer el resultado de operaciones, así, como la posición financiera que guarda su negocio. Ahora bien, para fines externos gran parte de los fines de la información es con el objetivo de obtener préstamos, créditos de proveedores, demostrar la cantidad a repartir de participación de las utilidades a los trabajadores. Sin duda, la Contabilidad es una herramienta muy importante en el manejo financiero de los recursos, su valuación y presentación.

La contabilidad financiera se rige por normas propias, esta regulación es convencional, descansa en una serie de normas de información financiera, sin alcances legales, sin embargo, son reglas fundamentales para el registro de operaciones, de observancia específica bajo las mismas se establece el marco conceptual, la interpretación de dichas normas y la orientación de las mismas en la información financiera generada en el seno de la contabilidad.

En este sentido, es indudable la trascendencia de la contabilidad financiera, aunado a ello, la contabilidad del ámbito financiero pasa al ámbito legal. La contabilidad se plasma en la norma jurídica, como obligación, con consecuencias propias para los comerciantes, los contribuyentes, y en general para los entes públicos y privados. Delimitando el problema, en materia fiscal

¹ Carnero Roque, Genaro Salvador, Gonzalez Plascencia, Luis Armando, Ramirez Ortiz, Osvaldo. Manual de metodología de las ciencias jurídicas Edit. Altres Costa-Amic Editores, S.A de C.V. Pág. 81. México, 2015.

su utilidad es de alcance jurídico, de observancia obligatoria, de medio de fiscalización; la contabilidad se plasma en norma jurídica y se encuadra en la intención del legislador.

Así teniendo este escenario, la ley fiscal crea su propio lenguaje, describe una realidad que no propiamente es la misma observada por la contabilidad financiera; de manera que la norma tributaria determina que conceptos integran a la contabilidad, sin definirla, sin establecer las bases sobre las cuales debe registrarse las operaciones, exige información y documentación plasmada en papeles de trabajo, siendo estos propiedad de contadores y auditores.

Nuestra propuesta de análisis va encaminada a la necesidad de regular con precisión los conceptos contables con los legales, en aras de respeto al principio de legalidad y reserva de ley. Que la contabilidad no sea una prueba en contra de su propietario, que lo incrimine, la contabilidad es y debe ser un medio de prueba que aporte datos y elementos en favor de la entidad.

2. LA CONTABILIDAD FINANCIERA

La contabilidad es un medio para el registro de operaciones financieras, así, los fines de la contabilidad son generar información útil para la entidad y para terceros, evidentemente su fundamento es financiero. La estructura básica descansa en normas de información financiera, la teoría de la partida doble permanece como esencia de dicha contabilidad.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a la contabilidad financiera como:

La técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuralmente información financiera. Las operaciones que afectan económicamente a una entidad incluyen las transacciones, transformaciones internas y otros eventos.²

Bajo esta perspectiva la contabilidad está sometida a un proceso, que de manera sistemática y estructuralmente produce información cuantitativa para la toma de decisiones. Así la información producida reúne las características

² Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Normas de Información Financiera, Edit. IMCP, México, 2014, p. NIF A-1-9.

generales, debe ser fidedigna, de utilidad, de oportunidad, y en esta construcción de la realidad económico financiera la entidad económica plasma la información en los estados financieros y el resultado y la posición financiera que guarda la entidad económica. Estos últimos como radiografías numéricas, sometidas al análisis e interpretación financiera, para saber la capacidad e inmediatez de pago, la rotación de inventarios, etc.

Hasta aquí podemos observar la utilidad, importancia y trascendencia de la contabilidad para efectos financieros. Saber las ganancias generadas o las pérdidas sufridas representa información de utilidad para la toma de decisiones, así mismo saber que dicha información nos muestra los activos, pasivos y capital, es motivo de seguridad. Ahora bien, dicha información tiene esencialmente dos receptores.

Por una parte, internamente la entidad económica genera su información para el efecto de conocer el producto de su inversión. Empero, dicha información también va dirigida a terceras personas ajenas a la entidad, es decir, personas externas a dicha generadora de la información. Sin embargo, en dicha información prevalece la idea que será para demostrar en favor de la entidad económica, para conseguir un fin positivo, o bien para demostrar alguna situación en particular en su favor, por ejemplo un préstamo, una línea de crédito, credibilidad que es digna de reconocimiento entre sus iguales.

Sin embargo, encontramos que no solo la contabilidad sirve para fines propios esencialmente, sino que existe disposición legal que cubre a dicha técnica, evidentemente con otra perspectiva. En esa posición, existe una aproximación legal de la contabilidad al encontrar su fundamento en el Código de Comercio, así mismo, y de igual forma en el Código Fiscal de la Federación, desde luego ambas tienen un fin diferente. La contabilidad que refiere el Código de Comercio se genera para demostrar su situación financiera frente a terceros, es importante destacar que dicha información producto de la contabilidad es para probar, evidenciar, justificar, mostrar en favor del propietario de la información algún hecho.

En el otro extremo, encontramos a la contabilidad fiscal con otra perspectiva respecto de la información, para fiscalizar, desde este enfoque la información producto de la contabilidad sirve para incriminar al contribuyente. Ahora si partimos de la idea nuclear que la autoridad fiscal pretende comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, bajo esta idea lo correcto es demostrar que sí cumplió con sus obligaciones, y para demostrar tal situación debería estar abierta la posibilidad para que el

contribuyente tuviera la oportunidad de comprobar dicho cumplimiento ante la autoridad fiscal, con todos los medios de prueba posibles, ya sea con las declaraciones, facturas, contabilidad, pero no específicamente el peso de la comprobación deba recaer en la contabilidad, lo que conlleva a determinar que la contabilidad fiscal es una prueba que juega en contra del propietario de la contabilidad.

3. LAS NORMAS DE INFORMACION FINANCIERA

Las normas de información financiera forma parte de la estructura de construcción de reglas básicas sobre las que descansa la contabilidad financiera. Es un término puramente financiero, regulada por los postulados básicos y normas de información financiera establecidas por una sociedad de profesionistas que es el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y que son generalmente aceptados, la contabilidad financiera está sostenida por esa estructura de normas de información, la cual se establece de la siguiente manera:

1. Las normas de información financiera y las interpretaciones a dichas normas.
2. Los boletines emitidos por la Comisión de principios de contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
3. Las normas Internacionales de información financiera aplicables de manera supletoria

Las Normas de Información Financiera, abarcan las normas emitidas por el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, así como la totalidad de los boletines transferidos a dicho consejo, por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Las normas se conforman en tres grandes apartados:

- a) Normas de Información Financiera, conceptos o marco conceptual
- b) Interpretaciones a las Normas de Información Financiera.
- c) Orientaciones a las Normas de Información Financiera

Los postulados básicos son fundamentos que configuran el sistema de información contable y rigen el ambiente bajo el cual debe operar. Por lo tanto, tienen influencia en todas las fases que comprenden dicho sistema

contable; esto es, inciden en la identificación, análisis, interpretación, capacitación, procesamiento y, finalmente, en el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y de otros efectos, que afectan económicamente a una entidad.

El postulado que obliga a la capacitación de la esencia económica en la delimitación y operación del sistema de información contable, es el de sustancia económica. El postulado que identifica y delimita al ente, es el de entidad económica y el que asume su continuidad es el de negocio en marcha. Los postulados que establecen las bases para el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas que lleva a cabo una entidad y otros eventos, que la afectan económicamente, son los de: devengación contable, asociación de costos y gastos con ingresos, valuación, dualidad económica y consistencia. Así el Instituto Mexicano de Contadores Públicos establece y reconoce los siguientes postulados:

1. Sustancia Económica
2. Entidad Económica
3. Negocio en Marcha
4. Devengación Contable
5. Asociación de Costos y Gastos con Ingresos
6. Valuación
7. Dualidad Económica
8. Consistencia

Bajo esta situación existe pronunciamiento respecto del papel que juegan las normas de información financiera en materia legal. Aun cuando existe pronunciamiento por parte de nuestros juzgadores, no son suficientes para encontrar un punto de equilibrio y reconocimiento legal de dichas normas a cita de ejemplo se relacionan dos ejemplos.

NORMAS DE INFORMACION FINANCIERA. SUS CARACTERISTICAS. CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 763/2010. Professional Advertising México, S.A. de C.V.
12 de mayo de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Alma Flores Rodríguez.

Época: Novena Época

Registro: 161039

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXXIV, Septiembre de 2011

Materia(s): Administrativa

Tesis: I.4o.A.799 A

Página: 2159

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SU USO COMO HERRAMIENTA EN PROBLEMAS QUE INVOLUCREN NO SÓLO TEMAS JURÍDICOS, SINO TAMBIÉN CONTABLES Y FINANCIEROS.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 763/2010. Professional Advertising México, S.A. de C.V. 12 de mayo de 2011. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Alma Flores Rodríguez.

4. LA CONTABILIDAD FISCAL

La contabilidad fiscal surge como una necesidad de fiscalizar, es una herramienta útil para el ejercicio de las facultades de comprobación. De acuerdo con lo establecido en el artículo 76 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se regula la obligación que tienen las personas morales de llevar contabilidad, en los siguientes términos.

Artículo 76. De las obligaciones de las personas morales.

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:

- I. Llevar la contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley y efectuar los registros en la misma.
- II. Expedir los comprobantes fiscales por las actividades que realicen.

- III. Expedir los comprobantes fiscales en los que asienten el monto de los pagos efectuados que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México de acuerdo con lo previsto por el Título V de esta Ley o de los pagos efectuados a los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito del país, en los términos del artículo 48 de la misma y, en su caso, el impuesto retenido al residente en el extranjero o a las citadas instituciones de crédito.
- IV. 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.

Evidentemente la obligación de llevar contabilidad para efectos fiscales tiene como finalidad hacer más fácil la actividad de fiscalizar, en este sentido, la contabilidad para efectos fiscales crea su propio lenguaje con una falsa precisión respecto de la contabilidad, así, a partir de la finalidad que persigue, el artículo 28 del Código Tributario establece lo siguiente.

Artículo 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

- I. La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación comprobatoria e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad. Tratándose de personas que enajenen gasolina, diésel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos. Se entiende por controles volumétricos, los registros de volumen que se utilizan para determinar la existencia, adquisición y venta de combustibles, mismos que formarán

parte de la contabilidad del contribuyente. Los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos serán aquellos que autorice para tal efecto el Servicio de Administración Tributaria, los cuales deberán mantenerse en operación en todo momento.

- II. Los registros o asientos contables a que se refiere la fracción anterior deberán cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.
- III. Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.
- IV. Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto.

En estos mismos términos, el numeral 33, 34 y 35 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación

Artículo 33.- Para los efectos del artículo 28, fracciones I y II del Código, se estará a lo siguiente:

- A. Los documentos e información que integran la contabilidad son:
 - I. Los registros o asientos contables auxiliares, ...
 - II. Los avisos o solicitudes de inscripción al registro federal de contribuyentes...
 - III. Las declaraciones anuales, informativas y de pagos provisionales...
 - IV. Los estados de cuenta bancarios y las conciliaciones...
 - V. Las acciones...
 - VI. La documentación ...
 - VII. La documentación relativa a importaciones y exportaciones ...
 - VIII. La documentación e información de los registros de todas las operaciones...
 - IX. Las demás declaraciones ...
- B. Los registros o asientos contables deberán:
 - I. Ser analíticos y efectuarse en el mes en que se realicen...

- II. Integrarse en el libro diario, en forma descriptiva,...
- III. Permitir la identificación de cada operación, acto o actividad...
- IV. Permitir la identificación de las inversiones realizadas...
- V. Relacionar cada operación, acto o actividad con los saldos...
- VI. Formular los estados de posición financiera, de resultados, ...
- VII. Relacionar los estados de posición financiera con las cuentas de cada operación...
- VIII. Identificar las contribuciones ...
- IX. Comprobar el cumplimiento de los requisitos ...
- X. Identificar los bienes distinguiendo, entre los adquiridos o producidos...
- XI. Plasmarse en idioma español y consignar los valores en moneda nacional...
- XII. Establecer por centro de costos, identificando las operaciones...
- XIII. Señalar la fecha de realización de la operación, acto o actividad...
- XIV. Permitir la identificación de los depósitos y retiros en las cuentas bancarias...
- XV. Los registros de inventarios de mercancías, ...
- XVI. Los registros relativos a la opción de diferimiento de la causación...
- XVII. El control de los donativos de los bienes recibidos ... y
- XVIII. Contener el impuesto al valor agregado que le haya sido trasladado ...

Como podemos observar el lenguaje jurídico establece la forma en que debe cumplirse con la obligación tanto de llevar la contabilidad, como los conceptos que integran la misma, los requisitos que debe cumplirse, los libros que deben llevarse, etc. En estos términos están establecidos los alcances de la contabilidad pero bajo un concepto ambiguo y complejo y en razón a ello dicho cumplimiento debe sujetarse al principio de legalidad y reserva de ley, lo contrario sería dejar en estado de indefensión al contribuyente y evidentemente provocado por la discrecionalidad de la autoridad fiscal al considerar cualquier documento e información como parte integrante de la contabilidad, derivado del concepto tan amplio que establece la propia ley.

5. LOS ESTADOS DE CUENTA BANCARIOS

Al hablar de contabilidad y de documentos que sustentan la información contable, no podemos dejar de fuera este análisis a los estados de cuenta bancarios. Cada asiento contable debe estar amparado con documentos que

sustente dicho registro. En el caso de la cuenta de bancos, para el registro de depósitos bancarios deberán estar soportados por las fichas de depósito, transferencias, en el caso de los egresos deben soportarlos transferencias y con las facturas que amparan los gastos. Ahora, los estados de cuenta bancarios permiten corroborar los movimientos de entradas y salidas de recursos de nuestra cuenta bancaria. Desde la perspectiva legal al hablar de estados de cuenta bancarios tenemos que sujetarnos conforme a lo establecido por el artículo 33 fracción III del Reglamento del Código Fiscal de la Federación al considerar como parte integrante de la contabilidad.

Artículo 33.- Para los efectos del artículo 28, fracciones I y II del Código, se estará a lo siguiente:

- A. Los documentos e información que integran la contabilidad son:
- I. Los registros o asientos contables auxiliares, incluyendo el catálogo de cuentas que se utilice para tal efecto, así como las pólizas de dichos registros y asientos;
 - II. Los avisos o solicitudes de inscripción al registro federal de contribuyentes, así como su documentación soporte;
 - III. Las declaraciones anuales, informativas y de pagos provisionales, mensuales, bimestrales, trimestrales o definitivos;
 - IV. Los estados de cuenta bancarios y las conciliaciones de los depósitos y retiros respecto de los registros contables, incluyendo los estados de cuenta correspondientes a inversiones y tarjetas de crédito, débito o de servicios del contribuyente, así como de los monederos electrónicos utilizados para el pago de combustible y para el otorgamiento de vales de dispensa que, en su caso, se otorguen a los trabajadores del contribuyente;

Los estados de cuenta bancarios son documentos que emite la institución bancaria con el objeto de informar respecto de las operaciones bancarias realizadas, originadas por un contrato de depósito. Dichos estados de cuenta son documentos de carácter informativo, propios de las operaciones de la cuentahabiente, de carácter privado. La información registrada en estos documentos internos del banco son operaciones de la cuentahabiente, es la materialización de información de un servicio de un cliente. Empero, es necesario distinguir entre la información originada en el seno del banco y la información generada por el cuentahabiente. La información de la contabili-

dad del banco se refleja en el estado de cuenta, mientras que la información generada en la contabilidad de la empresa se refleja en la cuenta contable de llamada convencionalmente “BANCOS”. El documento fuente que sustenta la información del banco se basa en las fichas de depósito, transferencias, cheques y la documentación que ampare el pago, y en general toda la información que ampare las transacciones bancarias.

Por otra parte la documentación que ampara las operaciones de la empresa son las fichas de depósito y los cheques girados y en general todos y cada uno de las transacciones de la empresa.

Así las cosas, la información contenida en los estados de cuenta, si bien es cierto que son operaciones de la empresa, no menos cierto es que dicha información no es producto del registro de operaciones generada por la propietaria de la contabilidad. Así mismo, no es producto de la sistematización y estructura de su sistema contable. En sí, el origen y fundamento de la información que contienen los estados de cuenta bancarios es la contabilidad de la institución bancaria y no la contabilidad de la empresa, por tanto los estados de cuenta aludidos no son parte de la contabilidad del contribuyente. De manera que si el Estado a través de la norma legal considera que los estados de cuenta bancarios forman parte de la contabilidad debe ser de motivación reforzada y sujeto a reserva de Ley.

Época: Décima Época

Registro: 2009795

Instancia: Plenos de Circuito

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 21, Agosto de 2015, Tomo II

Materia(s): Administrativa

Tesis: PC.VII.A. J/1 A (10a.)

Página: 1856

VISITA DOMICILIARIA. PARA CONSIDERAR DEBIDAMENTE FUNDADA LA FACULTAD DE LA AUTORIDAD TRIBUTARIA PARA REQUERIR A LOS CONTRIBUYENTES SUS ESTADOS DE CUENTA BANCARIOS DURANTE SU PRÁCTICA, BASTA QUE EN LA ORDEN RESPECTIVA SE INVOQUE EL ARTÍCULO 45 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2013).

PLENO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SÉPTIMO CIRCUITO.

Contradicción de tesis 9/2014. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo, ambos en Materia Administrativa del Séptimo Circuito. 26 de mayo de 2015. Mayoría de cuatro votos de los Magistrados Graciela Guadalupe Alejo Luna, Eliel Enedino Fitta García, Luis García Sedas y José Pérez Troncoso. Disidentes: Víctor Hugo Mendoza Sánchez y Anastacio Martínez García. Ponente: Graciela Guadalupe Alejo Luna. Secretario: Francisco René Olivo Loyo.

Tesis y/o criterios contendientes:

El sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Séptimo Circuito, al resolver el amparo directo 722/2013, y el diverso sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Séptimo Circuito, al resolver el amparo directo 643/2013.

Esta tesis se publicó el viernes 21 de agosto de 2015 a las 10:10 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 24 de agosto de 2015, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

Al margen del pronunciamiento por parte de la juzgadora, es menester dejar en claro que dichos documentos no forman parte de la contabilidad, son documentos emitidos por las instituciones de crédito y que son propiedad de la entidad económica, los documentos que son fuente de registro contable son las fichas de depósito, cheques expedidos, comprobante de transferencias etc., por tanto dichos estado de cuenta bancarios son documentos que acreditan la relación entre la cuentahabiente y la institución bancaria de información producto de un contrato de depósito

6. LA CONTABILIDAD FISCAL VS CONTABILIDAD FINANCIERA

Entre la contabilidad fiscal y la contabilidad financiera existe una ambivalencia. Mientras que la contabilidad financiera es un mecanismo de carácter económico financiero útil para conocer la situación financiera y el resultado de operaciones de una entidad, la contabilidad fiscal es una herramienta de fiscalidad que precisa conceptos y menciona la forma que habrá que cumplirse con dicha obligación, así como, su integración.

La contabilidad financiera es un concepto real, es una radiografía financiera de todas las operaciones realizadas en un periodo determinado, es la vida cuantificada en términos monetarios de una entidad económica. Para efectos fiscales, la contabilidad es una técnica plasmada en una norma jurídica, está hecha a los requerimientos y condiciones para la fiscalidad, para legalizar el alcance y extensión del concepto de contabilidad. En la perspectiva jurídica no se reconoce la esencia de la estructura básica de la contabilidad financiera, sus normas de información sobre las que descansa su esencia, la teoría de la partida doble, las reglas de presentación de la información en los estados financieros. Ahora bien, la parte en la que convergen ambas radica esencialmente en el fin, proporcionar información, fuente de información y los documentos fuente de esa información.

Así, analizando el texto de la ley podemos encontrar que su cumplimiento radica únicamente en la forma de presentación de la información, ello se puede observar cuando establece que el registro de las operaciones se deberá llevar a cabo identificando cada operación, formular estados financieros, la forma de cumplir con el libro diario y con el mayor. De igual forma establece los conceptos que integran la contabilidad evidentemente su lenguaje encuadra con los fines de fiscalización, situación que hay que analizar a partir del principio de reserva de Ley.

Si bien es cierto que la verdad jurídica supera a la verdad real y que el Derecho es un metalenguaje, no menos cierto es, que el concepto de contabilidad va más allá de lo racional, del orden, clasificación de información, la realidad financiera, técnica, en razón de considerar como contabilidad no solo la actividad, sino además, la documentación considerada como tal para efectos legales. En este orden de ideas el análisis comparativo entre la contabilidad financiera y la fiscal resulta no congruente, ya que mientras que la contabilidad financiera se considera una actividad realizada a través de una técnica, la fiscal se describe en la norma, lo que integra la contabilidad, por lo que resulta evidente que la contabilidad fiscal prácticamente abarca lo que la norma describe y no lo que en realidad es, lo que incide en la veracidad de contenido.

7. PAPELES DE TRABAJO

En el contexto técnico, los papeles de trabajo están integrados por documentos oficiales y aquellos elaborados en el proceso de desarrollo de trabajo del contador y auditor, los papeles de trabajo son un concepto

propio de la contabilidad financiera. Ahora en la práctica legal refiere que papeles de trabajo son aquellos elaborados en el ejercicio profesional del contador y auditor, es decir, aquellos documentos de carácter privado en los que se plasman datos e información recabada por quien los elabora, con el objeto de dejar evidencia suficiente de su trabajo, así al hablar de papeles de trabajo conforme a lo establecido por el artículo 28 fracción I del Código Fiscal de la Federación considera a los mismos como parte integrante de la contabilidad.

Artículo 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

- I. La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

Así, el concepto de papeles de trabajo tiene su fuente en la contabilidad y auditoría financiera, los papeles de trabajo son los documentos que utiliza el auditor para asentar en ellos la evidencia de su trabajo, así también son documentos que acreditan el cumplimiento de las obligaciones constitutivas de la entidad. Al igual que la contabilidad, los papeles de trabajo representan en una revisión fiscal un acto de incriminación, y al ser documentos propiedad del auditor y para su requerimiento será necesaria la observancia del principio de legalidad establecida en la Constitución.

Los papeles de trabajo como fuente teórica, no son en su esencia parte de la contabilidad, la contabilidad financiera es una técnica para el registro de operaciones. En tanto, los papeles de trabajo podemos describirlos y distinguirlos en tres tipos.

1. Los que elabora el contador en los cuales deja evidencia del cálculo de impuestos, depreciaciones, ajuste anual por inflación, etc.
2. Los papeles de trabajo del auditor en los cuales se asienta la evidencia de la revisión del auditor.
3. Los papeles de trabajo que tanto el contador, como el auditor recaban para efectos de tener evidencia del cumplimiento constitutivo de la empresa.

Adicionalmente los papeles de trabajo en cualquiera de sus tipos son propiedad del contador o auditor en razón de su elaboración de recabarlos y de prueba del desarrollo de su trabajo, y ello evidentemente no forma parte de la contabilidad de la entidad, ya que son propiedad del contador o del auditor, son sus pruebas que en todo caso aporta como evidencia suficiente y comprobada de su trabajo.

Con base en los conceptos anteriores los papeles de trabajo no son parte de la contabilidad, por las siguientes consideraciones.

1. La contabilidad es una técnica que se utiliza para el registro de operaciones, los papeles de trabajo no son ni representan una operación cuantificable, ni afecta económicamente una entidad.
2. La contabilidad produce información de manera sistemática y estructuralmente información financiera, los papeles de trabajo no producen información, solo concentran información discrecional del contador o auditor.
3. La contabilidad financiera registra operaciones que afecten económicamente a una entidad, incluye las transacciones, transformaciones internas, en tanto que los papeles de trabajo no registran operaciones, transacciones ni transacciones, y si se asientan en ellos información bajo el libre albedrío del profesionista contable.

Ahora, si bien es cierto que la contabilidad legal es producto de un meta-lenguaje, y que la norma jurídica le da el alcance y extensión, no menos cierto es que la norma no sólo debe expresar que los papeles de trabajo forman parte de la contabilidad, si no, definirlos, conceptualizarlos, describirlos. Por tanto los papeles de trabajo no deben formar parte de la contabilidad y por ende su exigencia debe ser de motivación reforzada y sujeto a reserva de Ley.

8. LA CONTABILIDAD COMO MEDIO DE PRUEBA

La contabilidad financiera es una obligación instrumental, es un mecanismo eficiente de revisión, a través de ella la autoridad obtiene evidencia suficiente para sustentar su resolución. Así la contabilidad no debe ser una forma de autoincriminación y su requerimiento debe ser de motivación reforzada. La contabilidad es un medio de prueba en distintas materias de derecho, constitucional, penal, civil, mercantil, laboral, concursal, aduanero, fiscal, en todas ellas la contabilidad es un medio de prueba aportada en el ejercicio de una acción con el único afán de probar en su defensa, pero no en su perjuicio.

Ahora bien, la contabilidad como medio de prueba tiene sus inconsistencias, por ejemplo en práctica los dictámenes periciales contables discrepan entre sí, pareciera que estamos hablando de información distinta, ello derivado de la inconsistencia en la aplicación de la estructura básica de la información financiera, lo que implica que haya diversas interpretaciones, a pesar del esfuerzo de la profesión organizada.

En este sentido podemos observar dentro de la esfera financiera existen discrepancias en el proceso contable, de estructura, de presentación, de contenido y hasta de resultados, ello implica a pesar de que dicha información está sustentada bajo normas de información financiera cuyo origen es privado, producto del acuerdo de investigación colegiada, pero que no tiene el carácter de aplicación estricta, de observancia obligatoria con el alcance, extensión y consecuencia sancionable. Las normas de información financiera corresponden a normatividad convencional, que requiere de aplicación uniforme, y de existir discrepancias, estas tengan una explicación razonada, para ello existen las notas a los estados financieros. Por lo anterior se tiene la necesidad de que dichas normas tengan el reconocimiento legal, con ello se evitaría la discrepancia en su aplicación y la discrecionalidad al exigirse.

9. EL LENGUAJE LEGAL

El lenguaje es una forma de comunicación, una herramienta a través de la cual se crea una realidad. Resulta necesario el empleo de dicho lenguaje jurídico para explicar los conceptos complicados, ambiguos, sin embargo, en materia tributaria esta realidad jurídica supera la realidad, considerando que la contabilidad es una técnica, es conocimiento con lenguaje propio.

Ahora bien, sin abordar una dimensión axiológica ni sociológica, el lenguaje jurídico cabe en un análisis de nivel epistemológico basado en la lógica del derecho, a partir de la descripción de la norma. Así la contabilidad forma parte del lenguaje jurídico, en el caso que nos ocupa, la contabilidad para efectos fiscales se describe en un lenguaje jurídico, un metalenguaje; la contabilidad es adaptada a los requerimientos y para los fines de revisión. Así, la contabilidad fiscal más que definirla, la describe, requisita; empero, no se habla de una contabilidad distinta, estamos hablando de la misma contabilidad financiera, ahora, regulada por la norma jurídica. Se pone de manifiesto que sustantivamente la contabilidad financiera es la misma, con las condiciones de la norma jurídica, así, en esta realidad analizada existe una ambivalencia entre conceptos, y ejemplo de ello son los anticipos de clientes, para efectos fiscales son ingresos, para efectos financieros son pasivos, de igual existe un tratamiento dual, con un doble vía de solución.

- Depreciaciones
- Costo de lo vendido
- Ajuste anual por inflación
- Utilidad en venta de activo fijo
- Pérdida en venta de activo fijo

Así, se crea una situación complicada creada por ese lenguaje legal y más se agudiza en el tema de las ficciones y presunciones fiscales, que son propias de la ley fiscal por su utilidad y funcionalidad recaudatoria. Así tenemos que en este lenguaje encontramos las siguientes ficciones.

- Conceptos que Integran la contabilidad
- Arrendamiento financiero
- Persona moral
- Interés
- Ingreso

En este sentido encontramos en un sinnúmero de ocasiones la expresión “*para efectos de esta ley se entiende*”, ello denota el lenguaje propio de la norma. Resulta evidente que se justifica dicho lenguaje en razón del alcance propio de la norma, por el interés que denota el alcance y extensión de los conceptos legales.

La problemática se agudiza y se apodera del centro de la discusión en razón de que existe una ambivalencia sustancial, por una parte la contabilidad tiene su fundamento económico financiero, es técnica y para efectos legales se circunscribe a una herramienta de fiscalidad, de autoincriminación. La utilidad financiera es económica, depende esencialmente de cuestiones económicas tanto micro, como macro económico, mientras que la contabilidad fiscal es solo una descripción plasmada en la norma tendiente abarcar todo aquello que el Estado requiera para políticas revisoras, de ahí la necesidad de creación de un lenguaje propio de la Ley. Ahora la preocupación radica en los límites de este lenguaje al afectar los límites de la legalidad, derechos humanos y reserva de ley, así mismo, cuando estas obligaciones formales en materia de contabilidad inciden en la determinación de la contribución.

Se puede observar otra situación establecida por el artículo 44 del reglamento del impuesto sobre la renta.

Artículo 44. Para efectos del artículo 27, fracción IV de la Ley, se entenderá que se cumple con el requisito de que las deducciones estén debidamente registradas en contabilidad inclusive cuando se lleven en cuentas de orden.

La Legislación no establece ningún concepto respecto a dichas cuentas. En razón de lo anterior será necesario remitirnos a la doctrina contable.

CUENTAS DE ORDEN. Aquella que registra valores ajenos contingentes o de simple recordatorio. Se trabajan en parejas para respetar y mantener la teoría de la partida doble. El saldo de una se compensa con el de su pareja y sólo con esta puede tener movimiento. Consecuentemente no es necesario que aparezcan las dos en el balance, sino sólo una de ellas. Siempre se presentan al pie del balance. Ej.: si una empresa recibe a comisión una remesa de mercancías, no podrá registrarla en las cuentas de balance, ya que no las ha recibido en propiedad. Para registrar este valor ajeno sería necesario utilizar cuentas de orden.³

³ Franco Díaz, Eduardo M. Diccionario de contabilidad, Edit. Siglo nuevos editores, México, 1980, p. 61.

10. CONCLUSIONES

La contabilidad siempre se ha observado como una técnica que produce información cuantitativa para la toma de decisiones, en esos términos, esta disciplina de gran importancia y trascendencia en la vida financiera es plasmada en ley. Así, la contabilidad se inserta en el lenguaje del Derecho, se describe en la norma bajo su propio lenguaje, sometida a la interpretación de jueces y abogados, en el ámbito legislativo, judicial, administrativo. En materia fiscal, esta área del conocimiento representa una herramienta de fiscalización, auto incriminatoria. En esta relación jurídica entre el Estado y el contribuyente adquiere un alcance legal de trascendencia, bajo una realidad distinta, en la que debe prevalecer la idea que contabilidad financiera es lo que es, desde su origen y evolución basada en normas de información financiera que produce información cuantitativa y expresada en los estados financieros. La contabilidad financiera no debe sufrir una metamorfosis, sujeta al lenguaje de la ley, sino en la realidad contable, de ahí el reconocimiento de un derecho contable en el que se reconozcan las normas de información financiera como principios legales, en aras del respeto a la legalidad y reserva de ley, bajo argumentos lógicos y racionales.

Estos argumentos racionales deberán ser adoptados por una sociedad civilizada, no por un discurso legal, sino por argumentos lógicos acorde a la realidad y al sentido de la Constitución Política de un Estado, manteniendo un equilibrio, permitiendo una relación de derecho y no de poder, un consenso y una legitimación. Con ello el sentido arbitrario de la norma jurídica y de las facultades de la autoridad administrativa se verían reducidas, encontrando como esencia la creación del derecho en la sociedad.

Así, a través del lenguaje se genera diálogo consensado entre el sujetos activo y pasivo de la relación jurídico-tributaria, en un plano de igualdad, en el que ambos se sujetan a las mismas reglas por una parte de fiscalización de la riqueza privada y de los recursos públicos, bajo la premisa de una política de transparencia y rendición de cuentas, en este contexto, si la contabilidad es una herramienta y un concepto jurídico para fiscalizar a un particular, lo será para las instituciones del Estado. Los conceptos técnicos contables, no son difusos, ni un lenguaje ordinario, es un lenguaje técnico integral de reconocimiento y sustento en la ciencia jurídica.

FUENTES

- Gertz Manero, Federico. Derecho Contable, Editorial Porrúa, México 2011.
- Gertz Manero, Federico. Origen y evolución de la Contabilidad, Editorial Trillas, México 2006.
- Gutiérrez Ayala, Marcos. La contabilidad cuando incide en los elementos determinativos de los impuestos. Del reglamento a la Ley., Editorial Gernika, México 2014
- Ley del Impuesto Sobre la Renta (2016). Cámara de Diputados. México [Consultado el 20 de marzo de 2017] Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_301116.pdf
- Reglamento del Impuesto Sobre la Renta (2016) Cámara de Diputados. México [Consultado el 20 de marzo de 2017] Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_LISR_060516.pdf
- Código Fiscal de la Federación (2017) Cámara de Diputados. México [Consultado el 20 de marzo de 2017] Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_270117.pdf
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación (2014) Cámara de Diputados. México [Consultado el 20 de marzo de 2017] Disponible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_CFF.pdf
- Franco Díaz, Eduardo M. Diccionario de contabilidad, Edit. Siglo nuevos editores, México, 1980.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Normas de Información Financiera, Edit. IMCP, México, 2014.