

*La contabilidad y su regulación cuando incide en los elementos determinativos del impuesto. Del reglamento a la ley**

GUSTAVO EFRÉN MIER REYES**

Antes de iniciar con la reseña, me gustaría mencionar la excelente formación de abogado y ser humano que tiene el autor, Marcos Gutiérrez Ayala. Es uno de los más importantes estudiosos del derecho fiscal; a través de la investigación y la enseñanza, ha logrado crear una perspectiva muy particular sobre esta materia.

La contabilidad como parte del comercio de la actualidad ha sido de vital importancia, pues gracias a ella se puede tener un control adecuado de la salud financiera de las empresas.¹ Es por ello que el libro que tengo el placer de comentar en esta reseña es de vital importancia para la materia fiscal de la actualidad. Plantea a la contabilidad como una parte de trascendental importancia para una correcta tributación tanto para los particulares al momento de autodeterminarse como para la autoridad o sujeto activo de la relación tributaria, ya que proyecta a la contabilidad como una obligación sustantiva en torno a las contribuciones.

Derivado de las reformas estructurales de 2014, la contabilidad ha tomado un papel transcendental en las obligaciones fiscales, pues, tal y como dice el autor, la contabilidad “es el conservar un testimonio de naturaleza perenne de los hechos económicos ocurridos en el pasado”. Con base en esta definición, y dado que a la autoridad fiscal le interesa conocer si los contribuyentes tributan de acuerdo con la ley, tal y como lo establece nuestra carta magna

* Gutiérrez Ayala, Marcos, *La contabilidad y su regulación cuando incide en los elementos determinativos del impuesto. Del reglamento a la ley*, México, Gernika, 2016.

** Estudiante del Programa de doctorado en Derecho en la Benemérita Universidad Autónoma de Puebla (gemr1073@gmail.com)

¹ Se entiende *empresa* desde la perspectiva del último párrafo artículo 16 del Código Fiscal de la Federación: “Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales”.

en su artículo 31 fracción IV, ha dado a la contabilidad un papel crucial para el debido cumplimiento de las leyes reglamentarias.

Esta obra inicia con un análisis breve y conciso de la contabilidad desde la época romana. Destaca que, a pesar de que no existen libros o comentarios acerca de esta materia, podemos presumir que la llevaban los ciudadanos romanos, pues el comercio formó parte de su desarrollo económico y social. Posteriormente, durante el feudalismo tomó gran relevancia, derivado de las necesidades del creciente intercambio comercial y crediticio.

En la Edad Moderna el autor refiere a que gracias a la imprenta se logró documentar sobre la contabilidad y referir a cuestiones como el método contable, las prácticas contables de las sociedades, ventas, intereses, letras de cambio y la forma de llevar los libros de contabilidad. Lo anterior siguió hasta la edad Contemporánea, cuando, como resultado de la Revolución francesa, la libertad económica y las revoluciones industriales, surgieron los principios contables que poco a poco se vuelven parte sustancial de las operaciones del comercio.

La contabilidad en México comienza su auge desde principios del siglo pasado, cuando se creó la carrera de contador de comercio. Una vez que tienen vigencia las leyes mercantiles y fiscales, así como la creación del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, estos profesionistas se vuelven una herramienta importante en la vida financiera y fiscal de las empresas mexicanas.

Después de que el autor nos encauza de manera pertinente sobre los antecedentes y desarrollo de la contabilidad en México y el mundo, el capítulo primero comienza por el nacimiento de la obligación de llevar una contabilidad en materia mercantil y fiscal. Asimismo, fundamenta en el principio de legalidad la procedencia de dicho concepto en la Constitución. Es así que se presenta como fundamento constitucional el artículo 16 en su párrafo décimo sexto: “La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos”. Se entiende esta última parte como la obligación de llevar un control de las actividades económicas que realice.

Es así que en este capítulo primero el autor expone y explica los fundamentos de la contabilidad en el Código de Comercio Mexicano, el cual en primera instancia es la norma principal de toda aquella persona que tenga actividades comerciales. Este cuerpo jurídico obliga a aquellas personas que

realicen habitualmente actos de comercio a llevar contabilidad, en términos de lo establecido por el artículo 33.

Dicho artículo refiere que la contabilidad se llevará de la manera que más le convenga a la persona. Asimismo, el artículo 42 señala sobre la secrecía de la contabilidad: ninguna autoridad puede exigir la exhibición de documentos de esta índole para pesquisas. En este punto, al autor comienza a sembrar una duda en el lector, acerca de presentar a diversas autoridades administrativas la contabilidad. Así, concluye que existen excepciones para este principio que permiten que, de acuerdo con cierto momento y circunstancia, se exhiban estos documentos.

El capítulo segundo se refiere a la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuyo artículo 76 fracción I obliga a todas aquellas personas que se vean en supuesto jurídico de dicha contribución, en llevar contabilidad conforme al Código Fiscal de la Federación y a su Reglamento. He aquí donde inicia el problema, a pesar de que la misma Ley del Impuesto sobre la Renta haya facultado al Código Fiscal de la Federación para determinar la forma de llevar la contabilidad.

Para ser más específicos, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículo 44, señala que para hacer válidas las deducciones autorizadas, deberá llevar “cuentas de orden”. Este concepto, a pesar de entenderlo a la perfección un contador, causa confusión en las personas obligadas al pago de esta contribución, pues no establece que se debe entender por “cuentas de orden”. Si nos remitimos al Código Fiscal de la Federación, este debería de ser la norma que prevengan estos conceptos, lo cual no ocurre en la realidad jurídica actual.

Lo único que se presenta en el Código Fiscal de la Federación es un gran listado de lo que debe integrar la contabilidad, pero en ningún momento define los supuestos de la contabilidad. Aun cuando en este Código el legislador intentara abarcar cualquier situación que integra la contabilidad, desde un aspecto jurídico, no se involucró en cuestiones de fondo ni respetó los postulados contables de registro de operaciones.

El capítulo tercero explica el otro lado de la contabilidad. Tal como sustenta el autor, las personas obligadas a llevarla deberán de tener, por un lado, una contabilidad fiscal que se adapte a las normas jurídicas fiscales y, por otro, una contabilidad financiera acorde con las normas de información financiera (NOM), que son criterios establecidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y que de una u otra manera presentan una forma de llevar a la contabilidad financiera de las empresas.

En el capítulo cuarto se expone el concepto de obligación, el cual se entiende desde dos perspectivas: la obligación formal y la de fondo. La obligación de fondo radica en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, el cual menciona que serán de aplicación estricta aquellas obligaciones relacionadas con cargas fiscales.² Por simple exclusión, deberemos entender que serán de forma todas aquellas que no tengan que ver con los elementos de las contribuciones.

En lo que refiere al reglamento, el autor establece una clara diferencia en la importancia de este. Es muy puntual en el lugar que se le debe de tomar con respecto a las normas secundarias. Lo anterior se menciona de esta manera, pues el reglamento es un acto eminentemente administrativo, que no está sometido a un proceso legislativo. Tal y como lo afirma Gutiérrez, en la propia Constitución, entre las facultades del presidente radica el supuesto de que, para una correcta ejecución de las leyes del legislativo, deberá emitir normas que se encuentren en los límites de las leyes. En el caso contrario, nos encontraríamos con un reglamento inconstitucional, el cual no se adapta a nuestra Carta Magna.

En el capítulo quinto, el autor presenta diversos ejemplos en los cuales a la autoridad administrativa se le permite presentar conceptos que no se definen en ningún cuerpo jurídico. Si el contribuyente es afortunado, tendrá una definición en las Misceláneas Fiscales. Esto corrobora la hipótesis de este libro, que rompe con este binomio de sujeto pasivo y activo de la relación tributaria, pues no respeta el principio de seguridad jurídica en materia tributaria.³ Asimismo, plantea una propuesta viable de considerar a la contabilidad como una obligación sustantiva o de fondo, y no sólo de forma. Se involucra directamente con dos elementos de las contribuciones: base y tasa o tarifa. Por consecuencia, esto se vuelve parte de una aplicación estricta, tal y como lo establece el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

Este libro pone a consideración del lector una ponderación entre dos leyes secundarias que regulan dos materias diferentes del derecho: el Código

² En otras palabras, elementos de las contribuciones: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

³ Principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Se pueden compendiar en la certeza, en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso. La primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; la segunda, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa. Por lo tanto, la existencia de un ordenamiento tributario, participe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada. Tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del derecho".

de Comercio en materia mercantil y la Ley del Impuesto sobre la Renta y el Código Fiscal de la Federación. Ambas materias hablan sobre la contabilidad; pero ¿cuál toma relevancia y aplicación primaria? Los contribuyentes en cierta parte devienen del comercio, y su fundamento primario es el Código de Comercio. Por otro lado, estamos en el supuesto establecido por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos de contribuir con el gasto público. Esta interrogante es uno de los principales planteamientos de este excelente libro.

Esta obra es recomendable para toda aquella persona que quiera conocer sobre los fundamentos de la contabilidad. El autor presenta un lenguaje sencillo y de fácil comprensión que no obliga a tener conocimientos contables o jurídicos. No obstante, en ningún momento deja de ser una obra puntual y acertada en una investigación crítica sobre la materia fiscal.