

**LOS BOLETINES CONTABLES COMO FUENTE DE DERECHO
Y SU VALORACIÓN EN UNA SENTENCIA EMITIDA POR EL
TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA**

Por Lic. Sofía Azucena de Jesús Romero Ixta¹

SUMARIO. Introducción. 1. Hipótesis. 2. Demostración de la Hipótesis. 3. Análisis, Crítica y Propuesta. 4. Conclusiones. 5. Fuentes de Información.

RESUMEN: En el presente trabajo se realiza un análisis de los boletines contables, conocidos en la actualidad como Normas de Información Financiera, como fuente de derecho, abordando el tema desde el origen de la creación de los boletines contables por miembros del Instituto Mexicano de Contadores, la importancia de esta Institución, las normas establecidas para la creación de los denominados boletines contables y su relación con los Principios Generales de Contabilidad.

Asimismo, se trata el tema de las fuentes del derecho, explicando las distintas fuentes del derecho y su trascendencia tanto en la creación de las normas de derecho como en la solución de casos prácticos primordialmente en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Finalmente, se relaciona la información de los boletines contables o normas de información financiera con los juicios en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, realizando un análisis respecto la valoración como prueba de los boletines contables o normas de información financiera en el dictado de una sentencia en el referido Tribunal.

PALABRAS CLAVE: Principios Generales de Contabilidad; Boletines Contables o Normas de Información Financiera; Fuentes del Derecho; Valoración de Pruebas; Sentencias en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

ABSTRACT: In this job, it is made an assessment on the accounting newsletters currently known as Financial Information Guidelines, as a source of law, discussing the issue from the origin of the creation of the accounting newsletters by the members of the Mexican Institute of Accountants, the importance of this Institution, the guidelines set forth for the creation of the aforementioned accounting newsletters and their relationship with the General Principles of Accounting, as well as their importance internationally.

¹ Es Licenciada en Derecho, egresada de la facultad de Derecho de la UNAM, titulada con mención honorífica, distinguida con reconocimiento por excelencia académica otorgado por la misma Institución, abogada litigante en materia civil y fiscal de 2004 a 2008 y servidor público del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de 2008 a la fecha, desempeñándose actualmente en la Sala Especializada en Materia de Propiedad Intelectual.

Furthermore, it is discussed the issue about sources of law, explaining the different sources of law and their importance for the creation of the law rules and the addressing of practical cases mainly in the Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (Federal Court of Tax and Administrative Justice).

Lastly, the information of the accounting newsletters or financial information guidelines are related to the actions in the Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (Federal Court of Tax and Administrative Justice,) performing an assessment regarding the weighing as a proof of the accounting newsletters or financial information guidelines during the issuance of a judgment in the aforementioned court.

KEY WORDS: General Principles of Accounting, Accounting newsletters currently known as Financial Information Guidelines, Sources of Law, The weighing as a proof of the accounting newsletters, Judgment of the court.

INTRODUCCIÓN

Este ensayo tiene como objetivo realizar un análisis de los boletines contables como fuente de derecho y su valoración como prueba en una sentencia dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En primer lugar, y con el propósito de que aquel que realice la lectura del presente tenga una idea clara del tema a tratar, debo especificar que en la materia contable en un principio se hablaba de los Principios Generales de Contabilidad como aquellos que debían ser rectores del trabajo contable, posteriormente y a partir de estos Principios Generales de la Contabilidad, surgen los boletines contables que establecen normas relativas a la materia contable y tomando como base estos, se da lugar a la creación de Normas Financieras.

Por lo anterior, aun y cuando en este trabajo de análisis se utiliza el término boletines contables, debe aclararse que la información plasmada acerca de ellos, resulta aplicable a las Normas de Información Financiera, pues es el término que actualmente se utiliza para denominar a los mismos.

Ahora bien, para lograr el objetivo antes transcrito, en primer lugar se realizará una síntesis de aquello que puede constituir fuente de derecho, partiendo de la definición de fuente de derecho y la mención de los distintos tipos de fuente de derecho que existen, ya que resulta necesario tener claro lo que puede constituir fuente de derecho para posteriormente definir si los boletines contables pueden ser considerados como tales.

Posteriormente se conocerá la naturaleza de los boletines contables, cómo son creados, qué Institución se encarga de dicha creación, la integración y organización de la misma,

su obligatoriedad y su importancia en el ámbito internacional, con la finalidad de tener claro qué tipo de documento constituyen los boletines contables y la utilización que se le da a los mismos.

Una vez entendido con claridad las fuentes de derecho y los boletines contables, se realizará el análisis correlacionado de las características de ambos, considerando la Ley Federal de Procedimiento Contenciosos Administrativo, procedimiento aplicable en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y la finalidad de las sentencias dictadas en un procedimiento jurisdiccional.

1. HIPÓTESIS

Al ser los boletines contables documentos elaborados por una Institución perteneciente a la iniciativa privada, constituyen en términos del Código Federal de Procedimientos Civiles una documental privada que debe ser admitida en un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de conformidad con el artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y valorada de acuerdo con el artículo 46 del mismo ordenamiento, quedando a la prudente apreciación de la Sala.

Ahora bien, aun cuando los boletines contables son creados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Institución reconocida a nivel internacional, esto no trae como consecuencia que jurídicamente su aplicación sea obligatoria, en tanto no se encuentra previsto en ley; sin embargo, son documentos que de acuerdo a su proceso de elaboración, se puede afirmar que proporcionan seguridad jurídica a las partes que acuerdan su seguimiento.

Si los boletines contables no se encuentran previstos como obligatorios jurídicamente en ley, luego entonces el Juzgador no puede exigir su cumplimiento de manera obligatoria.

No obstante lo anterior, toda vez que los boletines contables siguen un proceso perfectamente definido para su creación y son elaborados por expertos en la materia, al momento de valorarse la información generada de conformidad con los lineamientos de los boletines contables, puede ocasionar una gran seguridad de que la información es veraz, sin que ello signifique que no se debe atender a la totalidad de las pruebas ofrecidas por las partes.

2. DEMOSTRACIÓN DE LA HIPÓTESIS

En el presente, se realizará un breve estudio de los boletines contables como fuente de derecho, por tal motivo, considero importante partir de la definición de fuente de derecho,

al respecto, el autor Eduardo García Máynez, en su obra intitulada “Introducción al Estudio de Derecho”, indica que en la terminología jurídica, la palabra fuente tiene tres acepciones que son las siguientes:

“Por fuente formal entendemos los procesos de creación de las normas jurídicas. Llamamos fuentes reales a los factores y elementos que determinan al contenido de tales normas. El término fuente histórica, por último aplicase a los documentos (inscripciones, papiros, libros, etc.), que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes...”²

De lo anterior, se tiene que son consideradas como fuentes formales de derecho a la legislación, la costumbre y la jurisprudencia, siendo la más trascendente para el caso que nos ocupa la legislación, en tanto que al ser nuestro sistema de Derecho de carácter escrito, se privilegia lo establecido en ley por encima de otras cuestiones al resolver un caso práctico, hecho que se encuentra previsto por lo que hace a la materia civil y penal en el artículo 14 Constitucional, en el que se prevé que las sentencias deben ser dictadas conforme a la letra de la ley, permitiendo en el orden civil la interpretación jurídica de la misma y los principios generales del derecho.

En esta tesitura y resaltando la importancia de la ley como fuente formal del derecho, el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, prescribe que las personas únicamente pueden ser molestadas en sus derechos por mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive las causas legales del procedimiento, situación que pone de manifiesto el hecho de que la ley debe prever las facultades de las autoridades mediante las cuales pueden emitir actos de molestia los cuales siempre deben estar fundados y motivados.

Ahora bien, la importancia de la ley como fuente del derecho encuentra su complemento en las otras fuentes del derecho, mismas que tienen como una de sus principales funciones el debido cumplimiento de la garantía prevista en el artículo 17 Constitucional el cual en su segundo párrafo prevé lo siguiente:

“...Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial...”³

² GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, Porrúa, 53ª edición, México, 2002, p. 51.

³ Artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917, última reforma 13 de octubre de 2011.

Por lo anterior, si bien es cierto la autoridad debe actuar de conformidad con las facultades que se encuentran previstas en ley y los juicios deben ser resueltos de acuerdo a la letra de la misma y en “ciertos casos” a su interpretación, también lo es que los tribunales se encuentran obligados a administrar justicia a todas las personas, por lo que no pueden invocar alguna causa como la omisión de la ley, para el efecto de dejar de resolver algún caso, aunado a que las resoluciones deben ser emitidas de forma pronta, completa e imparcial, lo que obliga al juzgador a allegarse de los elementos necesarios para emitir resoluciones que cumplan con las características previstas en nuestra carta magna.

De lo anterior, se concluye que es válido allegarse de las distintas fuentes de derecho con la finalidad de no dejar en estado de indefensión a los particulares.

Ahora bien, ya que ha quedado clara la importancia de las diversas fuentes de derecho, podemos definir las otras fuentes formales del derecho, mismas que quedaron enumeradas con anterioridad y se refieren a la costumbre y a la jurisprudencia.

Por lo que hace a la costumbre, ésta ha sido definida como un uso implantado por una colectividad y considerada por ésta como jurídicamente obligatorio. Al respecto, si bien es cierto la costumbre es fuente del derecho, se debe aclarar que no puede derogar al mismo, toda vez que es un complemento de la legislación y jamás sustituye al texto legal, inclusive, el hecho de que se pueda aplicar ha quedado plasmado en diversas normas jurídicas, como lo son el Código Civil del Distrito Federal, la Ley Federal del Trabajo y la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito, ordenamientos que únicamente se citan en el presente como ejemplos, pero que no se entra a su estudio por no ser objeto del mismo.

Por otra parte, es de suma importancia referirse a la jurisprudencia como fuente formal de derecho, la cual es definida como la ciencia del derecho o como el conjunto de principios y doctrinas contenidas en las decisiones de los tribunales. En nuestro derecho, la jurisprudencia ha adquirido gran relevancia, en especial, en la emisión de sentencias, toda vez que los órganos jurisdiccionales para la aplicación de la ley necesitan conocer el significado de la misma, para su correcta aplicación, por lo que antes de aventurarse a la interpretación que cada uno de ellos puede hacer de un texto legal, y en virtud del carácter obligatorio de la jurisprudencia, derivado de la Ley de Amparo, se recurre a la búsqueda de la interpretación de las normas jurídicas con la finalidad de dictar sentencias no contradictorias.

Finalmente y para el objeto de este trabajo, es importante mencionar que la doctrina, entendida como el estudio de carácter científico que los juristas realizan acerca del derecho, se puede transformar en fuente formal del derecho en virtud de una disposición que le otorgue tal carácter, no obstante lo anterior, es importante mencionar que en aras

de dictar resoluciones completas por las cuales se busque llegar al conocimiento de la verdad material y emitir en atención a dicha verdad un fallo justo, es usual se recurra a la doctrina, pues tal como ha quedado plasmado en líneas anteriores, la doctrina deriva de análisis que realizan estudiosos del derecho, peritos en la materia.

Una vez que he realizado un análisis breve de las fuentes de derecho, puedo proceder al estudio del tema de manera más concreta, para lo cual resulta trascendente señalar que el tema en estudio surge de la inquietud de si los boletines contables o normas de información financiera pueden o deben ser tomados en cuenta para el dictado de una sentencia dictada en materia fiscal en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Por lo anterior, en primer lugar se debe señalar que para resolver un juicio planteado ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, resulta aplicable la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ordenamiento que en su artículo primero prevé:

“ARTÍCULO 1o. Los juicios que se promuevan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se regirán por las disposiciones de esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. A falta de disposición expresa se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles, siempre que la disposición de este último ordenamiento no contravenga las que regulan el juicio contencioso administrativo federal que establece esta Ley...”⁴

Al respecto, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en su artículo 50, establece que las sentencias del Tribunal se fundarán en derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, teniendo la facultad de invocar hechos notorios. Lo anterior, puede ser relacionado con el artículo 17° constitucional antes invocado, al contener ambos preceptos la obligación de emitir resoluciones que resuelvan de forma completa, esto es, de acuerdo a la pretensión del actor y a la resolución impugnada, para lo cual es necesario que el juzgador se allegue de las pruebas necesarias.

En este sentido y con la finalidad de poder emitir una resolución imparcial, el artículo 40 de la ley en comento, señala la obligación y derecho del actor de probar los hechos de los que deriva su derecho y la violación del mismo, cuando la acción que hace valer, consiste en hechos positivos, así como la obligación y derecho del demandado de probar sus excepciones.

⁴ Artículo 1º Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de diciembre de 2005, última reforma publicada el 28 de enero de 2011.

Por lo anterior, el ordenamiento en estudio, reconoce que en los juicios que se tramiten ante el Tribunal, serán admisibles toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades mediante absoluciones de posiciones y la petición de informes, salvo que los informes se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades. Asimismo, permite el ofrecimiento de pruebas supervenientes siempre que no se haya dictado sentencia.

No obstante la facultad de las partes de ofrecer las pruebas que estimen pertinentes para la defensa de sus derechos, el artículo 41 de la ley en comento, faculta al Magistrado Instructor, para que hasta antes de que se cierre la instrucción y con la finalidad de un mejor conocimiento de los hechos controvertidos, requiera la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los mismos, ordene la práctica de cualquier diligencia o provea la preparación y desahogo de la prueba pericial cuando se planteen cuestiones de carácter técnico y no hubiere sido ofrecida por las partes. Asimismo, señala que inclusive cerrada la instrucción, el Magistrado Instructor, puede proponer al Pleno o a la Sección, se reabra la misma para los efectos señalados anteriormente.

Lo anterior pone de manifiesto, sin lugar a dudas, la importancia que tiene el dictar una sentencia valiéndose de todas las pruebas posibles y necesarias para conocer la verdad material y hacerla coincidente con la verdad jurídica, esto es, de la lectura de la ley, no únicamente de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, sino de los ordenamientos que integran el Sistema Jurídico Mexicano, se aprecia el deseo del legislador de que las partes en un procedimiento gocen del derecho de probar los hechos que afirman, de la manera más amplia posible, intentando no limitarlos respecto del ofrecimiento de pruebas e incluso facultando al juzgador para que en caso de que lo considere necesario, pida más pruebas con la finalidad de cumplir el deber constitucional que tiene, de oír a las partes y emitir sentencias de manera pronta, completa e imparcial, teniendo todos los elementos necesarios para resolver la litis planteada de manera justa, esto es, remontándose a Ulpiano, dando en sus fallos a cada quien lo que le corresponde, cuestión que únicamente puede lograrse si el juzgador cuenta con los elementos necesarios para ello.

Por otra parte la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo señala que se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles, siempre que sus disposiciones no contravengan las normas que regulan el juicio contencioso administrativo federal.

Al respecto, considero importante manifestar que el artículo 79 del Código Federal de Procedimientos Civiles, prevé lo siguiente:

“Artículo 79. Para conocer la verdad, puede el juzgador valerse de cualquier persona, sea parte o tercero, y de cualquier cosa o documento, ya sea que pertenezca a las partes o a un tercero, sin más limitaciones que las de que las pruebas estén reconocidas por la Ley y tengan relación inmediata con los hechos controvertidos.

“Los tribunales no tienen límites temporales para ordenar la aportación de las pruebas que juzguen indispensables para formar su convicción respecto del contenido de la litis, ni rigen para ellos las limitaciones y prohibiciones, en materia de pruebas, en relación con las partes.”⁵

De lo anterior, se concluye, que lo importante es que el juzgador cuente con los elementos indispensables para resolver la litis, cuestión que se encuentra reforzada en el artículo 80 del mismo Código, en el que se contempla la facultad de los juzgadores de decretar la práctica, repetición o ampliación de cualquier diligencia probatoria, siempre que se estime necesaria para el conocimiento de la verdad, esto es, se afirma una vez más, la trascendencia del conocimiento de la verdad en la resolución de un asunto.

Ahora bien, toda vez que han quedado claro los parámetros bajo los cuales debe ser dictada una sentencia en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, vuelve al tintero la pregunta: ¿Qué importancia adquieren los boletines contables en el dictado de una sentencia en el Tribunal en comento?

Esto es, no queda duda de que se pueden ofrecer boletines contables como prueba en un procedimiento ante el Tribunal Fiscal, en tanto como ha quedado establecido, las limitantes para el ofrecimiento de pruebas son escasas y se encuentran previstas en ley, mientras que las pruebas que pueden ofrecerse son todas las que no se encuentren prohibidas siendo lo importante conocer la verdad de los hechos, tan es así, que en el artículo 87 del Código Federal de Procedimientos Civiles, se dispuso la imposibilidad de recurrir un auto en el que se admitan pruebas, siendo apelables los que las desechen.

Ahora bien, no es posible estudiar el valor probatorio de un documento, si no se conoce su origen, forma de creación, contenido, importancia en el ámbito en el que se utiliza y en suma sus características, resultando por tanto necesario proceder al estudio de dichos elementos del boletín contable.

⁵ Artículo 79 del Código Federal de Procedimientos Civiles publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de febrero de 1943, última reforma publicada 30 de agosto de 2011.

En primer lugar, y partiendo de la simple observación del concepto “boletín contable”, se aprecia que su naturaleza es contable, es decir, es un documento cuyo origen viene de la contabilidad, la cual puede ser definida como “... *una disciplina tecnológica, pragmática, cuyo objeto es llevar una historia financiera de un patrimonio, mediante ‘cuentas’ –unidades de medida de contabilidad-, cuentas estructuradas a través de dos sistemas conocidos, el denominado ‘Partida simple’ y el denominado ‘Partida doble...’*”⁶

Lo que resulta importante de la definición anterior es que la contabilidad no es reconocida como una ciencia, lo anterior, en virtud de que no cumple con todas las características que una ciencia debe tener, en la que para obtención de conocimientos se sigue un método que ayuda a la descripción de hechos, que se encuentran sujetos a ciertas leyes y que el resultado de la aplicación de dicho método puede ser sujeto a comprobación.

Por lo anterior, la contabilidad ha sido descrita como una técnica en virtud de que su finalidad es establecer ciertos parámetros por medio de los cuales se lleve bien una información financiera, esto es, tiene un fin práctico y útil.

Ahora bien, en tanto la contabilidad tiene un fin práctico, para su realización se han establecido una serie de recomendaciones tendientes a regular la disciplina, las que se han denominado Principios de Contabilidad, característica importante de estos principios es que pueden ser modificados, toda vez que al regular información contable y ser dicha información cambiante en el tiempo en virtud de que la forma de realización de transacciones se modifica con el tiempo y por lo tanto la contabilidad relacionada con dichas transacciones se transforma; en consecuencia, los principios también pueden ser modificados.

Por lo anterior, los Principios de Contabilidad generalmente aceptados, han sido recopilados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, institución que en 1984 publicó un Prontuario de Principios de Contabilidad, generalmente aceptados, cuyo seguimiento busca la generación de información contable en forma apropiada.

La importancia en nuestro estudio de los Principios de Contabilidad radica en que dichos principios constituyen el marco sobre el cual descansan la teoría y práctica contable, teniendo cada uno de ellos una base por la cual fue creado, esto es, debe entenderse que los llamados Principios de Contabilidad fueron generados partiendo de premisas importantes para la contabilidad, como lo son el valor histórico original, la necesidad de diferenciar los bienes de las sociedades de aquellos de quienes las conforman, para efectos de la titularidad de bienes, la liquidación de la empresa, la separación de la

⁶ GERTZ MANERO, Federico, *Derecho Contable Mexicano*, Porrúa, 4ª edición, México, 1998, p. 11.

historia financiera de la persona moral de la de las personas físicas, la repetición cíclica de fenómenos financieros, la planeación contable, etc.

Ahora bien, actualmente la contabilidad se encuentra sujeta a los denominados principios contables, sin embargo, resulta importante mencionar que el acto de llevar contabilidad, se ha convertido en una obligación de carácter jurídico en tanto las transacciones tienen efectos jurídicos, sin embargo, es claro que el hecho de llevar contabilidad es más antiguo que la regulación de efectos jurídicos respecto a las operaciones contables, toda vez que las transacciones comerciales han existido desde la antigüedad, situación trascendente para el tema en estudio, en virtud de que la aportación de documentación contable como prueba surgió desde tiempos remotos, dado que los comerciantes aportaban los libros en los procesos judiciales, por lo que dicha costumbre dio lugar a que se dictaran reglas sobre la fuerza probatoria de los libros de comercio y sobre la obligación de exhibirlos en algunos casos, cuestión que se previó en el Código de las Costumbres de Tortosa (siglo XIII), en España, en el que se hacía referencia a los libros de comercio como un medio de prueba ante los jueces.

Posteriormente en el Consulado del Mar celebrado en Valencia en 1283, en Mallorca (1343) y Gerona (1385), surgen reglas respecto los informes contables, en las que se estableció la obligación de asentar las operaciones en orden progresivo por fechas, se prohibió usar cifras numéricas en la redacción de los asientos contables y se plasmó que los libros de contabilidad solo podrían ser prueba plena cuando reunieran determinadas condiciones.

En esta tesitura surgen posteriormente las Ordenanzas de Bilbao de 1494, que enumeran normas que contienen obligaciones relativas a la contabilidad de los mercaderes, resultando con el paso del tiempo, una serie de ordenamientos que reconocen la importancia de la contabilidad en materia jurídica.

Ahora bien, el hecho de que el llevar contabilidad sea importante en el derecho, por los efectos jurídicos que causan las operaciones contables, trae aparejada la importancia de cómo se debe realizar dicha contabilidad, pues si la contabilidad no estuviera sujeta a cierta normatividad, cualquiera que sea la naturaleza de ella, no otorgaría seguridad jurídica y por lo tanto la razón por la que se considera importante en el derecho dejaría de tener relevancia.

Se afirma lo anterior, en virtud de que si bien es cierto, la contabilidad es importante, resulta trascendente también la forma en que esta se realiza y el control que existe sobre ella, es decir, en un procedimiento jurisdiccional no tiene el mismo valor una prueba cuya fuente es conocida y puede presumirse la veracidad de su contenido, a aquella prueba que no se tiene certeza de la forma en que se obtuvo y el procedimiento que se siguió para determinar su contenido.

Por lo anterior, la contabilidad se encuentra sujeta a los Principios de Contabilidad, cuya utilización otorga certeza a los informes contables, proporcionados para los procedimientos jurisdiccionales, pruebas que al cumplir con ciertas reglas pueden considerarse fidedignas salvo prueba en contrario; sin embargo, la existencia de los Principios de Contabilidad no puede otorgar por completo una seguridad de que aquello que se plasma en los informes contables, refleje de manera fidedigna la realidad contable y en tal virtud, ante la insuficiencia de los Principios de Contabilidad por regular varios aspectos importantes de la contabilidad, en virtud de que dichos principios únicamente son parámetros de carácter general, se crearon boletines contables, que actualmente son conocidos como Normas Financieras.

Lo anterior significa que en un principio con la finalidad de establecer parámetros para la contabilidad, surgen los Principios Contables, posteriormente estos dan lugar a la creación de boletines contables y en la actualidad a las Normas de Información Financiera.

Ejemplo de lo anterior es la creación de los boletines contables B-7 y B-10, cuyo origen se debe a que en épocas de fluctuaciones intensas o frecuentes de precios, el valor histórico, esto es el que refleja la realidad de lo ocurrido en el momento del registro del acontecimiento financiero, ya no corresponde al valor actual, existiendo una distorsión de la información financiera, haciendo necesaria la creación de los boletines contables, antes señalados.

Ahora bien, toda vez que ha quedado claro el origen y la necesidad de la existencia de boletines contables, es dable el estudio de su creación, al respecto, tenemos que los boletines contables son creados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Federación Colegio de Profesionistas, cuya misión es fortalecer a la comunidad contable en el desarrollo humano y profesional, dentro de los más altos estándares éticos, en beneficio de la sociedad, que de acuerdo a sus estatutos, tiene como uno de sus objetivos:

“Fomentar el prestigio de la profesión de contador público, difundiendo el alcance de su función social y vigilando que la misma se realice dentro de los más altos planos de responsabilidad, idoneidad y competencia profesional y moral en el cumplimiento y respecto de las disposiciones legales relacionadas con su actuación.”⁷

De lo anterior, se observa que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., busca dar un prestigio a la profesión de contadores para lo cual vigila que el ejercicio de la misma se realice de forma responsable por personas que se puedan considerar competentes para dicho ejercicio.

⁷ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Estatutos y sus Reglamentos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos*, IMAC, 9ª edición, México, 2009, p. 7.

Asimismo, en la norma 1.12 de los estatutos del Instituto se encuentran mencionadas las disposiciones que se consideran generales y normativas de la actuación de dicho Instituto, de sus socios y de las asociaciones federadas, considerando como tales: las disposiciones que conforman el Estatuto, haciendo énfasis a las mencionadas en el Capítulo V de la ley en cita y las normas de actuación profesional que se adopten, así como los pronunciamientos que se emitan de acuerdo con las disposiciones de los estatutos en comento.

Ahora bien, el Instituto se encontrará formado por Colegios e Institutos de Contadores Públicos, a los cuales se les conoce en el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, como asociaciones federadas y que para formar parte del mismo deben cumplir ciertos requisitos, de los cuales citaré algunos como ejemplo:

1. Solicitar expresamente su admisión en calidad de federadas.
2. Establecer requisitos mínimos para la admisión de socios, equivalentes a los establecidos por los estatutos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
3. Ajustar sus estatutos a los requisitos mínimos que establezca el multicitado Instituto.
4. Adoptar el Código de Ética Profesional del Instituto y las normas de conducta y actuación profesional que apruebe oficialmente dicho Instituto.
5. Adoptar las normas de educación profesional continua.
6. Adoptar las normas de revisión de control de calidad profesional para contadores públicos dedicados a la práctica independiente.
7. Adoptar como disposiciones fundamentales las normas de información financiera que emita o reconozca el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información, así como las Normas y Procedimientos de Auditoría

Lo anterior denota que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos es una asociación que se encuentra debidamente formada conforme a la legislación nacional, organizada mediante estatutos y reglamentos y en la que tienen participación Colegios e Institutos de Contadores Públicos, que cumplan con los requisitos establecidos en el estatuto del Instituto, características que, en su conjunto, permiten afirmar que las labores que desempeña el Instituto en comento se realizan con base en reglas que garantizan su seriedad y confiabilidad.

Ahora bien, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos se encuentra integrado por diversas comisiones, entre las que se encuentra la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA), establecida en 1955 con el propósito de determinar los procedimientos de auditoría recomendados para el examen de los estados financieros que sean sometidos a la opinión del contador público.

Los objetivos del CONPA, establecidos desde 1971, son:

“a) Determinar las normas de auditoría a que deberá sujetarse el contador público independiente que emita dictámenes para terceros, con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de información de su competencia;

“b) Determinar procedimientos de auditoría para el examen de los estados financieros que sean sometidos a dictamen de contador público;

“c) Determinar procedimientos a seguir en cualquier trabajo de auditoría, en sentido amplio, que lleve a cabo el contador público cuando actúa en forma independiente; y

“d) Hacer las recomendaciones de índole práctica que resulten necesarias como complemento de los pronunciamientos técnicos de carácter general emitidos por la propia Comisión, teniendo en cuenta las situaciones particulares que con mayor frecuencia se presentan a los auditores en la práctica de su profesión.”⁸

La CONPA, se integra por personas propuestas por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto, sus miembros ocupan el cargo dos años y deben reunir ciertos requisitos, entre los que se encuentran: gozar de prestigio profesional en el desempeño de sus actividades, tener por lo menos seis años de desempeño profesional, tener una posición destacada en la entidad en que se desarrolle profesionalmente, ser socio de la firma a la que pertenezca y haber sido conferencista en cursos o seminarios o profesor en planteles educativos en los que se imparta la carrera de contaduría pública.

Con el ánimo de cumplir con los objetivos antes señalados, la CONPA emite boletines que se clasifican en: normas de auditoría, procedimientos de auditoría y otras declaraciones, las normas de auditoría son de carácter obligatorio para los miembros del Instituto y por lo tanto existe un procedimiento especial para su aprobación, el cual se encuentra previsto en los estatutos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP).

El procedimiento para la emisión de boletines de acuerdo con el artículo 2.10 de los estatutos del IMCP, es el siguiente:

⁸ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y Procedimiento de Auditoría y Normas para Atestiguar*, 27ª edición, IMAC, México, 2006, p. 16.

1.- Se presenta un proyecto que debe ser aprobado por lo menos por las dos terceras partes de los miembros de la Comisión.

2.- El Vicepresidente de Legislación, en representación del Comité Ejecutivo Nacional da a conocer los textos de los proyectos oficiales de boletines a las federadas, a los socios del Instituto y a la comunidad en general, señalando la fecha en que entrarán en vigor y haciendo en su caso la mención expresa de la obligatoriedad de su aplicación y observancia. Aquellos boletines que sean de carácter obligatorio se difundirán durante dos meses anteriores a su fecha de entrada en vigor, lo anterior con la finalidad de que las personas a las que se les da conocimiento de su existencia, tengan la posibilidad de realizar observaciones y sugerencias, transcurrido el plazo, la Comisión presentará el texto definitivo al Comité Ejecutivo Nacional.

El Comité Ejecutivo Nacional, someterá a votación el texto presentado, y si éste es aprobado como mínimo por las dos terceras partes, se promulgarán como disposiciones definitivas.

Resulta relevante comentar en este punto, que las disposiciones contenidas en los boletines cuentan con una aceptación internacional, ejemplo de lo anterior, surgió en la Convención Interamericana de Contadores en la ciudad de Mar de la Plata Argentina en 1965, en la que las normas de auditoría generalmente aceptadas, contenidas en el boletín número 2, fueron adoptadas a nivel interamericano.

Posteriormente, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, se convirtió en una de las asociaciones que forma parte de la Federación Internacional de Contadores, conocida por sus siglas "IFAC", federación que fue fundada el 7 de octubre de 1977, agrupa a asociaciones representantes de más de 50 países alrededor del mundo y tiene como objetivo el coadyuvar en el desarrollo de una profesión contable mundialmente coordinada y con normas armonizadas.

El IFAC, cuenta con un comité, integrado por personas que pertenecen a las asociaciones que conforman la federación, para emitir normas generalmente aceptadas y declaraciones que, si bien, no tienen la autoridad de normas que se crean para proporcionar ayuda práctica a los contadores.

Las normas emitidas por esta organización internacional, pretenden su aceptación y aplicación mundial, sin que busquen prevalecer sobre el derecho local de cada país, ya que solo serán aplicadas si no contravienen la normatividad de los países representados en la IFAC.

3. ANÁLISIS, CRÍTICA Y PROPUESTA

Dicho lo anterior, resulta importante para el objeto de estudio de este trabajo de investigación señalar que, de la consulta a algunos de los boletines contables, se encontró que los mismos contienen un párrafo similar al que a continuación se transcribe y que fue tomado del boletín identificado con el número 1010, en su párrafo 24, advirtiéndose lo siguiente:

“Este boletín entra en vigor y debe ser aplicado en forma obligatoria, a partir del 1 de junio de 1979, fecha de su aprobación por el Comité Ejecutivo Nacional del Comité Ejecutivo Nacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.”⁹

Hasta este punto ha quedado claro que los boletines emitidos por el IMCP son de carácter obligatorio para todos sus miembros, que la Institución goza de reconocimiento incluso a nivel internacional y que muchos países cuentan con una organización similar con la finalidad de crear normas que sirvan como parámetros para el desarrollo adecuado de la profesión de contador público, siendo que las normas aceptadas a nivel internacional buscan su aplicación general siempre que no contravengan el derecho interno de cada país.

En esta tesitura, ya que se ha establecido la importancia de los boletines entre los miembros del IMCP, resulta importante ver el papel que juegan los criterios emitidos por dicha Institución a nivel nacional y no únicamente por los miembros que la componen, al respecto, resulta relevante el hecho de que:

“Las regulaciones contables del Sector Financiero de nuestro país son emitidas por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, mediante circulares referentes a criterios que operan como normas de contabilidad jurídicamente obligatorias para los bancos, instituciones auxiliares de crédito y casas de bolsa. Estos criterios aceptan los contenidos conceptuales del boletín A-1 del IMCP y se asemejan a las reglas establecidas por los boletines de la serie B, C, y D, todos ellos de nuestra Comisión de Principios de Contabilidad, aunque con algunas diferencias...”¹⁰

Aunado a lo anterior, también la CONACO, el 11 de marzo de 1997, celebró convenio de colaboración con el IMCP, comprometiéndose a promover la eficiencia de programas relacionados con el contribuyente, que opere la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,

⁹ Boletín 1010 emitido por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, consultado en línea: <http://www.imcp.org.mx/>

¹⁰ PINTADO NIETO, José Manuel, *Esto Fuimos. Esto Somos. Quince Lustrós en la Historia de un Instituto*, IMAC, México, 1998, p. 126.

y a formular declaraciones públicas conjuntas en aspectos fiscales, con el fin de exigir a las autoridades hacendarias el ejercicio de sus facultades dentro de un marco legal.

Por otra parte, el 28 de abril de 1998, el IMCP firmó con la CONCAMIN un convenio para fortalecer las relaciones de ambas instituciones mediante asesoría en materia fiscal por conducto de sus respectivas comisiones, en este convenio quedó establecido que en las sesiones de la Comisión Fiscal de la CONCAMIN, será enviado un representante del IMCP, y un representante de la CONCAMIN será enviado a las comisiones fiscales del IMCP.

Lo anterior, denota la importancia que tiene el IMCP en asuntos fiscales, en los cuales es tomado en cuenta por el gobierno federal, para que su opinión sea escuchada en la toma de decisiones; en consecuencia, se puede afirmar que el IMCP, es una institución reconocida en el ámbito nacional, que es considerada en el ámbito gubernamental fiscal y con participación en el ámbito internacional, que suscribe convenios con la finalidad de tener uniformidad de criterios contables y control en sus profesionistas, buscando el prestigio de la contabilidad, siendo aceptados sus criterios como obligatorios por todos aquellos que forman parte de él, estando entre dichos criterios los principios de contabilidad, boletines contables o ahora conocidos como Normas de Información Financiera.

Ahora bien, los boletines contables expedidos por el IMCP, como anteriormente he establecido, contienen reglas para el trato de la información contable, la información contable es utilizada por usuarios internos y externos, con diferentes propósitos para cada uno de ellos, los llamados usuarios internos o con interés directo son aquellos que tienen un interés económico directo en las empresas, mientras que los llamados usuarios externos, son los que tienen un interés indirecto, en tanto su interés deriva de que su función es asistir o proteger aquéllos que tienen o pretenden lograr un interés directo.

En la relación de los boletines contables como fuente de derecho, es importante tener clara la importancia de la información financiera para entender por qué el seguimiento de las reglas de los boletines contables son trascendentes, en esta tesitura, se debe dejar claro que los usuarios de la información contable y el objeto por el que llevan a cabo dicho uso, de acuerdo a la clasificación anteriormente citada, son los siguientes:

“Propietarios: Retener, aumentar o disminuir su parte proporcional en el patrimonio; evaluar el empleo y responsabilidad sobre los recursos de la administración.

“Acreedores y Proveedores: Conceder crédito, precisar términos del crédito, requerir seguro o convenios restrictivos en el crédito, iniciar juicios, requerir

suspensión de pago o quiebras, aumentar o disminuir la dependencia de la empresa como cliente.

“Propietarios, acreedores y proveedores potenciales: Comprometer recursos en dicha empresa, determinar el monto comprometido, evaluar el empleo y responsabilidad en cuanto a los recursos de administración.

“Administración. (Incluyendo miembros del consejo y funcionarios): Evaluar la naturaleza y extensión de las necesidades financieras, evaluar los resultados de decisiones económicas pasadas, fijar políticas de dividendos, proyectar posición financiera y resultados futuros, evaluar las posibilidades de adquisición y fusión, recomendar la reorganización o liquidación de las empresas.

“Autoridades Fiscales: Evaluar las declaraciones de impuestos, evaluar impuestos o multas, realizar investigaciones y auditorías.

“Empleados: Negociar sueldos, retiros de la empresa, solicitudes de empleo; evaluar la participación de utilidades.

“Clientes: Anticipar cambios en los precios, buscar fuentes alternativas o más amplias base de aprovisionamiento.

“Usuarios con interés directo. (...)

“Analistas y consejeros financieros: Aconsejan a los inversionistas y potenciales inversionista; retener, aumentar, disminuir o hacer inversiones en la empresa; evaluar perspectivas de inversión en la empresa, en relación con inversiones alternativas.

“Bolsas de valores: Aceptan o cancelan registros, suspenden operaciones, alientan cambios en los procedimientos contables o revelan datos adicionales.

“Abogados: Determinan el cumplimiento de obligaciones contractuales o de restricciones en créditos, avisan sobre la legalidad de ciertas operaciones.

“Autoridades de Vigilancia y Control: Evalúan la razonabilidad de las utilidades, permiten o requieren aumento o disminución en las tarifas, requieren o recomiendan cambios en los procedimientos contables o prácticas de información. Emiten órdenes de suspensión de operaciones en bonos, acciones y valores. Determinan una intervención directa.

“Prensa Financiera y Agencia de Informes: Preparan análisis descriptivos; combinan, resumen o seleccionan información; amoldan la información a presentaciones uniformes; computan tendencias o razones.

“Cámaras y Asociaciones: Compilan estadísticas y hacen comparaciones, analizan los resultados de la rama industrial o comercial.

“Sindicatos: Elaboran demandas de salarios y prestaciones.”¹¹

Lo anterior, nos permite tener claro que la información contable es útil para diversos sujetos y que por lo tanto debe ser compilada siguiendo criterios, con la finalidad de que los datos sean correctos, entendibles y puedan cumplir con todas las finalidades antes citadas.

La importancia de los datos contables radica en que tienen un impacto más allá de la persona, sea físicas o moral, a la que le corresponde dicha contabilidad y de ahí la importancia de los boletines contables, al encargarse de todos los aspectos trascendentes en materia contable, siendo ejemplo de lo anterior el Boletín de “Procedimientos de Auditoría” número 5100 “Efectivo e Inversiones Temporales”, que se refiere a la programación y planeación de la auditoría sobre el efectivo propiedad del cliente y sobre sus inversiones temporales y define una serie de conceptos necesarios para realizar adecuadamente dicha auditoría, otro ejemplo es el Boletín 3000. Evidencia Comprobatoria, que se refiere a las pruebas que sirven al auditor para asegurarse de la fiabilidad de la contabilidad.

Ahora bien, en la mayoría de los países existen reglas equivalentes a las contenidas en los boletines con el fin de ayudar a la denominada “llevarza”, atendiendo al reconocimiento de que la contabilidad cambia con el tiempo, tal como lo expresa el autor Grady Paul, que al hablar de la contabilidad señala:

“...Ha sido comparada también con el derecho consuetudinario, ya que ninguno de los dos es estático en sus conceptos y ambos tienen la flexibilidad y capacidad necesarios para crecer y adaptarse a los cambiantes problemas de una compleja comunidad mercantil. Ambos se proyectan, en términos utilitarios, mucho más allá de los límites de un estatuto formal. Un entendimiento pleno de la red de responsabilidades y entidades con autoridad para regular la contabilidad de las empresas mercantiles en los Estados Unidos de Norteamérica requiere el conocimiento previo de su historia política y económica; desde el nacimiento de la nación. Aun cuando se presupone en el lector estos conocimientos, cabe señalar que tanto las instituciones

¹¹ DU-TILL Roberto y RAMOS Daniel, *Contabilidad Contemporánea: Teoría y Elementos*, Trillas, México, 1975, pp. 15 y 16.

económicas como las gubernamentales exigen que se adopten sistemas y se hagan revisiones con el fin de contener los abusos de poder y otras debilidades humanas. En consecuencia, las responsabilidades y las entidades reguladoras, en materia contable y en informes financieros relativos a las empresas mercantiles, forman un mosaico en que la responsabilidad y la autoridad primaria del consejo de administración y de la gerencia, se complementa, en segundo término, con la responsabilidad y la autoridad de las bolsas de valores, de los contadores públicos independientes de las comisiones reguladoras y de la Securities and Exchange Commission...”¹²

En esta tesitura, tenemos en primer lugar, que la contabilidad es realmente importante y trascendente en los ámbitos económico, político, social y jurídico del país, siendo una disciplina que debe adecuarse a los cambios que surgen en las actividades económicas, por lo que con el fin de asegurar un actuar adecuado de los profesionistas en dicha materia y la creación de información contable útil que cumpla con los objetivos de dicha disciplina, surgió en México el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, organización con reconocimiento a nivel nacional e internacional, que entre las diferentes aportaciones que ha realizado en el ámbito contable se encuentran los boletines contables, que se conforman por normas creadas por personas destacadas en la materia contable, a través de un proceso ya establecido y que son obligatorias para los miembros de dicho Instituto.

La relación de los boletines contables con el Derecho Fiscal surge a partir del interés del gobierno en que los particulares realicen operaciones que respeten las disposiciones legales, principalmente para que cumplan sus obligaciones fiscales y el Estado se pueda allegar de los recursos necesarios, no alterándose el orden público, al tener control sobre las actividades económicas de todas las personas.

En caso de controversias entre un particular y el gobierno federal, en materia fiscal, los particulares pueden acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para que funcionarios de dicha dependencia estudien la legalidad de las resoluciones emitidas por las autoridades federales, siendo aplicable en el juicio de nulidad la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ley que en su artículo primero establece que los juicios que se promuevan ante el Tribunal, se regirán por dicha ley, por los tratados internacionales de que México sea parte, y a falta de disposición expresa se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles, siempre que las disposiciones de este último no contravengan las que regulan el juicio contencioso administrativo federal que establece la Ley en comento.

¹² GRADY, Paul, *Inventario de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México, 1971, pp. 6 y 7

En el artículo 40 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo se menciona que en los juicios tramitados ante el Tribunal, el actor pretende se reconozca o se haga efectivo un derecho subjetivo, deberá probar los hechos de los que deriva su derecho y la violación del mismo cuando ésta consista en hechos positivos y el demandado de sus excepciones, asimismo, en dicho precepto se establece que en los juicios ante el Tribunal serán admisibles toda clase de pruebas, excepto la confesión de las autoridades mediante absoluciones de posiciones y la petición de informes, salvo que los informes se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades.

Asimismo, tal como se estableció anteriormente, resulta aplicable supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles, el cual también establece la obligación de que el actor prueba los hechos constitutivos de su acción y permite la presentación de toda clase de pruebas, por lo que no existe ninguna duda de que los boletines contables pueden ser ofrecidos como prueba en un juicio, con el fin de argumentar que cierta información contable se desarrolló o no de conformidad con dicho boletín, incluso, de conformidad con el artículo 41 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se puede afirmar que el Magistrado Instructor podría requerir con el fin de tener un mejor conocimiento de la litis, solicitar la exhibición de ciertos boletines contables.

Por lo que hace a la valoración de dichos boletines contables como pruebas, el artículo 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, establece la valoración que debe realizarse respecto la confesión expresa, las presunciones legales, hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, actas emitidas en actos de comprobación, periciales y testimoniales, y en el último párrafo indica:

“...Cuando por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, la Sala adquiera convicción distinta acerca de los hechos materia del litigio, podrá valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto en las fracciones anteriores, debiendo fundar razonadamente esa parte de su sentencia...”¹³.

Esto es, nuestra ley, maneja un sistema de valoración de pruebas mixto, en tanto si bien es cierto señala cómo deben de valorarse ciertas pruebas, al igual que el Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria en la materia, también lo es que da libertad para valorar las pruebas siempre que se funde y motive la sentencia.

¹³ *Ibidem* Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

En tal virtud considero que por todo lo anteriormente explicado, los boletines contables o normas de información financiera sí deben de ser considerados como prueba importante en el dictado de una sentencia, que si bien es cierto no son obligatorios al no ser normas de derecho que hayan seguido el proceso legislativo, también lo es que su acatamiento brinda seguridad jurídica, ya que da certeza respecto a la información financiera, por lo que de ofrecerse información financiera que haya seguido con las normas establecidas en los boletines contables considero debe presumirse que su contenido refleja la realidad de la contabilidad, sin embargo, el hecho de que se alegue que cierta información fue generada con base en boletines contables, no significa que se tenga absoluta seguridad de que la información es verdadera, ya que si existen argumentos de la contraparte mediante los cuales ataque la información contable presentada y estos causen duda respecto de la veracidad de la información, debe ser estudiada la información contable presentada y analizada, para resolver cumpliendo con los fines del derecho.

Por otra parte, después de lo analizado en líneas anteriores, si una persona presenta su contabilidad, ligada a las normas de información financiera, demostrando que fue generada en seguimiento de ellas, y la contraparte no presenta pruebas tendientes a destruir la veracidad de dicha información contable o argumentos lo suficientemente motivados para el mismo efecto, se debe asumir que la contabilidad generada siguiendo las normas de información contable es válida y por lo tanto si no hay otra cuestión que resolver, dictar sentencia que favorezca sus intereses.

4. CONCLUSIONES

Como ha quedado especificado en líneas precedentes, anteriormente se hacía referencia a los principios de contabilidad como fuentes de derecho, posteriormente se habló de boletines contables y actualmente se hace referencia a las normas de información financiera. En este sentido, se procede a la transcripción de una tesis de jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación, relativa a los Principios de Contabilidad.

“ACTIVO. LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, POR DISPONER, PARA LA ACTUALIZACIÓN DE LOS INVENTARIOS, LA POSIBILIDAD DE APLICAR LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.- La garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no resulta infringida porque el artículo 3o., párrafo cuarto, de la Ley del Impuesto al Activo, en relación con la determinación de la base del tributo, establezca la posibilidad de que los inventarios se que actualicen conforme a los principios

de contabilidad generalmente aceptados, pues se advierte que hace referencia a esos principios, no como reglas o esta normas de conducta obligatoria, sino como bases consuetudinarias de una técnica como es la contabilidad que resulta artículo no prevé una sanción por la falta de actualización de los inventarios conforme a los citados principios, sino otorga otras opciones para efectuar esa actualización, de ahí que no resulta indispensable que esos principios se encuentren eso, precisados en ley, máxime que no es la función de ésta determinar el contenido y alcance de las técnicas contables, sino tomar en cuenta sus resultados por para poder determinar la situación fiscal del contribuyente; a lo que debe en agregarse que, de cualquier manera, es inconcuso que el conocimiento de esos principios se encuentra al alcance de los contribuyentes, lo que permite su aplicación.

“S.J.F. IX Época. T. VIII. Pleno, diciembre 1998, p. 215

“RTFF. AÑO II No. 9, ABRIL DE 1999, P. 320”

(Énfasis Añadido)

De la lectura del criterio antes transcrito se advierte en primer lugar que hace referencia al impuesto al activo, impuesto que en la actualidad no se encuentra vigente, sin embargo, lo cierto es que no obstante la misma haya tenido como origen un asunto relativo al impuesto al activo que ya no está vigente, aún tiene relevancia, toda vez que la jurisprudencia contiene el criterio del Poder Judicial respecto los principios de contabilidad y mientras el Poder Judicial no considere que dicho criterio es obsoleto y en consecuencia emita un criterio contrario o que deje inaplicable el anterior, puede seguirse haciendo referencia al contenido de esta tesis, se afirma lo anterior en virtud de que no obstante la jurisprudencia se aplica en relación a una normatividad y un caso en estudio, normatividad que en la actualidad ya no se encuentra vigente, también contiene un criterio del Poder Judicial que puede seguir siendo utilizado mientras no sea remplazado por otro.

Por lo anterior, se tiene que los principios de contabilidad generalmente aceptados se entienden como bases consuetudinarias sin que exista sanción por su incumplimiento, ya que lo importante para la ley son los resultados contables que permitan conocer la situación fiscal del contribuyente, resultando que los principios de contabilidad son importantes para determinar el contenido y alcance de las técnicas contables.

Al respecto, se advierte que se hace una diferencia entre la finalidad de los principios de contabilidad y la finalidad de las disposiciones legales, pues mientras los primeros

es normar el proceso de la contabilidad, la de las segundas es conocer los resultados contables y sus efectos fiscales.

Sin que lo anterior signifique que los principios de contabilidad dejan de tener relevancia, ya que se reconocen como bases consuetudinarias, lo que relacionado con lo anteriormente estudiado respecto las fuentes de derecho, tiene importancia, pues si bien es cierto al ser bases consuetudinarias no son obligatorias pues la costumbre como fuente de derecho no es obligatoria a menos que expresamente se encuentre señalada en ley, también lo es que no deja de ser fuente de derecho, estando el juzgador obligado a analizar todas las pruebas ofrecidas por las partes para resolver adecuadamente un caso en estudio.

Lo anterior, se relaciona con la definición de contabilidad citada en la primera parte del presente, en la que se estableció que la contabilidad es una técnica en virtud de que su finalidad es establecer ciertos parámetros por medio de los cuales se lleve bien una información financiera, en este sentido los principios de contabilidad, boletines contables o normas de información financiera, al formar parte de la contabilidad hacen posible que dicha técnica cumpla con su finalidad, pues establecen parámetros para la generación de información financiera.

Ahora bien, en la actualidad, en un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, resulta aplicable, aunque no sea de manera obligatoria, la tesis aislada siguiente:

“Registro No. 161039

“Localización: Novena Época Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXIV, Septiembre de 2011 Página: 2159 Tesis: I.4o.A.799 A

“Tesis Aislada Materia(s): Administrativa

“NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA. SU USO COMO HERRAMIENTA EN PROBLEMAS QUE INVOLUCREN NO SÓLO TEMAS JURÍDICOS, SINO TAMBIÉN CONTABLES Y FINANCIEROS.- Las Normas de Información Financiera constituyen una herramienta útil en los casos en que se debe evaluar y resolver un problema que involucre no sólo temas jurídicos, sino también contables y financieros, en los que debe privilegiarse la sustancia económica en la delimitación y operación del sistema de información financiera, así como el reconocimiento contable de las transacciones, operaciones internas y otros eventos que afectan la situación de una empresa. Así, **la implementación**

o apoyo de las Normas de Información Financiera tiene como postulado básico, que al momento de analizar y resolver el problema que se plantea, prevalezca la sustancia económica sobre la forma, para que el sistema de información contable sea delimitado de modo tal que sea capaz de captar la esencia del emisor de la información financiera, con el fin de incorporar las consecuencias derivadas de las transacciones, prácticas comerciales y otros eventos en general, de acuerdo con la realidad económica, y no sólo en atención a su naturaleza jurídica, cuando una y otra no coincidan; esto es, otorgando prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal.

“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.”

De la lectura del criterio transcrito, se tiene que las normas de información financiera son consideradas como una herramienta útil, en casos jurídicos con contenido contable, por lo que deben considerarse con la finalidad de que prevalezca la sustancia económica sobre la forma, de tal manera que cuando no coincida la realidad económica con la forma legal, se debe privilegiar la realidad económica.

Al respecto, considero este criterio de suma importancia, en primer lugar, porque reconoce la relevancia del tema objeto de análisis y en segundo porque deja de lado el criterio rigorista en el que se cree que lo único que importa para la solución de una controversia es lo que estrictamente se encuentra plasmado en una norma en concreto, obviando el contenido en general de un ordenamiento legal, el objetivo y la finalidad con la que fueron creadas las normas que lo integran, así como la base de todo el ordenamiento jurídico, esto es, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En esta tesitura, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé el derecho de audiencia con el que cuenta todo gobernado, así como la obligación de la autoridad de fundar y motivar los actos que emita, por lo que si los actos de autoridad se emiten en contravención a la ley, el particular puede ejercer su derecho accionando el funcionamiento del sistema jurisdiccional, en el caso en concreto acudiendo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, argumentando lo que considere para la defensa de sus derechos y ofreciendo las pruebas que a su juicio demuestren la ilegalidad del acto reclamado, entre las cuales pueden estar las normas de información

financiera, las cuales como se ha relatado, son creadas por una Institución de alto prestigio a nivel internacional y bajo un estricto procedimiento, lo que permite considerarlas como herramientas de gran utilidad que permitirán conocer la realidad económica, sin que ello signifique que dejen de considerarse todas las pruebas exhibidas en un procedimiento con la finalidad de conocer la verdad material.

Ahora bien, considero importante que al momento de resolver un juicio en el que se encuentren inmiscuidas cuestiones contables, como en el caso en estudio, el funcionario del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa debe considerar también que la recaudación en sí no constituye un fin, sino que es un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales, dentro del plazo establecido en el texto constitucional, tal como se desprende del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que conmina a contribuir a los gastos públicos, y no a la acumulación de recursos fiscales, como lo sostiene la jurisprudencia que a continuación se transcribe, por lo que es importante apreciar la realidad económica que se puede conocer utilizando los principios de contabilidad, los boletines contables o las normas de información contable.

“Registro No. 161079

“Localización: Novena Época Instancia: Primera Sala Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXIV, Septiembre de 2011

“Página: 506 Tesis: 1a./J. 107/2011 Jurisprudencia Materia(s): Constitucional, Administrativa

“**FINES FISCALES Y EXTRAFISCALES.**- En la teoría constitucional de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha existido una constante en cuanto a la noción de que las contribuciones siempre tienen un fin fiscal -la recaudación- y que adicionalmente pueden tener otros de índole extrafiscal -que deben cumplir con los principios constitucionales aplicables, debiendo fundamentarse, entre otras, en las prescripciones del artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-. Sin embargo, esta Primera Sala estima necesario efectuar una precisión conceptual, a efecto de acotar los ámbitos en que puede contemplarse la vinculación de ambos tipos de fines, para lo cual es necesario distinguir los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos, sin que estas herramientas se confundan con el producto de dicha actividad recaudatoria y financiera, esto es, los recursos en sí. Lo anterior en atención a que mientras los medios tributarios utilizados por el Estado para obtener recursos -las contribuciones- deben tener un fin necesariamente fiscal -al cual, conforme a criterios jurisprudenciales, pueden adicionarse otros fines

de índole extrafiscal-, los montos que generen las contribuciones y todos los demás ingresos del Estado apuntarán siempre hacia objetivos extrafiscales. Así, puede afirmarse que en materia de propósitos constitucionales, el ámbito fiscal corresponde exclusivamente a algunos de los medios utilizados por el Estado para allegarse de recursos -a los tributarios, en los cuales también pueden concurrir finalidades extrafiscales-, mientras que los ingresos que emanen de éstos -y de los demás que ingresan al erario, aun los financieros o no tributarios-, se encuentran indisolublemente destinados a fines delimitados en la política económica estatal, cuya naturaleza será siempre extrafiscal. Ello, tomando en cuenta que la recaudación en sí no constituye un fin, sino que es un medio para obtener ingresos encaminados a satisfacer las necesidades sociales, dentro del trazo establecido en el texto constitucional, tal como se desprende del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que conmina a contribuir a los gastos públicos, y no a la acumulación de recursos fiscales.

“Amparo en revisión 814/2010. Altiora Semper, S.A. de C.V. y otras. 1o. de diciembre de 2010. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

“Amparo en revisión 133/2011. Elfus de México, S.A. de C.V. 13 de abril de 2011. Cinco votos. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretario: Hugo Alberto Macías Beraud.

“Amparo en revisión 135/2011. Ibídem Consultores de Negocios, S.A. de C.V. 13 de abril de 2011. Cinco votos. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretario: Hugo Alberto Macías Beraud.

“Amparo en revisión 181/2011. Corporativo Yuttzao, S.A. de C.V. 13 de abril de 2011. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

“Amparo en revisión 180/2011. MRCI Corporativo Integral, S.A. de C.V. 27 de abril de 2011. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

“Tesis de jurisprudencia 107/2011. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada de veinticuatro de agosto de dos mil once.”

(Énfasis añadido)

5. FUENTES DE INFORMACIÓN

BIBLIOGRAFÍA

Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, *Normas de Información Financiera*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 2011, pp. 520.

DU-TILL ROBERTO y RAMOS Daniel, *Contabilidad Contemporánea: Teoría y Elementos*, Trillas, México, 1975, p. 315.

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, Porrúa, 53ª edición, México, 2002, pp. 444.

GERTZ MANERO, Federico, *Derecho Contable Mexicano*, Porrúa, 4ª edición, México, 1998, pp. 283.

GRADY, Paul, *Inventario de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos. México, 1971, pp. 546.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Estatutos y sus Reglamentos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos*, IMAC, 9ª edición, México, 2009, pp. 127.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, *Normas y Procedimiento de Auditoría y Normas para Atestiguar*, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 27ª edición, México, 2006, p. 7020.

LA TORRE, Ángel, *Introducción al Derecho*, Ariel, México, 2006, pp.197.

LUCERO ESPINOSA, Manuel, *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo Federal*, Porrúa, 8ª Edición, México, 2003, pp. 300.

MORA MONTES, Ricardo, *Auditoría de Estados Financieros por Contadores Públicos*, Tomo II, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., 2ª edición, México, 2000, pp. 347.

OTERO PARGA, Milagros, *Las Fuentes del Derecho*, UNAM, México, 2001, pp. 136.

PINTADO NIETO, José Manuel, *Esto Fuimos. Esto Somos. Quince Lustrros en la Historia de un Instituto*, IMAC, México, 1998, p. 280.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de febrero de 1917, última reforma publicada el 13 de octubre de 2011.

Código Federal de Procedimientos Civiles, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de febrero de 1943, última reforma publicada 30 de agosto de 2011.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1º de diciembre de 2005, última reforma publicada el 28 de enero de 2011.

JURISPRUDENCIA

Consultada por medio electrónico a través del disco emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación: IUS 2011.

PÁGINA DE INTERNET

<http://www.imcp.org.mx/> Correspondiente al Instituto Mexicano de Contadores Públicos.