

El principio de legalidad en el sistema del costo de lo vendido

Área de investigación: Contribuciones

Jaime Arturo Parra Sánchez

Investigador independiente

México

jaimeparra1962@yahoo.com.mx

Jaime.parra@spfcontadores.com



Octubre 3, 4 y 5 de 2012
Ciudad Universitaria
México, D.F.

XVII CONGRESO INTERNACIONAL DE CONTADURÍA ADMINISTRACIÓN E INFORMÁTICA

Diseno FCA, Maritza Alvarez Pineda Montano | Fotografía: Raulo Lopez Chavez

<http://congreso.investiga.fca.unam.mx>

informacongreso@fca.unam.mx

Teléfonos

52 (55) 5622.84.90

52 (55) 5622.84.80

Fax

52 (55) 5616.03.08



ANFECA
Asociación Nacional de Facultades y
Escuelas de Contaduría y Administración

División de Investigación, Facultad de Contaduría y Administración, UNAM
Circuito Exterior s/n, Ciudad Universitaria, México, D.F., C.P. 04510

El principio de legalidad en el sistema del costo de lo vendido

Resumen

La importancia del costo de ventas como la partida más importante que se enfrentará a los ingresos de una entidad para determinar sus utilidades o pérdidas, trasciende al ámbito tributario. En nuestro país el impuesto sobre la renta figura en primer lugar dentro de los ingresos tributarios del estado Mexicano. En términos muy generales este tributo busca gravar precisamente la utilidad que genera un negocio en su actividad empresarial. Por lo tanto una clara, precisa y justa mecánica para la determinación del “costo de lo vendido” es de capital importancia.

Este estudio aborda la problemática que se presenta al incluir un tema tan contable y financiero en la aritmética de determinar la base gravable del ISR, mas si nos parece que el confrontar el articulado de la sección III del capítulo II del título II de la ley del ISR con el principio de reserva de ley es de trascendental importancia para entender la postura que muestran ante este tema el poder legislativo al redactar una serie de disposiciones de tal o cual manera, el poder judicial al resolver las controversias que en el tema se le han presentado y por supuesto la posición que toman los particulares al aplicar estas normas y el poder ejecutivo al aplicar esta normativa en el marco legal que ha resultado.

Palabras clave: contabilidad, costo de lo vendido, costo de venas, base gravable.



Octubre 3, 4 y 5 de 2012
Ciudad Universitaria
México, D.F.

<http://congreso.investiga.fca.unam.mx>
informacongreso@fca.unam.mx

Teléfonos

52 (55) 5622.84.90
52 (55) 5622.84.80

Fax 52 (55) 5616.03.08



ANFECA
Asociación Nacional de Facultades y
Escuelas de Contaduría y Administración

División de Investigación, Facultad de Contaduría y Administración, UNAM
Circuito Exterior s/n, Ciudad Universitaria, México, D.F., C.P. 04510

El Principio de Legalidad en el sistema del Costo de lo Vendido

I.-Introducción

El costo de ventas representa cerca del 50% de los gastos de cualquier empresa, de ahí que la precisión en la forma de calcularlo sea trascendental para cualquier negocio. El no contar con información precisa de los costos con que labora su negocio acarrea malas decisiones por parte de los directivos de las empresas que, como ya ha sucedido y seguramente seguirá sucediendo, pueden acarrear el cierre de las empresas.

La importancia del costo de ventas como la partida más importante que se enfrentará a los ingresos de una entidad para determinar sus utilidades o pérdidas, trasciende al ámbito tributario. En nuestro país el impuesto sobre la renta figura en primer lugar dentro de los ingresos tributarios del estado Mexicano. En términos muy generales este tributo busca gravar precisamente la utilidad que genera un negocio en su actividad empresarial. Por lo tanto una clara, precisa y justa mecánica para la determinación del “costo de lo vendido” (termino con el que maneja la LISR) es de capital importancia tanto para los particulares como para el fisco federal que requiere de los recursos que este tributo le genera para el cumplimiento de sus importantes fines.

Lo anterior nos motivó a abordar el estudio de este tema, en el entendido que lo abordado en este trabajo no agota de ninguna manera la problemática que se presenta al incluir un tema tan contable y financiero en la aritmética de determinar la base gravable del impuesto sobre la renta, mas si nos parece que el confrontar el articulado de la sección III del capítulo II del título II de la ley del impuesto sobre la renta con el principio de reserva e ley es de trascendental importancia para entender la postura que muestran ante este tema el poder legislativo al redactar una serie de disposiciones de tal o cual manera, el poder judicial al resolver las controversias que en el tema se le han presentado y por supuesto la posición que toman los particulares al aplicar estas normas y el poder ejecutivo al aplicar esta normativa en el marco legal que ha resultado.

II.- Planteamiento:

Por legalidad entendemos aquello que se desarrolla de acuerdo a la ley¹, el artículo 14 constitucional recoge ciertos postulados que buscan otorgar una protección al gobernado frente a las actuaciones del poder público. Prescribiéndole básicamente dos aspectos que las autoridades debe cumplir para garantizar un derecho mínimo a la legalidad como derecho fundamental: el primero se refiere a la actuación en si del órgano de gobierno que en la práctica realiza la diligencia, trámite o procedimiento de cara al particular. A esta autoridad se le impone que este procedimiento lo desarrolle de conformidad a lo que los propios códigos y leyes procedimentales prescriben para el caso concreto, se conoce como legalidad administrativa o preeminencia de la ley. En materia de este trabajo, no se entra al desarrollo de esta figura, ya que nuestro estudio se centrara en la otra vertiente del principio de legalidad, la reserva de ley.

<http://congreso.investina.fca.unam.mx>

información 1 Para Fraga el principio de legalidad consiste precisamente en que ningún órgano del estado debe toma una decisión individual que no sea conforme a una disposición general anteriormente dictada. Y citando a George Vedel señala “conformidad con el derecho y es sinónimo de regularidad jurídica”. Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa. 45ª edición. México 2006 pp.- 99.

Teléfono 52 (55) 5622.84.90

52 (55) 5622.84.80

Fax 52 (55) 5616.03.08

División de Investigación. Facultad de Contaduría y Administración, UNAM
Circuito Exterior s/n, Ciudad Universitaria, México, D.F., C.P. 04510

La vertiente que nos interesa desarrollar es el aspecto que se refiere a la esfera normativa donde encontramos la sugestión de algunos aspectos del derecho positivo a la regulación en un ordenamiento con rango de ley, conociéndose este aspecto como Reserva de Ley. Este trabajo busca analizar la aplicación de este precepto Constitucional dentro del sistema denominado “Costo de lo Vendido”, metodología que utilizan las personas jurídicas para determinar la deducción que pueden aplicar dentro de la determinación de la base del impuesto sobre la renta. Deducción que no esta e mas señalarlo es la de mayor cuantía en las empresas de corte comercial o industrial.

En la materia tributaria este postulado es recogido en diversos artículos del CFF. Así por ejemplo el artículo 38° establece requisitos de procedimiento y contenido de las notificaciones en general. el artículo 42° versa sobre las formas que pueden revestir las actuaciones de la autoridad cuando pretenda verificar el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales. El artículo 44° regula las actuaciones de las autoridades fiscales cuando para la verificación del cumplimiento de las disposiciones fiscales ejerzan el procedimiento denominado “visita domiciliaria”, etc.

La Reserva de Ley².

El principio de reserva de ley tiene aplicación principalmente en la parte del contenido del acto de autoridad que emana del poder público y que afecta los derechos, bienes, posesiones, familia o al propio sujeto al que está dirigido. De esta manera la doctrina entiende que estamos ante una norma primordialmente dirigida a la sustancia que contengan las leyes, ya que la constitución establece que en ciertas materias la regulación debe provenir de una disposición con carácter de ley, es decir que se origina en el proceso ordinario de aprobación de leyes. Ya que de esta manera y vista la división de poderes reglada en nuestro marco constitucional, se asegura que los representantes populares mediante el debate y aportación de opiniones hayan decidido libremente auto imponerse ciertas obligaciones. Esta mecánica asegura que dentro del sistema jurídico no se incluyan disposiciones arbitrarias o contrarias a los intereses generales del pueblo. Esto nos conecta a la acepción negativa de la reserva de ley. La cual se entiende como la prohibición de otros poderes distintos del legislativo a pretender reglar las materias reservadas al poder legislativo. La Dra. Torruco señala que este precepto constitucional está estrechamente vinculado con las fuentes del derecho positivo, y que se requiere para que se alcance la efectividad de dos condiciones: que la reserva de ley éste regulada en la constitución y que este ordenamiento sea del tipo rígido³.

Consideramos que podemos entender la Reserva de Ley con Paredes Montiel y Rodríguez Lobato⁴ los que al respecto expresan; “...por medio de un mandamiento constitucional se reserva al legislador la regulación de una materia, o de los aspectos esenciales de esta

2. En nuestra doctrina, así como por el poder judicial de la federación es frecuente el uso del término “Principio de Legalidad” para referirse a la reserva de ley. Esta distinción es únicamente terminológica ya que ambas acepciones se refieren al mismo concepto.

Para una mayor inmersión en el tema, así como en su evolución histórica, se recomienda el artículo “Principio de Legalidad y Reserva de Ley Tributaria: Un apunte histórico y una reflexión actual.” Del Dr. R. Calvo Ortega En la obra “Fernando Sainz de Bujanda”. Colección Maestros Complutenses de Derecho 6. Facultad de Derecho, Servicio de Publicaciones. Madrid 2003. pp.- 111 a 128.

3 Torruco Salcedo, Sitlaly. Los Principios Constitucionales Tributarios, en Manual de derecho Tributario. Miguel de Jesús Alvarado Esquivel (coordinador) Editorial Porrúa. México 2005.. pp.-16.

4 Paredes Montiel, Marat y Rodríguez Lobato, Raúl. El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria. Editorial Porrúa. México 2001. pp.-67.

materia; la reserva de ley constituye una norma competencial que entrega a la potestad legislativa del Estado el control de una materia, por lo tanto, al mismo tiempo de que constituye una prerrogativa, lleva implícita una obligación para el legislador.”

Nuestra SCJN⁵, acorde con la mayoría de la doctrina sostiene que dentro de la “Reserva de Ley” se pueden distinguir dos especies atendiendo a la intensidad o vinculación que el precepto de ley asigna al campo normativo de que se trate y las clasifica en: **Absoluta y Relativa**⁶. Se entiende que existe reserva absoluta cuando la materia a reglar tiene que ser atendida en todo su contenido directamente por el legislador. En estos casos la fuente secundaria solo puede ocuparse de cuestiones menores. Por el contrario se dice existe una reserva relativa cuando el legislador cuenta con la posibilidad de delegar su potestad o transferir su obligación a una fuente inferior, a condición de que el legislador provea en el texto de ley el marco general de la materia y los límites y parámetros dentro de los cuales debe mantenerse la fuente auxiliar.

Nos parece que el aspecto doctrinal referente a la reserva de ley es uno de los más ampliamente abordados en la literatura especializada, ya que sin duda constituye uno de los principios tributarios de mayor abolengo. Pensamos que el concepto es suficientemente claro por lo que sin más preámbulos trataremos de empatarlo con nuestro tema de estudio encontramos tres problemas fundamentales que deben analizarse:

a).- Los artículos 45-A a 45-I, de la LISR fueron formulados en desacato de la reserva de ley que impone la fracción IV del artículo 31º Constitucional, al no establecer en el texto legal el método o procedimiento para determinar la deducción por concepto “Del Costo de lo Vendido”.

b).- Se violenta el precepto constitucional antes citado, en merito de que el legislador incumplió con la obligación de precisar en el texto de la ley los elementos del tributo, así como el hecho de que no se precisan con claridad diversos conceptos.

c).- Los artículos 45-A, 45-F y 45-G, de la LISR, transgreden el principio de legalidad tributaria toda vez que para la aplicación de determinadas normas se remite a disposiciones reglamentarias que en su alcance y texto rebasan la simple regulación de la norma creando con su contenido nuevas cargas a los particulares.

Nuestro máximo tribunal ha resuelto que estos problemas no lo son tal. Sentando jurisprudencia respecto a que la alegada violación a la reserva de ley no se configura, resultando en consecuencia que el articulado que regula la deducción a que se refiere la fracción II del artículo 29 de la LISR respeta el mandato constitucional relativo a la reserva de ley. Siendo en consecuencia apto para utilizarse en el sistema fiscal Mexicano.

5 Tesis.-P. CXLVIII/97”LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. “.Semanao Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo VI, Noviembre de 1997, pp.-78.

6 Paredes Montiel y Rodríguez Lobato (apoyándose en la sistematización de Constantine Mortati en su obra “Instituzioni di diritto publico”) nos presentan una tercera clasificaron.- La Reserva Reforzada.- sobre la que comentan que añade a la obligación de proveer mediante ley (la materia) otra de conferir a la ley un cierto contenido. Paredes Montiel, Marat y Rodríguez Lobato, Raúl. El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria. Editorial Porrúa. México 2001. pp.-74.

La tesis 1a./J. 116/2007⁷, se refiere específicamente al problema “a”, la tesis 1a./J. 118/2007⁸ trata el problema “b” y la tesis 1a./J. 119/2007⁹ resuelve el problema “c”. Estas tres tesis (las tres tesis vieron su origen en la primera sala de la Suprema Corte de Justicia) basan su contenido en dos premisas fundamentalmente:

La primera en relación a la antes aludida reserva de ley absoluta y relativa, resultando que para la corte la mecánica de determinación del costo de lo vendido no es un elemento esencial de esta contribución por lo que su desarrollo puede encomendarse a normas de inferior jerarquía y; La segunda premisa se refiere a que lo establecido por la doctrina y ciencia contable (la corte la entiende como técnica) es apta para establecer los medios de determinación de esta partida (el costo de ventas) y empatarlo con la deducción a que se tiene derecho en materia de ISR¹⁰. Siendo a nuestros parecer dos temas que requieren un desarrollo más amplio.

Con relación a la primera premisa, por supuesto que el tema toral es resolver en primer término es analizar la naturaleza de los preceptos que regulan el costo de lo vendido para poder determinar ante qué tipo de elemento del tributo nos encontramos “esencial”¹¹ o de otra importancia menor. Análisis que nos permitirá concluir con que intensidad debe la reserva de ley imperar en esta materia, de este modo tendremos elementos para confrontarlos con la disposición legal e inferir si las tesis citadas se apoyan realmente en los textos constitucionales o presentan errores en los razonamientos que las originan.

Paredes Montiel y Rodríguez Lobato critican la tesis que fija la distinción entre reserva de ley absoluta y relativa, y que además señala que la materia tributaria pertenece a las materias que caen bajo la jurisdicción de la segunda especie, para una mejor comprensión

7 RENTA. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, ASÍ COMO LAS DISPOSICIONES DE LA SECCIÓN III DEL CAPÍTULO II DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE REGULAN EN LO GENERAL EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, PUES DELIMITAN SUFICIENTEMENTE LA FORMA DE CALCULAR EL COSTO DE VENTAS DEDUCIBLE (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVI, Septiembre de 2007. pp.-301.

8 RENTA. LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE REGULAN EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO, NO TRANSGREDEN LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, NI DE RESERVA DE LEY, PUES ESTABLECEN LOS ELEMENTOS NECESARIOS PARA SU APLICACIÓN. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVI, Septiembre de 2007. pp.-312.

9 RENTA. LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE REGULAN EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA AL REMITIR A NORMAS REGLAMENTARIAS EN CUANTO A LA PREVISIÓN DE CIERTOS REQUISITOS (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVI, Septiembre de 2007. pp.-311.

10 Dentro de los precedentes a las tesis que resolvieron el tema del Costo de lo Vendido (Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI. Octubre de 2007. pp.- 1068 y ss.) se menciona textualmente:

“Al respecto es importante destacar dos puntos relevantes:

1o. La persona moral con actividades empresariales se encuentra obligada a llevar y mantener un sistema de contabilidad y proporcionar anualmente la información financiera del negocio, misma que deberá ser veraz, suficiente, razonable y consistente, asimismo dicha información deberá incluir las políticas y criterios contables que se apliquen; ello de conformidad con lo que establece el Código de Comercio (artículos 16, fracción III, 33 a 38 y 41 a 46), la Ley General de Sociedades Mercantiles (artículos 19, 43, 47, 49, 166, fracción IV, y 172), la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 86, fracción I), y el Código Fiscal de la Federación (artículo 28), entre otros.

2o. Es de explorado derecho que la técnica contable es auxiliar de la legislación fiscal, en tanto que la primera que se ha mencionado proporciona la información financiera de una empresa y determina sus utilidades, circunstancias que con ciertos matices son consideradas para efectos fiscales, puesto que no debe perderse de vista que en materia de contribuciones prevalece la potestad tributaria del Estado, motivo por el cual no todos los ingresos o egresos del negocio que se consideran contablemente, son trasladados indiscriminadamente o reconocidos de igual forma para efectos de la determinación del gravamen.”

11 Este término es manejado por la SCJN en diversas tesis sobre la temática de la Reserva de Ley y la determinación sobre ante que especie de norma nos encontramos, marcara la diferencia para vincularlo con la reserva de ley absoluta o relativa. Entre otras la tesis aislada del pleno XLIV/2006 “LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL HECHO DE QUE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL TRIBUTOS SE CONTENGAN EN DISTINTAS LEYES EN SENTIDO FORMAL Y MATERIAL, NO CONSTITUYE UNA CONTRAVENCIÓN A ESTE PRINCIPIO.” Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, Mayo de 2006. pp.-14.

de la crítica de estos autores, y dada su importancia en el tema reproducimos el texto de la misma:

LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.

*Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al de la reserva de ley, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengan a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. **Precisado lo anterior, este alto tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a***

http://congreso
informacion
Teléfonos

52 (55) 5622.84.90
52 (55) 5622.84.80

Fax 52 (55) 5616.03.08

normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria. (Lo resaltado es nuestro)

Amparo en revisión 2402/96. Arrendadora e Inmobiliaria Dolores, S.A. de C.V. 14 de agosto de 1997. Mayoría de siete votos. Disidentes: Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Genaro David Góngora Pimentel y José de Jesús Gudiño Pelayo. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: Olga M. Sánchez Cordero. Secretario: Marco Antonio Rodríguez Barajas.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el treinta de octubre en curso, aprobó, con el número CXLVIII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a treinta de octubre de mil novecientos noventa y siete.

Los autores destacan el hecho que si bien la tesis fue aprobada por mayoría en el contenido de la misma no se vierten argumentos de peso, es decir las consideraciones que llevaron a los señores ministros a llegar a emitir este criterio, haciendo notar que del texto de la tesis no se desprende el uso de algún método interpretativo que permita visualizar el “como” se llevo a esta conclusión. Un segundo aspecto que destacan es el hecho de que la ultima parte de la tesis (lo resaltado por nosotros) se apoya (y de hecho se transcriben) en dos fragmentos de la obra del fiscalista español Fernando Pérez Royo. A entender de los citados autores este razonamiento se encuentra fuera de contexto y no considera las diferencias entre los sistemas jurídicos mexicano y español¹².

Suponiendo que se acepte¹³ el uso de estas dos acepciones¹⁴ de la reserva de ley, una segunda consideración, dentro del análisis de esta primer premisa usada por la corte, es

12 Los autores hacen notar la diferencia entre lo señalado en el artículo 31 de la constitución española y nuestro artículo 31, los cuales en relación a la materia tributaria establecen respectivamente:

“Artículo 31. (Constitución Mexicana) Son obligaciones de los mexicanos:.....

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa **que dispongan las leyes**” (lo resaltado es nuestro).

“Artículo 31. (Constitución Española)

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.

3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público **con arreglo a la ley**” (lo resaltado es nuestro).

El razonamiento de los autores se deriva del vinculo que el precepto constitucional marca con relación a la capacidad del legislador ordinario de participar en estos temas. La constitución española utiliza el término “con arreglo a la ley” y la nuestra señala “que dispongan las leyes” siendo el caso que del análisis gramatical de ambos resulte que en nuestro país y por el uso del término “disponer” frente a “con arreglo a” el primero resulte mucho mas imperativo, lo que los hace concluir que en nuestro país no debería estar utilizándose la reserva de ley relativa en nuestro campo.

13 Nuestro sistema jurídico esta en gran medida organizado en base a la aceptación de esta distinción. Pensamos que una disertación a fondo sobre este tópico es estéril en este momento, ya que si se concluye que la fracción IV del artículo 31º constitucional, tajantemente no permite esta distinción, simplemente nos llevara a afirmar que el sistema para el cálculo de la deducción por concepto del costo de lo vendido es inconstitucional.

14 Con relación al análisis de esta forma de concebir la reserva de ley, y su uso en la formulación de las normas tributarias (desde la perspectiva del derecho Italiano),se recomienda el artículo del Prof. Andrea Fedele en “Tratado de Derecho Tributario”. Amatucci Andrea (director). Capitulo V, La Reserva de Ley. Tomo Primero. pp.- 158 a 203. Editorial TEMIS. Bogota 2001. En el mismo, además se aborda la justificación adoptada por el poder judicial de aquel estado en cuanto a que la normativa formulada por la administración

precisar si la deducción “del Costo de lo Vendido” constituye o no, un elemento esencial del tributo. El artículo 5° del CFF¹⁵ distingue dos tipos de normas tributarias atendiendo a su efecto de generar una carga u obligación al gobernado, las que inciden directamente en una obligación, y las demás. Las primeras (las referidas a un elemento esencial del tributo) deben revestir más cuidado y regulación por parte del legislador por su propio peso específico y el hecho indudable de traducirse en obligación para el sujeto pasivo. De ahí que el primer párrafo señale de forma no limitativa (a nuestro entender) varios aspectos que tienen cabida dentro de esta categoría de normas “las establecedoras de cargas a los particulares”, ya que afirmamos que el aspecto determinante para pertenecer a este “especial” conjunto de normas tributarias no reside en estar enumerada en la muy somera lista del primer párrafo del artículo 5° mencionado, sino el hecho de establecer una carga al particular. Esto nos lleva a cuestionarnos si cuando se cita a la “base”, podrá ser tan ilusa la norma como para tutelar únicamente al artículo, o parte de él, en que se mencione la palabra “base”. O debemos entender que las normas esenciales son aquellas que inciden directamente en la determinación de la base, afirmamos que tan importante es la mención de la mecánica de determinación de la base como los elementos que la integran y constituyen. Ya que definitivamente al alterar cualquiera de los elementos individuales que participan en determinar la base del tributo, se altera la misma, y por consecuencia la carga impuesta al gobernado.

Si tal cual hemos presentado a la reserva de ley en este apartado, como precepto constitucional que se yergue como garante del gobernado frente a las posibles arbitrariedades del poder público, risible sería una protección que sólo tutela la formalidad de contar con una norma que persiga el enunciar una definición de la base del impuesto con todos los calificativos y elogios posibles, pero que deje a la discrecionalidad del poder público el incluir dentro de la base cualquier concepto, determinado con cualquier metodología pudiendo ser prácticamente a capricho del Estado el resultado de la multitud base y consecuentemente el tributo impuesto al gobernado.

Esta disertación nos confronta directamente a que nuestra realidad en materia de impuesto sobre la renta en lo referente a la regulación de personas morales está regulado por una ley tan técnica que independientemente de su complejidad, prácticamente cualquier artículo que se toque del título segundo, es parte de la base. A nuestro entender la interpretación de la SCJN en relación a las bases, reglas o métodos que deben de observarse para distinguir entre las diversas normas de corte fiscal no es a tal grado precisa que permita un análisis concreto de cada disposición legal para poder llegar a una conclusión con cierto grado de razonabilidad. La tesis aislada P. XLII/2006¹⁶ distingue dos tipos de elementos de la norma tributaria “cuantitativos” y “cualitativos” señalando que en los primeros impera la reserva

responde a una necesidad de una rápida respuesta a las practicas mercantiles (incluidas las destinadas a la elución del tributo), requiriéndose una pronta identificación de estos nuevo presupuestos, permitiendo así al estado “equiparar” la norma a la realidad.

15 Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

16 “LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY ES DE CARÁCTER RELATIVO Y SOLO ES APLICABLE A LOS ELEMENTOS QUE DEFINEN A LA CUANTÍA DE LA CONTRIBUCIÓN.” Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, Mayo de 2006. pp.-15. Tesis que de suyo nos parece sumamente desafortunada, ya que no entendemos como paso la “reserva de ley” dada su estrecha vinculación al concepto de legalidad, de ser un precepto “claramente establecido” en la tesis P. CXLVIII/97 (reproducida en paginas anteriores) a la degradada calificación de “relativo” que le asigna la tesis en cita.

52 (55) 5622.84.90

52 (55) 5622.84.80

Fax 52 (55) 5616.03.08

de ley relativa, mientras que para los segundos debe el legislador agotar la norma relativa a ellos en el texto de ley, ya que se encuentran cobijados bajo la reserva de ley absoluta.

La tesis establece que entre otros son elementos “cualitativos” los referentes al sujeto y objeto del impuesto y encuadra como elementos “cuantitativos” la tasa o la base (sin ser una precisión limitativa). Estableciendo como único razonamiento de distinción “...*porque en muchas ocasiones, para cifrar el hecho imponible es indispensable realizar operaciones o acudir a aspectos técnicos,...*”. Afirmamos que esta tesis raya en lo absurdo y es contraria a prácticamente toda la doctrina en la materia, además de contradecir preceptos legales. Es inconcebible que nuestro más alto tribunal señale que la tasa y la base pueden ser desarrolladas en un reglamento. Sostenemos categóricamente que la base del impuesto y la tasa, conjuntamente con el sujeto y el objeto del impuesto son elementos esenciales del tributo que no pueden de ninguna manera ser delegadas¹⁷ a una disposición reglamentaria como se desprende de la tesis.

Al margen de la anterior crítica, nos parece que la tesis no aporta criterios concretos para distinguir o calificar si un precepto de ley constituye un elemento constitutivo del tributo o de otra categoría, ya que el hecho de afirmar que siempre que se implique una operación (matemática) o el hecho de tener que “acudir” a un aspecto técnico no son ni suficientes ni claros como para constituir un parte aguas que distinga a las normas tributarias en cuanto al aspecto que pretendemos dilucidar.

Por lo que a nuestro entender, podemos concluir con respecto a esta primer premisa utilizada por la corte, y en mérito de que las interpretaciones de las normas legales antes citadas no proporcionan elementos o aproximaciones que nos permitan volver a los argumentos de la corte y analizar sus disertaciones para intentar llegar a un resultado razonable sobre su apego a derecho, pensamos que no están dadas las bases jurídicas para sostener las afirmaciones de que la fracción IV del artículo 31° constitucional permite una reserva de ley relativa para la materia tributaria. Además no se puede afirmar que los elementos que integran la base el impuesto¹⁸ son elementos que no inciden en la carga que se establece a los gobernados y por tanto pueden ser desarrolladas en ordenamientos con rango inferior a ley. La propia SCJN ha expresado con relación a “como se calculara la base del impuesto¹⁹” que el dejar este tema fuera del ordenamiento legal propicia la incertidumbre en el gobernado por el margen de discrecionalidad que se deja a la autoridad o entidad que desarrolle el concepto.

17 Esta tesis contradice lo establecido por la tesis XLIV/2006. “LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL HECHO DE QUE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL TRIBUTO SE CONTENGAN EN DISTINTAS LEYES EN SENTIDO FORMAL Y MATERIAL, NO CONSTITUYE UNA CONTRAVENCIÓN A ESTE PRINCIPIO.” Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, Mayo de 2006. pp.-14. Además, de que en nada abona a la finalidad de certidumbre que se persigue en esta tesis. Al respecto de certidumbre, confróntese lo razonado por nosotros con lo que ya establecía Adam Smith en su obra La Riqueza de las Naciones: “*La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo.*”

18 “...*el sistema del costo de lo vendido, al ser un componente de la base del impuesto,...*” Tesis aislada de la Primera Sala de la Corte 1ª. CLXXV/2007. “RENTA. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE LAS PERSONAS MORALES PODRÁN DEDUCIR EL COSTO DE LO VENDIDO, SIN TOMAR EN CONSIDERACIÓN SU DIVERSA CAPACIDAD ECONÓMICA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005). Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI, Septiembre de 2007. pp.- 390.

19 Tesis aislada de la Primera Sala de la Corte XLIV/2006, antes citada.

Con relación a la segunda premisa. La Suprema Corte en la cual se afirma que la normativa contable es apta para ser fuente de derecho y en consecuencia parte de la mecánica y determinación de los elementos que se integrarán para cuantificar el costo de lo vendido, entendiendo por supuesto que esta normativa no es una disposición legal.²⁰ La reserva de ley relativa permite la remisión de ciertos aspectos de la ley tributaria a disposiciones de menor jerarquía, como los reglamentos, los decretos y las resoluciones tanto generales como particulares que emitan las autoridades legalmente facultadas en cada materia. Así lo expresa la tesis P. CXLVIII/97 que se reproduce en páginas anteriores. En dicha tesis la corte habla de “normas reglamentarias” y “normas secundarias” consideradas como aquellas que pueden desarrollar en su contenido temas no reservados a la norma primaria a condición de que expresamente el acto legislativo primario nos remita a ellas. Otras tesis de la corte nos hablan de “normas secundarias posteriores”, “disposiciones reglamentarias” y se refieren al emisor de estas como “las autoridades administrativas” y “el titular del Poder Ejecutivo”. En este orden de ideas y aceptando el razonamiento de Paredes Montiel y Rodríguez Lobato que señalan: *“una de las consecuencias mas importantes que la reserva de ley impone, es que la facultad reglamentaria pierde su espontaneidad, es decir, se necesita forzosamente la habilitación del legislativo para que el ejecutivo pueda ejercer la facultad reglamentaria, ...”*²¹ y dado que en ninguno de los 9 artículos que componen la tercera sección del título segundo de la LISR (del costo de lo vendido) hacen una remisión expresa a la norma contable y sólo en cuatro casos²² el legislador otorgó facultades reglamentarias al ejecutivo federal, esto sobre temas muy concretos y distintos de fijar una metodología para la determinación del costo o sobre los métodos y procedimientos de valuación de inventarios, podemos concluir que la norma contable no se encuentra legalmente involucrada en la materia que estudiamos, por lo cual no puede considerarse una norma secundaria o disposición reglamentaria. Tampoco proviene de una autoridad administrativa y mucho menos del ejecutivo federal. Por lo tanto cualquier acto de autoridad apoyado en la misma es ilegal desde la óptica que nos ocupa en este momento, la reserva de ley. No escapa a nuestro análisis el hecho de que la corte en los precedentes que cita establece a fin de resolver el tema del costo de lo vendido establece: *“Es de explorado derecho que la técnica contable es auxiliar de la legislación fiscal...”*²³ sin embargo nos parece que esta apreciación no alcanza para constituir la como una fuente de derecho en todos sus términos.

20 Existen básicamente dos sistemas de regulación o reglamentación de la contabilidad a nivel global: la contabilidad por principios (utilizado en nuestro país) y la regulación por ley, que son los conocidos como “planes contables” en estos ordenamientos se establecen los detalles y contenidos de los asientos contables, los contenidos de los mismos y sus criterios de clasificación, en resumen el resultado que arrojará la contabilidad de un ente determinado, este último sistema se utiliza (entre otros) en prácticamente toda la Europa continental, pensamos (que dada la gran influencia de la doctrina Española en los miembros de nuestra SCJN) que este puede ser un origen de un razonamiento tan contundente a la remisión de cifras contables, ya que en aquel reino, muchas de las bases de los tributos o cifras que se requieren para un determinado cálculo solo se remiten a la contabilidad por que la misma ya está plenamente reglada en una ley.

21 . Paredes Montiel, Marat y Rodríguez Lobato, Raúl. El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria. Editorial Porrúa. México 2001. pp.-69.

22 Los cuatro casos a que nos referimos son:

- 1.- En el artículo 45-A de la LISR, para determinar quienes son aptos para utilizar el sistema de costeo directo.
- 2.- En el artículo 45-F de la LISR, para fijar los requisitos que permitan a los contribuyentes variar su método de determinación del costo de lo vendido antes de transcurridos 5 años de la última modificación.
- 3.- En el artículo 45-G de la LISR en dos casos: primero para establecer facilidades en materia de valuación de inventarios, y además para permitir el desarrollo de una metodología para la valuación de inventarios cuando se utilice el método de “detallistas”.

Cabe la mención de que tampoco el texto del reglamento de la LISR menciona en ninguno de sus 10 artículos una remisión a la norma contable.

23 Ejecutoria Registro N°. 20447 Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI, Octubre de 2007. pp.-1068.

A nuestro entender el problema de la relación derecho – contabilidad ha sido mal resuelta por el estado Mexicano ya que su importancia y trascendencia no sólo se ubica en el campo tributario. De igual o mayor importancia es el aspecto mercantil y comercial, áreas en las que las referencias a la contabilidad, la información que de ella debe provenir y las características que debe revestir la información que resulte, y que será usada por diversos interesados. En estos dos últimos campos del Derecho la normativa es aun más limitadas que en el campo del derecho tributario. El desarrollo de la normativa contable no es apta para funcionar como norma jurídica, su propia naturaleza dificulta el uso de la misma como fuente de derecho positivo, es decir, como instrumento para fijar derechos y obligaciones en los sujetos que la utilicen, en este sentido la propia SCJN expreso “...la técnica (contable-financiera), cuyos principios y reglas no son propios del contenido de una norma tributaria, toda vez que el objeto de esta es establecer los elementos a partir de los cuales debe medirse la capacidad contributiva del sujeto, en razón de su posición frente al objeto que se grava, mas no regular diversas materias.”²⁴ Pensamos que la solución correcta es contar con una ley similar a los “Planes Generales Contables” que se manejan en muchos de los países cuyo sistema de derecho se basa en las fuentes escritas.²⁵ Luego entonces lo aceptado generalmente, y probado en el campo de aplicación por muchos años de desarrollo de los profesionales de la contabilidad podrá convertirse en un ordenamiento jurídico que permita ubicarla como fuente del derecho, además de que su adecuada implementación permitiría la simplificación de muchas de nuestras leyes fiscales que buscan de alguna manera incorporar la información contable a sus mecánicas de determinación de la base del impuesto, incorporación que no siempre ha resultado afortunada.

Regresando a la solución que la corte ha expresado en la tesis 1a./J. 116/2007 mencionada al inicio de este apartado, se observa otro problema que deviene de la falta de correspondencia entre la contabilidad y el texto de ley. La SCJN expresa en el texto de la tesis una fórmula para determinar el “costo de ventas deducible”: “se deduce que la determinación del monto del costo de ventas deducible se realizará tomando en cuenta las existencias del inventario al inicio del ejercicio, determinando su costo; posteriormente, al final del periodo se tomarán en cuenta las existencias restantes, las cuales igualmente serán valuadas para determinar su costo; la diferencia entre ambos valores, adicionada al de los bienes adquiridos o producidos, será el valor que debe corresponder al costo de ventas deducible.” El anterior planteamiento de la corte podemos representarlo en el siguiente cuadro (dentro de este planteamiento, queremos hacer notar que la corte introduce

24 Tesis 1ª./J. 118/2007. “RENTA. LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE REGULAN EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO, NO TRANSGREDEN LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, NI DE RESERVA DE LEY, PUES ESTABLECEN LOS ELEMENTOS NECESARIOS PARA SU APLICACIÓN.” Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI, Octubre de 2007. pp.-312.

25 Los países que tienen su origen en el derecho Sajón en los que la costumbre es la fuente mas importante, prescinden de estas normativas ya que el propio sistema les permite acogerse a los usos generales de una área específica del conocimiento para justificar sus resoluciones, situación que no es aceptada en nuestro sistema jurídico. Nosotros debemos contar con una disposición expresa para poder fijar una obligación a un sujeto y en consecuencia del cumplimiento de esta y vistas las circunstancias del caso resolver una posible responsabilidad. sobre este tema puede consultarse: para el caso Español: el trabajo de Cañibano Calvo, Leandro “La información Contable-Financiera en España: Análisis comparado de sus principios inspiradores. pp.- 125 a 160.

Para el caso Italiano, el trabajo de Bertini, Umberto. Notas sobre la Normalización Contable en Italia. pp.-83 a 92.

Para el caso Frances. El trabajo de DuPont, J. “La Normalización Contable en Francia”. Pp.- 199 a 222.

Para le caso Portugués. El trabajo de Fernandes Ferreira, Rogelio. La Normalización contable en Portugal. Todos esto trabajos se encuentran en la obra colectiva: Fiscalidad y Contabilidad Empresarial. Homenaje a Carlos Cubillo Velarde”. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid 1983.

el elemento “existencias del inventario al inicio del ejercicio” que no se menciona en el texto de la ley²⁶:

Inventario Inicial (diferencia con) Inventario Final + Compras o adquisiciones= Costo de Ventas Deducible

La formula tradicional (la que se utiliza en base a la normativa contable) para determinar el costo de ventas en una empresa comercial²⁷ es:

$$\text{Inventario Inicial} + \text{Compras netas}^{28} - \text{Inventario Final} = \text{Costo de Ventas}$$

Del texto del artículo 45-B de la LISR podemos esquematizar la mecánica de cálculo del “costo de lo vendido” de la siguiente manera:

$$\text{Compras netas} = \text{Costo de Ventas}$$

Esta múltiple mecánica es inaceptable desde cualquier perspectiva, incluida la jurídica. Desde la óptica de la Reserva de Ley, como se comentó sostenemos que sólo la última tiene una cobertura legal, sin embargo también desde una perspectiva de trato igual (equidad) y como medida de aproximación a la potencialidad de contribuir (capacidad contributiva) resultan problemas que deben resolverse.

III.-Conclusiones:

1.- Las disposiciones referentes al Costo de lo Vendido constituyen verdaderos elementos esenciales del impuesto sobre la renta de las personas morales, en consecuencia su

26 Artículo 45-B LISR para Actividades comerciales de compraventa:

“Los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

- I. El importe de las adquisiciones de mercancías, disminuidas con el monto de las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre las mismas, efectuados en el ejercicio.
- II. Los gastos incurridos para adquirir y dejar las mercancías en condiciones de ser enajenadas.”

Artículo 45-C LISR para Actividades distintas de las empresas comerciales (industriales, agrícolas, constructoras, etc.):

“Los contribuyentes que realicen actividades distintas de las señaladas en el artículo 45-B de esta Ley, considerarán únicamente dentro del costo lo siguiente:

- I. Las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados o productos terminados, disminuidas con las devoluciones, descuentos y bonificaciones, sobre los mismos, efectuados en el ejercicio.
- II. Las remuneraciones por la prestación de servicios personales subordinados, relacionados directamente con la producción o la prestación de servicios.
- III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, directamente relacionados con la producción o la prestación de servicios.
- IV. La deducción de las inversiones directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios, calculada conforme a la Sección II, del Capítulo II, del Título II de esta Ley, siempre que se trate de bienes por los que no se optó por aplicar la deducción a que se refieren los artículos 220 y 221 de dicha Ley.

Cuando los conceptos a que se refieren las fracciones anteriores guarden una relación indirecta con la producción, los mismos formarán parte del costo en proporción a la importancia que tengan en dicha producción.

Para determinar el costo del ejercicio, se excluirá el correspondiente a la mercancía no enajenada en el mismo, así como el de la producción en proceso, al cierre del ejercicio de que se trate.”

27 En este análisis utilizaremos el ejemplo de una empresa comercial, ya que para efectos didácticos es mas simple. Sin embargo el resultado no varía para otro tipo de empresas cuya mecánica de determinación de costos es mas compleja, en estos últimos casos solo encontraríamos mas componentes del costo dentro del concepto “bienes producidos” a que se refiere la corte. En los siguientes acápites de este trabajo volveremos sobre algunos problemas jurídicos que origina la deficiente configuración de la mecánica para determinar el “costo de ventas” a la luz de otros preceptos constitucionales como la Igualdad y la Proporcionalidad. La metodología contable para la determinación del costo se abordó en el capítulo II de este trabajo.

28 El concepto compras “netas” implica el eliminar el efecto de las devoluciones de mercancía adquirida por cualquier razón y disminuir de su monto los descuentos o bonificaciones recibidos de los proveedores y haber sumado los “gastos” indispensables para poner las mercancías en condiciones de venta, mercantilmente agrupados bajo el termino “Icoterms” (estándar internacional de terminología comercial).

desarrollo debe estar íntegramente consignado en el texto de la ley en materia o en otra disposición de igual jerarquía jurídica, lo cual refleja un muy pobre y cómodo trabajo legislativo, a la vez que un laxo e incompleto estudio jurídico del poder judicial.

2.- Las consideraciones de la corte Para dotar a la ciencia contable de una especie de fuente de derecho, no tiene un sustento jurídico tal que nos permita concatenar esta disciplina con el derecho tributario al grado que sus relaciones provean elementos que se constituirán en base del tributo. Ya que la ciencia contable independientemente de las formalidades académicas y metodológicas que se guarda para la emisión de sus principios y reglas, carece entre otros del elemento de la obligatoriedad en la aplicación normada de sus elementos que son indispensables en toda norma jurídica.

3.- pensamos que la implementación de un paquete legislativo que regule a la contabilidad tipo los planes Generales Contables que se utilizan en muchos países, además de una infraestructura que supervise y vigile su aplicación son una solución ideal, ya que además de resolver problemas de la integración de las cifras resultantes de las actividades empresariales proporcionara por ejemplo mejor y más oportuna información a todos los interesados en el desempeño de las empresas.

ABREVIATURAS Y ACRÓNIMOS UTILIZADOS:

CFF.- Código fiscal de la federación

SCJN.- Suprema corte de justicia de la nación

LISR.- Ley del impuesto sobre la renta

ISR.- Impuesto sobre la renta



Octubre 3, 4 y 5 de 2012
Ciudad Universitaria
México, D.F.

<http://congreso.investiga.fca.unam.mx>
informacongreso@fca.unam.mx

Teléfonos

52 (55) 5622.84.90

52 (55) 5622.84.80

Fax

52 (55) 5616.03.08



ANFECA
Asociación Nacional de Facultades y
Escuelas de Contaduría y Administración

División de Investigación. Facultad de Contaduría y Administración, UNAM
Circuito Exterior s/n, Ciudad Universitaria, México, D.F., C.P. 04510