

## QUÉ PAPELES DE TRABAJO INTEGRAN LA CONTABILIDAD PARA FINES FISCALES?



[dropcap custom\_class="normal"] A partir del año 2004 se incorporaron como parte de la contabilidad para fines fiscales a los papeles de trabajo, a través de la reforma efectuada al artículo 28 del Código Fiscal de la Federación (CFF), más sin embargo, ni entonces, ni hasta la fecha se ha precisado o definido tal concepto, por lo que desde entonces los contribuyentes han quedado en inseguridad e incertidumbre respecto al alcance de tal concepto.

A qué papeles de trabajo se refieren?.....Serán los elaborados por el dictaminador, en su caso, al efectuar la revisión del ejercicio?.....Serán los que elabora el contribuyente como parte de la labor de registro contable de las operaciones y en donde en ocasiones se ve en la necesidad de elaborar cálculos, reportes, análisis, etc., como soporte o apoyo al registro contable efectuado?...En mi opinión, resulta evidente que se refiere a estos últimos, sin embargo, al no precisarse en la norma fiscal que regula los documentos e informes que integran la contabilidad, qué documentos en específico serán los considerados como papeles de trabajo, ni el contenido que deben reunir los mismos, pues deja en franca inseguridad al contribuyente ya que la autoridad fiscal podría solicitar cualquier tipo de documento que ella considere se debería tener o haber elaborado como papel de trabajo en el registro de determinada operación.

Considerando que elaborar un papel de trabajo es algo discrecional para el contribuyente, es decir, que puede elaborarlo o no, mientras no exista una ley o disposición legal que lo obligue a elaborar algún tipo determinado de papel de trabajo para soportar alguna operación, pues entonces no tendría responsabilidad ninguna si es que no tiene en su poder algún papel de trabajo que la autoridad fiscal le requiera, ya que para algunos contribuyentes podría ser necesario e incluso indispensable, el elaborar ciertos papeles de trabajo, mientras que para otros contribuyentes no sería necesario hacerlo, por lo que para que el contribuyente se encuentre obligado a proporcionar papeles de trabajo a la autoridad fiscal tendría que existir alguna ley o disposición legal que lo obligara a ello, y entonces esos papeles de trabajo serían parte de la contabilidad, pero mientras no exista alguna disposición legal que lo obligue a ello, no tendría porqué tener en su poder papeles de trabajo de sus operaciones.

Por tal motivo la autoridad fiscal no podría solicitar papeles de trabajo en forma de integraciones especiales que no se encuentren expresamente especificadas en la Ley, ni solicitarlos se hagan de la forma concreta y específica que la autoridad lo indique, ya que tales papeles de trabajo no serían parte de la contabilidad. Esto es, los papeles de trabajo que integran la contabilidad, de conformidad a lo señalado ahora en la fracción I del artículo 28 del CFF lo son aquellos papeles de trabajo que alguna ley en particular obligue a elaborar y que señale el contenido de los mismos.

Tal es el criterio que se desprende de lo establecido en la tesis emitida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en su revista del mes de Agosto de 2007, y cuyo rubro y texto es del tenor siguiente:

[alert\_box style="info" close="no" custom\_class=""]V-TASR-XVI-2959

**INTEGRACIONES SOLICITADAS POR LA AUTORIDAD DE MANERA ESPECIAL. NO FORMAN PARTE DE LA CONTABILIDAD DE LA CONTRIBUYENTE DE ACUERDO CON LO ESTABLECIDO POR LOS ARTÍCULOS 28 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y 26 A 29 DE SU REGLAMENTO.-** De una interpretación sistemática a los artículos 28 del Código Fiscal de la Federación, y 26 a 29 de su Reglamento, se sigue que la contabilidad y los documentos que la integran, la

componen los registros y cuentas especiales a que obligan las disposiciones fiscales, los que llevan los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios, y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes, los papeles de trabajo, registros, cuentas especiales, equipos y sistemas electrónicos, así como la documentación comprobatoria; se establece de igual manera que la contabilidad debe integrarse por los libros diario y mayor, y finalmente se mencionan los requisitos que debe cumplir la citada contabilidad, tales como que la información que se lleve debe identificar cada operación, acto o actividad, relacionándolas con la documentación comprobatoria, etcétera. Ahora bien, en términos generales, fuera de los libros diario y mayor, no existen parámetros específicos en cuanto a qué documentos en especial conforman la contabilidad y qué datos deben contener tales documentos; de donde se sigue que la contabilidad se integra por todos aquellos documentos que el particular lleva de la manera en que sean de su utilidad, siempre y cuando cumplan con los requisitos exigidos por la ley; en esa medida, la autoridad al ejercer sus facultades de comprobación, es menester que se limite a solicitar los documentos, datos e informes que conforman la contabilidad de la contribuyente, respetando la manera en que ésta la lleve, y no solicitar que tales documentos, datos e informes le sean proporcionados a manera de integraciones, de la forma concreta y específica en que la propia autoridad lo indique, esto es, que en términos generales la autoridad debe solicitar los documentos que integren la contabilidad de manera genérica, sin solicitar una forma especial de configuración que impliquen que el gobernado se vea en la necesidad de elaborar papeles de trabajo o "integraciones especiales" que no tenía, y que si bien pueden ser obtenidos a partir de los datos que se contienen en la contabilidad y que pueden ser revisados por la autoridad, la cuestión es que de momento no formaban parte de la contabilidad y tienen que elaborarse a petición de la autoridad de una forma específica. De ahí que se considere que la documentación que la autoridad solicita a manera de integraciones especiales, no están expresamente especificadas en la ley, y por ende no pueden ser solicitadas por ella, por no ser parte de la contabilidad, la cual en todo caso debe ser revisada por la autoridad en la forma en que se encuentra, y a partir de esos determinar si la manera en que aparece satisface los requisitos de ley, y si con ellas se acredita el legal cumplimiento de las obligaciones respectivas. (50)

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 1923/06-16-01-1.- Resuelto por la Sala Regional Peninsular del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 27 de junio de 2007, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Jaime Romo García.- Secretario: Lic. Alejandro Ramírez Rico.

R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año VII. No. 80. Agosto 2007. p. 247[/alert\_box]

En ese orden de ideas, es necesario precisar qué papeles de trabajo se señalan de manera expresa y específica como tales por las disposiciones fiscales vigentes, y que por lo tanto, si son necesarios elaborarlos porque ellos si son parte de la contabilidad para fines fiscales.

### **CONCILIACIONES BANCARIAS**

De acuerdo a la fracción IV del Apartado A del artículo 33 del Reglamento del CFF son documentos integrantes de la contabilidad los estados de cuenta bancarios y las conciliaciones de los depósitos y retiros respecto de los registros contables, incluyendo los estados de cuenta correspondientes a inversiones y tarjetas de crédito, débito o de servicios del contribuyente, así como de los monederos electrónicos utilizados para el pago de combustible y para el otorgamiento de vales de despensa que, en su caso, se otorguen a los trabajadores del contribuyente.

Por lo que esta disposición hace referencia a un verdadero papel de trabajo en donde será necesario conciliar los depósitos y retiros que se muestren en los estados de cuenta bancarios, incluyendo inversiones y tarjetas de crédito, débito, servicios y monederos electrónicos, con los registros contables.

### **CÁLCULO DE DEDUCCIÓN DE INVERSIONES**

Según la regla I.2.8.9 adicionada a la Resolución Miscelánea Fiscal 2014 (RMF 2014), a través de la 3ª. Modificación a la misma, publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 19 de Agosto de 2014, los papeles de trabajo relativos al cálculo de la deducción de inversiones, relacionándola con la documentación comprobatoria que permita identificar la fecha de adquisición del bien, su descripción, el monto original de la inversión, el porcentaje e importe de su deducción anual, son parte de la contabilidad. Por lo tanto, el papel de trabajo donde se calcula la depreciación de las inversiones es parte de la contabilidad por así disponerlo de manera expresa la citada regla de carácter general.

### **REPORTE DE FOLIO FISCAL DE COMPROBANTES DE LAS OPERACIONES**

La fracción III del Apartado B del artículo 33 del Reglamento del CFF establece como un requisito de los registros contables el que estos permitan la identificación de cada operación, acto o actividad y sus características, relacionándolas con los folios asignados a los comprobantes fiscales o con la documentación comprobatoria, de tal forma que pueda identificarse la forma de pago, las distintas contribuciones, tasas y cuotas, incluyendo aquellas operaciones, actos o actividades por las que no se deban pagar contribuciones, de acuerdo a la operación, acto o actividad de que se trate.

Por lo que ante la posible dificultad para que en el registro contable se pueda identificar el folio fiscal asignado al comprobante fiscal

de la operación, mediante la 3ª Modificación a la RMF 2014, publicada en el DOF el 19 de Agosto de 2014, se modificó la regla I.2.8.6. para establecer que en caso de que no se logre identificar el folio fiscal asignado a los comprobantes fiscales dentro de las pólizas contables, el contribuyente podrá, a través de un reporte auxiliar relacionar todos los folios fiscales, el RFC y el monto contenido en los comprobantes que amparen dicha póliza.

Por lo que éste es un papel de trabajo que será parte de la contabilidad para fines fiscales, por así especificarse en la regla de carácter general que se comenta.

### **LOS PAPELES DE TRABAJO COMO ELEMENTO PROBATORIO**

Por otra parte, los papeles de trabajo como elementos integrantes de la contabilidad, en conjunto con otra serie de elementos, como las declaraciones de impuestos, los registros contables o la documentación comprobatoria de las operaciones, hacen prueba eficaz del debido cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente, tal y como se señala en la siguiente tesis del Poder Judicial Federal:

[alert\_box style="info" close="no" custom\_class=""]Época: Novena Época

Registro: 174157

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXIV, Septiembre de 2006

Materia(s): Administrativa

Tesis: I.4o.A.539 A

Página: 1543

**VALOR AGREGADO. LOS PAPELES DE TRABAJO COMO ELEMENTOS DE LA CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE, ADMINICULADOS CON LA DECLARACIÓN DE IMPUESTOS Y LAS FACTURAS QUE ACREDITAN LOS TRASLADOS DE LA CONTRIBUCIÓN, SON EFICACES PARA DEMOSTRAR EL ACTO DE APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 4o. A 4o.-C DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO QUE SE REFIEREN A SU ACREDITAMIENTO (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 7 DE JUNIO DE 2005).** Conforme al artículo 28 del Código Fiscal de la Federación, la contabilidad que deben llevar los contribuyentes se integra con los sistemas contables, papeles de trabajo, cuentas especiales, libros sociales, equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal, máquinas registradoras de comprobación fiscal y los registros correspondientes, así como con la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales. Por tanto, los papeles de trabajo como elementos de la contabilidad del contribuyente, adminiculados con el acuse de recibo bancario del pago de contribuciones federales por internet -declaración de impuestos- y las facturas que acreditan el traslado de la contribución, son eficaces para demostrar el acto de aplicación de los mencionados artículos 4o. a 4o.-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que se refieren a su acreditamiento, en atención a que en los papeles de trabajo constan los cálculos realizados para arribar a la cantidad enterada al fisco que no se reflejan en la declaración.

Amparo en revisión 570/2005. Edificadora Galaxia, S.A. de C.V. 15 de marzo de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Antonio Nazar Sevilla. Secretario: Víctor Octavio Luna Escobedo.[/alert\_box]

### **CONCLUSIONES**

Los papeles de trabajo de manera general son parte integrante de la contabilidad para fines fiscales, pero ante la falta de precisión del alcance de tal concepto, sólo lo podrán ser aquellos papeles de trabajo que una disposición legal obligue a llevar y que señale el contenido de los mismos, por lo que la autoridad fiscal no podrá requerir o solicitar cualquier documento o integración que se le ?antoje? o le sea mejor para ella, ni solicitarlos elaborados de una determinada forma que no se contemple de manera expresa en la disposición legal que obligue a elaborarlos.

Por lo que ante ello, los únicos papeles de trabajo que en las disposiciones fiscales vigentes se contemplan de manera específica son los siguientes:

- 1.- Conciliaciones bancarias
- 2.- Cálculo de deducción de inversiones
- 3.- Reporte de folio fiscal de comprobantes de las operaciones

Independientemente de lo anterior, los papeles de trabajo elaborados por el contribuyente, junto a otros elementos, son prueba eficaz del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, por lo que elaborarlos y tenerlos disponibles es una sana práctica.