

JULIO 2021-10

ESQUEMAS REPORTABLES

*Lic. Carlos A. Monárrez Córdova y
L.C.P.C. Armando Moscú Galicia*
*Integrantes de la Comisión del IMCP
Ante las Administraciones
Generales de Fiscalización del SAT*

DIRECTORIO

C.P.C. y Mtra. Diamantina Perales Flores
Presidenta

C.P.C. y Dra. Laura Grajeda Trejo
Vicepresidenta General

P.C.FI. y Lic. Héctor Amaya Estrella
Vicepresidente Fiscal

C.P.C. y Dra. Ludivina Leija Rodríguez
Vicepresidenta de Relaciones y Difusión

C.P.C. y P.C.FI. David Nieto Martínez
Presidente de la Comisión

C.P.C. y P.C.C.A.G. José Rafael Ávila Andrade
Subcomisión Boletín



IMCP

Integrantes

Anaya Pérez Juan

Anaya Porras Carlos Gerardo

Arellano Ramírez José Guillermo

Arias Blanco Lauro Erasto

Ávila Andrade José Rafael

Barriguete Crespo Alejandro Eduardo

Besil Bardawil José

Calderón Sánchez Miguel Ángel

Cordón Álvarez Álvaro E.

Coronado Barbosa Alfredo

Cruz Montalvo René

De Los Santos Valero José Ventura

Díaz Guzmán Eduardo

Doñez Lucio José Luis

Echeverría Arceo Daniel O.

Gómez Ledesma Roberto

Gómez-Daza Hernández Einar

Guadarrama Nieto Santiago David

Guzmán García Víctor

Hernández Valdez Efrén

Keller Kaplanska Víctor

López Ramírez Aarón

López Alba Ricardo

Marroquín Pineda Eduardo

Mendieta González Jesús Guillermo

Méndez Moreno Ernesto

Monárrez Córdoba Carlos A.

Mora Matus Arturo

Morales López Mario Enrique

Montiel Avila Enrique

Moscú Galicia Armando

Nieto Martínez David

Novoa Franco Jorge Luis

Prieto Gastelum Víctor Manuel

Taboada Solares Fernando

Venegas Montalvo Benjamín

Zapata Zapata Juan Antonio

Zapién Aguilar Humberto

© Todos los derechos reservados

Ninguna parte de este boletín debe ser reproducida

por ningún medio, incluido el fotocopiado

ESQUEMAS REPORTABLES

Antecedentes

El Reporte Final de la Acción 12 del Proyecto (Informe de la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios) Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS, por sus siglas en inglés) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en 2015, reconoce que la falta de información completa, relevante y oportuna sobre las estrategias de planeaciones fiscales agresivas es uno de los principales retos que enfrentan actualmente las autoridades fiscales alrededor del mundo. El acceso contemporáneo y oportuno a esa información permite que las autoridades fiscales respondan de forma rápida a los riesgos derivados de planeaciones fiscales agresivas.

El referido reporte, establece que el objetivo principal de los regímenes de revelación es incrementar la transparencia al otorgar a las administraciones fiscales información oportuna acerca de esquemas potencialmente agresivos y de planeación fiscal abusiva, que le permitan identificar a los usuarios y sus promotores. Por tanto, se encuentran específicamente diseñados para detectar los esquemas que exponen las vulnerabilidades del sistema fiscal, cumpliendo a su vez con una finalidad de carácter disuasivo.

Con el propósito mencionado, la OCDE emitió recomendaciones para los países que deseen adoptar este tipo de regímenes de declaración obligatoria, del cual México forma parte y con la que se busca obtener información contemporánea de los contribuyentes y de los esquemas o planeaciones agresivas en el mismo momento de su implementación y de manera oportuna.

Por lo anterior, mediante iniciativa presentada para el ejercicio 2020 y sujeta al proceso legislativo correspondiente, se propuso un régimen de revelación de esquemas reportables en México cuya finalidad fue la de dotar a las autoridades fiscales de una facultad de gestión que les permitiera allegarse de información sobre temas identificados como áreas de riesgo durante el ejercicio de sus facultades y que, al conocerlas de forma previa a su implementación, les permitiese evaluar su viabilidad. Con ello, la propuesta original comprendía la obligación para las autoridades fiscales de dar a conocer a contribuyentes y asesores fiscales su criterio sobre la validez de dichos esquemas de manera previa al ejercicio de facultades de comprobación, y en el momento mismo de su implementación, incluso con la posibilidad de ejercer los medios de defensa procedentes para controvertir el criterio de la autoridad antes las autoridades jurisdiccionales quienes tendrían la última palabra sobre su validez jurídica.

Para la aplicación de este régimen, el legislador previó que las autoridades fiscales mediante reglas de carácter general puedan establecer un umbral *de minimis* para efectos de determinar qué esquemas deben de ser revelados.

Dentro del proceso legislativo, se propuso que los asesores fiscales sean los obligados principales a revelar los esquemas reportables, entendiendo por esquema reportable, cualquiera que pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y tenga alguna de las características o esté identificado como áreas de riesgo dentro de la propia legislación fiscal.

Es importante aclarar que estos requisitos deben cumplirse en conjunto, es decir, no basta con que se obtenga un beneficio fiscal en México para que un esquema se considere reportable, sino que debe tener alguna de las características específicas previstas en las disposiciones que se proponen.

Desarrollo

Dentro de la reforma fiscal del ejercicio 2020, publicada el 9 de diciembre de 2019, se incorpora la obligación de revelar los esquemas reportables por el asesor fiscal en términos del **artículo 197** del Código Fiscal de la Federación (CFF), y en algunos supuestos, por el contribuyente de conformidad con el artículo 198 del CFF. Tal obligación surge sobre temas identificados por las propias autoridades fiscales como áreas de riesgo en el ejercicio de sus facultades de comprobación, para que, previo a su implementación, tengan acceso a la información que les permita evaluar su viabilidad, y hacer del conocimiento de los contribuyentes y asesores fiscales su criterio acerca de su validez jurídica.

Por ello, la obligación que nos ocupa tiene como objetivo no sólo identificar y disuadir a los asesores fiscales que promueven estos esquemas y a los contribuyentes que los aplican, sino también, el contar con información contemporánea que le permita reaccionar a la autoridad fiscal frente a esquemas agresivos que erosionan la base gravable en materia tributaria.

En relación con lo anterior, el legislador estableció en la reforma fiscal 2020, que **los asesores fiscales** sean los obligados principales a revelar los esquemas reportables y los definió como cualquier persona física o moral que, en el curso ordinario de su actividad realice actividades de asesoría fiscal y sea responsable o esté involucrado en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable o quien pone a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero.

Los asesores fiscales obligados a revelar un esquema reportable, son aquellos que se consideran residentes en México o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional. Asimismo, existe la obligación de revelar un esquema reportable, sin importar la residencia fiscal del contribuyente, siempre que éste obtenga un beneficio fiscal en México.

De igual manera en dicha reforma se señaló que cuando existan varios asesores fiscales obligados a revelar, será suficiente uno de ellos lo haga en nombre y por cuenta de los demás, debiéndoles proporcionar constancia que acredite el cumplimiento de la obligación.

Cabe señalar, que expresamente se establece que las obligaciones de revelación de esquemas conforme a este régimen no constituirán una violación a la obligación de guardar un secreto conocido al amparo de alguna profesión.

El **artículo 198** del CFF establece los supuestos de excepción, donde la obligación de revelar recae en **el contribuyente**. Como ejemplos de lo anterior, están los casos donde el asesor fiscal no le proporcione al contribuyente el número de identificación del esquema; cuando el esquema reportable haya sido diseñado, organizado, implementado y administrado por el propio contribuyente o por una persona que no se considere asesor; cuando el asesor sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México; cuando exista un impedimento legal para que el asesor revele, o cuando exista un acuerdo entre un asesor y un contribuyente para que este último revele el esquema.

En este orden de ideas, es importante delimitar lo que se entiende por esquema reportable, mismo que conforme al **artículo 199** del CFF, consiste en aquella práctica que genere o pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal (reducción, eliminación o diferimiento de una contribución) en México. De igual manera, considera como esquema, cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada de forma expresa o tácita con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos, y que además reúna alguna de las características o áreas de riesgo establecidas en el propio 199 del CFF, y que a continuación se describen:

1. Eviten que autoridades extranjeras intercambien información fiscal o financiera con las autoridades fiscales mexicanas,
2. Eviten la aplicación del artículo 4-B (Ingresos que se obtengan a través de entidades extranjeras transparentes fiscales) o del Capítulo I, del Título VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) -Ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes-.
3. Transmitan pérdidas fiscales a personas distintas de las que las generaron.
4. Realicen pagos u operaciones interconectados que retornen la totalidad o una parte del monto de dichos pagos, a la persona que lo efectuó o alguno de sus socios, accionistas o partes relacionadas.

5. Involucre a un residente en el extranjero que aplique un convenio suscrito por Mexico, para evitar la doble imposición sobre ingresos no gravados en su país de residencia.
6. Involucren operaciones entre partes relacionadas que de forma general transmitan activos intangibles difíciles de valorar, lleven a cabo reestructuras empresariales en las que no haya contraprestación por la transferencia de activos, transmitan o se conceda el uso o goce temporal de bienes y derechos sin contraprestación remunerada, no existan comparables fiables o se utilice un régimen de protección unilateral.
7. Eviten constituir un establecimiento permanente en México.
8. Involucren la transmisión de un activo depreciado total o parcialmente, que permita su depreciación por otra parte relacionada.
9. Cuando se involucre un mecanismo híbrido de conformidad con las disposiciones de la LISR.
10. Eviten la identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos.
11. Cuando se tengan pérdidas fiscales cuyo plazo de amortización esté por vencer, y se generen utilidades para su disminución, surgiendo el derecho a la deducción de quien efectúe la erogación de los ingresos gravables.
12. Eviten la aplicación de la tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades por personas morales.
13. Los casos de uso o goce temporal de bienes donde el arrendatario otorga a su vez, dicho uso o goce temporal al mismo arrendador, o a una parte relacionada de éste.
14. Involucren operaciones cuyos registros contables y fiscales presenten diferencias mayores a 20%.

Por otra parte, dentro la reforma fiscal 2020, se clasificaron a los esquemas reportables en dos tipos: generalizados y personalizados. **Los esquemas reportables generalizados**, son aquellos que buscan comercializarse de manera masiva a todo tipo de contribuyentes o a un grupo específico de ellos, y aunque requieran mínima o nula adaptación para adecuarse a las circunstancias específicas del contribuyente, la forma de obtener el beneficio fiscal sea la misma, mientras que **los esquemas reportables personalizados**, son aquellos que se diseñan, comercializan, organizan, implementan o administran para adaptarse a las circunstancias particulares de un contribuyente específico, sin importar que sea un asesor fiscal o el propio contribuyente el que los ponga en marcha.

Se considera **beneficio fiscal** al valor monetario de cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución, a través de deducciones, exenciones, acreditamientos, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible, no reconocimiento de una ganancia o un ingreso acumulable, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros, de conformidad con lo dispuesto en el quinto párrafo del artículo 5º-A del CFF.

Conforme lo señala el **artículo 201** del CFF, la revelación de un esquema reportable no implica la aceptación o rechazo de sus efectos por parte de las autoridades fiscales y en ningún caso podrá utilizarse como antecedente en la investigación por la posible comisión de los delitos

previstos en el CFF, salvo tratándose del delito previsto en el artículo 113-Bis del CFF que se comete por aquél que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Los esquemas reportables generalizados se deben revelar dentro de los 30 días siguientes al día en que se realiza el primer contacto para su comercialización, es decir, cuando se toman las medidas necesarias para que terceros conozcan la existencia del mismo.

Los esquemas reportables personalizados se deben revelar dentro de los 30 días siguientes al día en que el esquema esté disponible para su implementación por parte del contribuyente o se realice el primer acto o hecho jurídico que forme parte del esquema, lo que suceda primero.

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) otorgará al asesor fiscal un **número de identificación del esquema reportable revelado**, que deberá incluirse en las declaraciones de impuestos de los contribuyentes, a partir de que se reflejen los efectos fiscales del esquema.

Es importante mencionar que la autoridad fiscal, en cualquier momento, podrá solicitar información adicional a los asesores fiscales y a los contribuyentes, misma que deberá presentarse dentro de un plazo de 30 días a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación del requerimiento.

Cualquier modificación a la información reportada dentro del esquema revelado, deberá ser informada y presentada por el asesor fiscal o el contribuyente, según proceda, dentro del plazo de 20 días siguientes a dicha modificación, tal como lo señala el **artículo 202** del CFF.

Los asesores fiscales o los contribuyentes, según corresponda, deberán presentar la "**Declaración informativa para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados**", de conformidad con lo establecido en la ficha de trámite 298/CFF "Declaración informativa para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados", contenida en el Anexo 1-A. De la RMF 2021. Regla 2.21.1.

Cabe precisar que dentro de la Reforma Fiscal 2020, se reformaron diversas disposiciones entre ellas el artículo 42, primer párrafo del CFF, adicionándose una fracción XI al mismo, así como el artículo 49, fracciones I y IV, del referido Código, a efecto de facultar a las autoridades fiscales para **practicar visitas domiciliarias a los asesores fiscales** a fin de verificar que se hayan cumplido con las obligaciones en la materia que nos ocupa.

De conformidad con el **Artículo Octavo Transitorio, fracción II** del CFF, la obligación de revelar esquemas reportables será de aquellos diseñados, comercializados, organizados, implementados o administrados a partir del 1 de enero de 2020, o con anterioridad a dicho ejercicio fiscal, cuando alguno de sus efectos fiscales se refleje a partir del ejercicio 2020. En este último supuesto, la obligación estará a cargo del contribuyente.

Cabe precisar que los plazos para cumplir con las obligaciones de reportar los esquemas, se computarán a partir del 1 de enero de 2021, con el fin de que los obligados tengan un periodo de tiempo razonable para identificar, recopilar y analizar la información necesaria para tales efectos.

Ahora bien, mediante Acuerdo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) del 2 de febrero de 2021, se establece el umbral de *minimis*, conforme al cual los esquemas reportables personalizado **no deberán de revelarse**, cuando el monto agregado del beneficio fiscal obtenido o que se espera obtener en México, no exceda de 100 millones de pesos.

Derivado del párrafo que antecede, mediante modificación al anexo 3 de la primera Resolución de Modificaciones a la Resolución de Miscelánea Fiscal para 2021, del 10 de mayo de 2021, se da a conocer el criterio (2/CFF/NV) por parte de la Autoridad Fiscal, donde señala que **se considera una práctica fiscal indebida** hacer aparentar deliberadamente que un esquema reportable generalizado tiene el carácter de un esquema reportable personalizado, con el propósito de evitar presentar la declaración informativa para revelar el esquema reportable generalizado, lo que a su juicio constituye un mecanismo para evitar la aplicación del artículo 199 del CFF.

No revelar un esquema reportable, revelarlo de manera incompleta, con errores, no proporcionar o incluir el número de identificación del esquema, no atender el requerimiento de solicitud de información de la autoridad, no expedir alguna de las constancias, no informar al SAT sobre cualquier cambio con posterioridad a la revelación del esquema, o no presentar la declaración informativa conllevará la imposición de sanciones económicas cuantiosas, que pueden oscilar entre los \$50,000 y \$20,000,000, de conformidad con los artículos 82-A, 82-B, 82-C y 82-D del CFF.

Conclusiones

Del análisis al resultado de la reforma fiscal 2020, se observa que la incorporación a nuestra legislación de la obligación en la revelación de esquemas reportables, deriva de la recomendación de la OCDE con motivo del Reporte Final de la Acción 12 del Informe BEPS, y

cuyo propósito es prevenir prácticas internacionales que conlleven la erosión de la base impositiva y el traslado de beneficios fiscales. Asimismo, dicha reforma cumple con el objetivo de identificar a asesores fiscales y a contribuyentes que lleven a cabo planeaciones sobre temas identificados por la propia autoridad fiscal como áreas de riesgo, para desincentivar su aplicación, y poder reaccionar frente a ellas ya sea a través de actos de fiscalización o mediante la modificación a la legislación aplicable.

Con dicha medida, la legislación mexicana incorpora una facultad de gestión que busca transparentar y recopilar información de las operaciones que realizan los contribuyentes en México de manera contemporánea a su implementación, lo que se suma al resto de los mecanismos de consulta derivado del intercambio de información con otros países con los que tiene acuerdos, y que involucren estructuras internacionales.

Con este cruce de información, las administraciones tributarias pertenecientes a la OCDE, pretenden tomar acciones y medidas oportunas para prevenir y combatir esquemas de planeación agresivos que conlleven el traslado de beneficios fiscales para distintas partes, en diferentes jurisdicciones. Sin embargo, la información a intercambiar no necesariamente puede proporcionar suficientes elementos que detecten beneficios en las demás jurisdicciones, ya que esta información tendría que ser muy puntual y exhaustiva, sin considerar la calidad técnica-jurídica-contable de las disposiciones y las normas aplicables.

Aunado a lo anterior, únicamente se propuso que se estará obligado a informar respecto de los esquemas reportables personalizados, mediante declaración informativa, cuando el beneficio fiscal exceda de 100 millones de pesos; sin embargo, cuando se trate de esquemas reportables generalizados, no importará el monto del beneficio fiscal, para tener la obligación de reportarlos.

Dada la amplitud en delimitación de las hipótesis normativas correspondientes a las áreas de riesgo que condicionan las nuevas obligaciones de revelación, así como de conceptos fundamentales como el de beneficio fiscal y asesor fiscal, entre otros, es que la aplicación del nuevo régimen de esquemas revelables podrá generar problemas interpretativos y controversias futuras con la autoridad fiscal, lo que aunado a la cuantía de las sanciones establecidas por la ley, podrá generar un estado de incertidumbre e inseguridad jurídica en perjuicio de los sujetos obligados.

Los comentarios descritos en el presente boletín, reflejan la opinión de los autores, y no representan necesariamente la opinión de la Comisión Representativa del IMCP ante las administraciones Generales de Fiscalización del SAT, ni del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.