



“REVELACIÓN DE ESQUEMAS REPORTABLES”

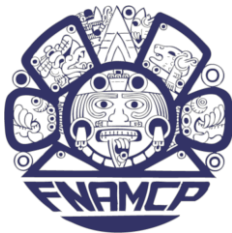
C.P.C., M.I. y Abogado
Oliver Murillo y García
Presidente Consejo
Directivo

C.P.C., M.I. y Abogado
Felipe de Jesús Arias
Rivas
Vicepresidente
General

C.P.C. Ramón
Macías Reynoso
Vicepresidente de
Calidad

C.P.C. y M. I. Celia
Edith Vélez Gómez
Vicepresidente de
Asuntos Fiscales

“Por una contaduría
Pública con Excelencia
y Nacionalista”



ccpudg@ccpudg.org.mx

www.ccpudg.org.mx



ANTECEDENTES

Según se desprende de la exposición de motivos para la adición al Código Fiscal de la Federación para 2020, específicamente del Título VI denominado "De la Revelación de Esquemas Reportables", publicado en la gaceta parlamentaria el día 08 de septiembre de 2019, tiene como su fundamento el Reporte Final de la Acción 12 del Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficio (BEPS, por sus siglas en inglés).

En el documento se "reconoce que la falta de información completa, relevante y oportuna sobre las estrategias de planeación fiscal agresiva es uno de los principales retos que enfrentan actualmente las autoridades fiscales alrededor del mundo" (Ejecutivo Federal, 2019, p. CXXIV), por lo cual, siguiendo un esquema de revelación como el que se plantea en la Acción 12 del proyecto BEPS (OCDE, 2016), sea que se base en el promotor de estructuras de planeación fiscal o en las operaciones mismas (p.37), lo que se busca es incrementar la transparencia y otorgarles a las administraciones fiscales de cada país información oportuna acerca de esquemas potencialmente agresivos y de planeación fiscal abusiva, a fin de aprobar leyes que permitan limitar la aplicación por parte de los contribuyentes de estructuras fiscales agresivas, antes de que se vea mermada la recaudación fiscal.

MARCO NORMATIVO

Código Fiscal de la Federación (CFF).
Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).

INTRODUCCIÓN

El pasado 09 de diciembre de 2019, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el "DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación", a través del cual se adiciona en el CFF el Título VI denominado "De la Revelación de Esquemas Reportables", contenido en los artículos del 197 al 202.

Como se anticipó, a través de la revelación de los esquemas agresivos de planeación fiscal o "Esquemas Reportables", la autoridad busca hacerse llegar de información que le permita modificar la estructura normativa de nuestro país a fin de impedir una merma en la recaudación fiscal por la aplicación de dichos esquemas.

DESARROLLO

Se considera necesario abordar el objeto de estudio del presente boletín tomando como referencia el modelo normativo planteado por el Legislador Fiscal en el CFF. Será a partir de sus cualidades principales que se estará en la posibilidad de aproximarse a señalar brevemente qué es un esquema reportable.

Sujetos Obligados a Revelar Esquemas Reportables

Considerando un esquema basado en el promotor de la estructura fiscal, la autoridad fiscal en implementó a partir de 2020 la obligación por parte de los asesores fiscales de revelar o informar los esquemas reportables.

Para lo anterior, en el artículo 197 del CFF, se estableció qué se entiende por asesor fiscal:

cualquier persona física o moral que, en el curso ordinario de su actividad realice actividades de asesoría fiscal, y sea responsable o esté involucrada 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. (CFF, 1981)

Así mismo, se estableció en el citado artículo, que los asesores fiscales obligados a revelar los esquemas reportables:

son aquéllos que se consideren residentes en México o residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en territorio nacional de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que las actividades atribuibles a dicho establecimiento permanente sean aquéllas realizadas por un asesor fiscal. (CFF, 1981)

No obstante, en tanto se obtenga un beneficio fiscal en México, existirá la obligación de revelar el esquema reportable, sin importar la residencia fiscal del contribuyente.

Si bien es cierto, la obligación primigenia de revelar los esquemas reportables es del asesor fiscal, también lo es que en el artículo 198 de CFF se estableció, que los contribuyentes residentes en México y residentes en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional en términos de la LISR tienen esta obligación cuando:

- a) El asesor fiscal no le proporcione el número de identificación del esquema reportable, ni le otorgue una constancia que señale que el esquema no es reportable;
- b) El esquema reportable haya sido diseñado, organizado, implementado y administrado por el contribuyente;
- c) El contribuyente obtenga beneficios fiscales en México de un esquema reportable que haya sido diseñado, comercializado, organizado, implementado o administrado por una persona que no se considera asesor fiscal conforme al artículo 197 del CFF;
- d) El asesor fiscal sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional de conformidad con la LISR, o cuando teniéndolo, las actividades atribuibles a dicho establecimiento permanente no sean aquéllas realizadas por un asesor fiscal conforme al artículo 197 del CFF;
- e) Exista un impedimento legal para que el asesor fiscal revele el esquema reportable;
- f) Exista un acuerdo entre el asesor fiscal y el contribuyente para que sea este último el obligado a revelar el esquema reportable;

- g) Realicen operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero y dichos esquemas generen beneficios fiscales en México a estos últimos por motivo de dichas operaciones. (CFF,1981)

Esquema Reportable

Para efectos del CFF, se entiende por 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"(CFF, 1981) y por esquema reportable se define, según el artículo 199 del CFF, como "cualquiera [esquema] que genere o pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México"(CFF, 1981) y tenga alguna de las características siguientes:

1. Evite que autoridades extranjeras intercambien información fiscal o financiera con las autoridades fiscales mexicanas.
2. Evite la aplicación del artículo 4-B¹ de la LISR o del Capítulo I, del Título VI, de la LISR denominado "De los Regímenes Fiscales Preferentes".
3. Consista en uno o más actos jurídicos que permitan transmitir pérdidas fiscales pendientes de disminuir de utilidades fiscales, a personas distintas de las que las generaron.
4. Consista en una serie de pagos u operaciones interconectados que retornen la totalidad o una parte del monto del primer pago que forma parte de dicha serie, 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 para evitar la doble imposición suscrito por México, respecto a ingresos que no estén gravados en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente.
6. Involucre operaciones entre partes relacionadas en las cuales:
 - a) Se transmitan activos intangibles difíciles de valorar de conformidad con las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la OCDE en 1995, o aquellas que las sustituyan.
 - b) Se lleven a cabo reestructuraciones empresariales, en las cuales no haya contraprestación por la transferencia de activos, funciones y riesgos o cuando como resultado de dicha reestructuración, los contribuyentes que tributen de conformidad con el Título II de la LISR, reduzcan su utilidad de operación en más del 20%.
 - c) Se transmitan o se conceda el uso o goce temporal de bienes y derechos sin contraprestación a cambio o se presten servicios o se realicen funciones que no estén remunerados;
 - d) No existan comparables fiables, por ser operaciones que involucran funciones o activos únicos o valiosos, o
 - e) Se utilice un régimen de protección unilateral concedido en términos de una legislación extranjera.
7. Se evite constituir un establecimiento permanente en México en términos de la LISR y los tratados para evitar la doble tributación suscritos por México.
8. Involucre la transmisión de un activo depreciado total o parcialmente, que permita su depreciación por otra parte relacionada.
9. Cuando involucre un mecanismo híbrido definido de conformidad con la fracción XXIII del artículo 28 de la LISR.

¹ Artículo que establece la obligación de pagar el ISR por los ingresos obtenidos a través de entidades extranjeras transparentes fiscales.

10. Evite la identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos, incluyendo a través del uso de entidades extranjeras o figuras jurídicas cuyos beneficiarios no se encuentren designados o identificados al momento de su constitución o en algún momento posterior.
11. Cuando se tengan pérdidas fiscales cuyo plazo para realizar su disminución de la utilidad fiscal esté por terminar conforme a la LISR y se realicen operaciones para obtener utilidades fiscales a las cuales se les disminuyan dichas pérdidas fiscales y dichas operaciones le generan una deducción autorizada al contribuyente que generó las pérdidas o a una parte relacionada.
12. Evite la aplicación de la tasa adicional del 10% prevista en los artículos 140, segundo párrafo; 142, segundo párrafo de la fracción V; y 164 de la LISR.
13. En el que se otorgue el uso o goce temporal de un bien y el arrendatario a su vez otorgue el uso o goce temporal del mismo bien al arrendador o una parte relacionada de este último.
14. Involucre operaciones cuyos registros contables y fiscales presenten diferencias mayores al 20%, exceptuando aquéllas que surjan por motivo de diferencias en el cálculo de depreciaciones.
15. Cualquier mecanismo que evite la aplicación de los puntos anteriores.

El beneficio fiscal aquí considerado se entiende como "el valor monetario derivado de cualquiera de los supuestos señalados en el quinto párrafo del artículo 5o-A" del (CFF, 1981).

No obstante, si bien es cierto, la autoridad está obligada a emitir el o los formatos o anexos que contengan la información específica para informar el esquema aplicado por el contribuyente, también lo es que a la fecha de emisión del presente boletín no han sido publicados los mismos, sin embargo, de acuerdo con el artículo 200 del (CFF,1981) la declaración informativa correspondiente al esquema reportable debe incluir:

- a. Nombre, denominación o razón social, y la clave en el RFC del asesor fiscal o contribuyente que esté revelando el esquema reportable.
- b. En el caso de asesores fiscales o contribuyentes que sean personas morales que estén obligados a revelar, se deberá indicar el nombre y clave en el RFC de las personas físicas a las cuales se esté liberando de la obligación de revelar.
- c. Nombre de los representantes legales de los asesores fiscales y contribuyentes para fines del procedimiento previsto en el Capítulo Único del Título VI de la LISR.
- d. En el caso de esquemas reportables personalizados que deban ser revelados por el asesor fiscal, se deberá indicar el nombre, denominación o razón social del contribuyente potencialmente beneficiado por el esquema y su clave en el RFC.
- e. En el caso de esquemas reportables que deban ser revelados por el contribuyente, se deberá indicar el nombre, denominación o razón social de los asesores fiscales en caso de que existan.
- f. Descripción detallada del esquema reportable y las disposiciones jurídicas nacionales o extranjeras aplicables. Se entiende por descripción detallada, cada una de las etapas que integran el plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación para materializar la serie de hechos o actos jurídicos que den origen al beneficio fiscal.
- g. Una descripción detallada del beneficio fiscal obtenido o esperado.
- h. Indicar el nombre, denominación o razón social, clave en el RFC y cualquier otra información fiscal de las personas morales o figuras jurídicas que formen parte del esquema reportable revelado. Adicionalmente, indicar cuáles de ellas han sido creadas o constituidas dentro de los últimos dos años de calendario, o cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido o enajenado en el mismo periodo.
- i. Los ejercicios fiscales en los cuales se espera implementar o se haya implementado el esquema.

- j. En el caso de los esquemas reportables a los que se refiere la fracción I del artículo 199 del CFF, adicionalmente se deberá revelar la información fiscal o financiera que no sea objeto de intercambio de información en virtud del esquema reportable.
- k. En caso de las declaraciones informativas complementarias a las que se refiere el párrafo sexto del artículo 197 del CFF, indicar el número de identificación del esquema reportable que haya sido revelado por otro asesor fiscal y la información que considere pertinente para corregir o complementar la declaración informativa presentada.
- l. Cualquier otra información que el asesor fiscal o contribuyente consideren relevante para fines de su revisión.
- m. Cualquier otra información adicional que se solicite en los términos del artículo 201 del CFF.
- n. Tratándose de mecanismos que evitan la aplicación de los esquemas de revelación, se deberá revelar el mecanismo a través del cual se evitó la referida aplicación y la información sobre el esquema que proporciona beneficios fiscales en México.

La información que se presente a través de la declaración informativa correspondiente a la revelación de esquemas reportables no puede ser utilizada por parte de las autoridades fiscales como un antecedente de investigación por la posible comisión de un delito fiscal, sin embargo, se considera que le dará oportunidad a la autoridad fiscal de ejercitar sus facultades de comprobación para determinar créditos fiscales derivados de la aplicación de planeaciones fiscales agresivas. En este mismo tenor, se estableció que la autoridad fiscal podrá solicitar información adicional a la presentada por los asesores fiscales y/o contribuyentes, misma que se cree, será para comprender mejor la operación o esquema que aplicó el contribuyente y determinar efectivamente los beneficios fiscales derivados del uso del esquema reportado.

Obligaciones diversas

Como ya se indicó, la obligación de revelar los esquemas reportables aplicados por un contribuyente en un ejercicio fiscal es en primera instancia del asesor fiscal, y por lo tanto se le obliga, según el artículo 197, párrafos quinto y sexto del (CFF,1981), a que:

- 1. Cuando exista más de un asesor fiscal, a emitir constancia al resto de los asesores que queden liberados de presentarla, en la que indique que ha revelado el esquema reportable.
 - 1.1 Junto a la constancia, deberá acompañar copia de la declaración informativa.
 - 1.2 Copia del acuse de recibo de la declaración.
 - 1.3 Certificado donde se signe número de identificación del esquema.

En caso de que el asesor fiscal promueva o sugiera la implementación de un esquema reportable, como obligación adicional deberá:

- a. Informar al contribuyente el número de identificación del esquema que pretende implementar.

En el supuesto de que el asesor fiscal se encuentre impedido de revelar el esquema reportable, éste deberá:

- a. Emitir al contribuyente constancia en la que justifique y motive las razones por las cuales lo considere no reportable o exista un impedimento para revelar, misma que se deberá entregar dentro de los cinco días siguientes al día en que se ponga a disposición del contribuyente el esquema reportable o se realice el primer hecho o acto jurídico que forme parte del esquema, lo que suceda primero.

Por su parte, el contribuyente, como parte de su declaración anual está obligado a incluir el número de esquema reportable que haya implementado en el ejercicio fiscal que corresponda.

La declaración informativa se deberá de presentar durante el mes de febrero de cada año.

Es importante considerar que, de acuerdo con el artículo octavo transitorio, fracción II, párrafos primero y segundo del (CFF, 1981), las obligaciones comentadas empezarán a computarse a partir del ejercicio 2021.

Los esquemas reportables a revelar son los implementados a partir del año 2020, o con anterioridad, cuando alguno de sus efectos fiscales se refleje en los ejercicios comprendidos a partir de 2020; en este último supuesto los contribuyentes serán los **únicos obligados** a revelar.

Sanciones

Acompañada de la obligación de revelar esquemas reportables, se establecieron multas derivadas de infracciones por su incumplimiento, mismas que ascienden de \$15,000.00 y hasta \$20,000,000.00, dependiendo de la infracción y de quien sea el infractor, según lo dispuesto por los artículos 82-A a 82-D del mismo. (CFF, 1981)

CONCLUSIÓN

La revelación de los esquemas reportables es la forma que estableció la autoridad para allegarse información actual de las estrategias que aplican los contribuyentes para beneficiarse fiscalmente, y con ello poder elaborar las modificaciones legales y administrativas que permitan impedir tal situación. Se considera que de la información que sea revelada por los asesores fiscales o contribuyentes se podrán derivar por parte de la autoridad fiscal que ejerza facultades de comprobación acciones tendientes a aminorar los beneficios fiscales reportados.

ACLARACIÓN

El contenido del presente estudio, corresponde ilustrativamente a la opinión de los miembros de la Comisión Fiscal del Colegio de Contadores Públicos Universidad de Guadalajara, A. C. y su objetivo es única y exclusivamente el dar a conocer al lector dicha opinión, sin que con ella se pretenda orientar, influir o bien coadyuvar en forma alguna con el interés particular del interesado.

ELABORADO POR LA COMISIÓN FISCAL:

PRESIDENTA:	C.P.C.Y M.I. CELIA EDITH VELEZ GÓMEZ
VICEPRESIDENTA:	C.P.C. MARIA DE LOURDES DE LA CRUZ PÉREZ
SECRETARIO:	C.P.C. RAMÓN MACÍAS REYNOSO
	C.P.C., M.I. Y ABOGADO OLIVER MURILLO Y GARCÍA
	C.P.C., M.I. Y ABOGADO FELIPE DE JESÚS ARIAS RIVAS
	C.P.C. Y M.I. JAVIER PÉREZ LÓPEZ
	C.P.C. HELIODORO ALBERTO REYNOSO MENDOZA
	L.D. ALEJANDRO IVAN RODRIGUEZ MANZANO
	Doctor en Fiscal JUAN CARLOS DE OBESO ORENDAIN
	L.C.P. Y ABOGADO DAVID EMMANUEL SEPULVEDA PORTILLO.

Usted puede consultar éste y otros boletines en: <http://ccpudg.org.mx/servicios/boletines-fiscales/>

REFERENCIAS

CFF (1981), Código Fiscal de la Federación. Publicado en el DOF el 31 de diciembre de 1981, última modificación publicada el 09 de diciembre de 2019. México.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2016), Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planeación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, recuperado de: <https://www.oecd.org/tax/beps/exigir-a-los-contribuyentes-que-revelen-sus-mecanismos-de-planificacion-fiscal-agresiva-accion-12-informe-final-2015-9789264267367-es.htm>

Poder Ejecutivo, Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, publicado en Gaceta Parlamentaria el 08 de septiembre de 2019. México. Recuperado de: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/sep/20190908-D.pdf>