

**MANUAL PARA EL CUMPLIMIENTO
DE OBLIGACIONES FISCALES**
*RELACIONADAS CON LOS
ESQUEMAS REPORTABLES*

DICIEMBRE 2020

RITCH
M U E L L E R

ALCANCE

El presente Manual fue elaborado por Ritch, Mueller, Heather y Nicolau, S.C. Este documento se basa en las leyes mexicanas vigentes a la fecha de su emisión, a menos que se especifique otra cosa.

Si después de la entrega de este Manual, las disposiciones aplicables en México y vigentes a la fecha son modificadas o derogadas, se tendrán que evaluar los efectos de estas modificaciones en nuestros comentarios. El presente documento no es una opinión legal ni analiza el caso particular de transacción o esquema alguno.

Nuestros comentarios no son vinculantes para las autoridades fiscales de México ni para los Tribunales correspondientes, ni entidad o autoridad alguna, por lo cual, no hay ninguna garantía de que las autoridades fiscales mexicanas compartan los criterios aquí expuestos. Por lo anterior, un tercero pudiese expresar una opinión distinta o contraria a la nuestra.

ÍNDICE

SECCIÓN I	5
ANTECEDENTES DE LOS ESQUEMAS	5
REPORTABLES	5
SECCIÓN II	6
GENERALIDADES DE LOS ESQUEMAS REPORTABLES	6
<i>Efectos fiscales de la revelación de un esquema</i>	6
“Esquema”	7
“Esquema reportable revelable”	7
“Beneficio fiscal”	8
“Esquema reportable generalizado”	9
“Esquema reportable personalizado”	9
<i>Características de un esquema reportable</i>	9
<i>Último párrafo. Cualquier mecanismo que evite la aplicación de los párrafos anteriores</i>	18
<i>Montos mínimos</i>	18
<i>Esquema no reportable</i>	19
SECCIÓN III	20
OBLIGADOS A REVELAR UN ESQUEMA REPORTABLE	20
<i>¿Quiénes son los obligados a revelar un esquema reportable?</i>	20
“Asesor fiscal”	20
<i>Asesor fiscal mexicano y extranjero</i>	21
<i>Prestadoras de servicio de un grupo empresarial, ¿asesores fiscales?</i>	22
<i>Accionistas y funcionarios de una empresa, ¿asesores fiscales?</i>	22
<i>Supuestos de revelación a cargo de contribuyentes</i>	23
SECCIÓN IV	24

FECHA DE REVELACIÓN DE LOS ESQUEMAS REPORTABLES Y ENTREGA DE CONSTANCIA	24
<i>Asesores fiscales</i>	24
<i>Contribuyentes</i>	25
<i>Esquemas reportables 2020</i>	25
<i>Esquemas reportables anteriores a 2020</i>	26
SECCIÓN V	27
¿QUÉ DEBE INCLUIR LA DECLARACIÓN INFORMATIVA PARA REVELAR ESQUEMAS REPORTABLES GENERALIZADOS Y PERSONALIZADOS?	27
SECCIÓN VI	32
OTRAS OBLIGACIONES DE ESQUEMAS REPORTABLES	32
<i>Obligaciones de los asesores fiscales</i>	32
<i>Obligaciones de los contribuyentes</i>	32
<i>Obligaciones adicionales de los asesores fiscales y los contribuyentes</i>	32
<i>Informativa artículo 31-A del CFF</i>	33
<i>Auditorías</i>	33
SECCIÓN VII	34
SANCIONES	34
DATOS DE CONTACTO	36

SECCIÓN I

ANTECEDENTES DE LOS ESQUEMAS REPORTABLES

En 2013, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (“OCDE”) publicó el Plan de acciones contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (“Acciones BEPS”), en el cual se reconoce que uno de los principales retos que enfrentan las autoridades fiscales es la falta de información y transparencia relacionada con estrategias de planificación fiscal agresiva o abusiva.

La Acción 12 BEPS, titulada “*Mandatory Disclosure Rules*”, propone recomendaciones para el diseño de normas que exijan a los contribuyentes y asesores revelar acuerdos de planificación fiscal agresivos.

Siguiendo las recomendaciones de la OCDE, el 9 de diciembre de 2019, se publicó 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, mediante el cual se adicionó el Título VI “De la revelación de esquemas reportables” al Código Fiscal de la Federación (“CFF”), el cual consta de seis nuevos artículos relativos a la obligación de informar a las autoridades fiscales los esquemas que se consideren reportables y a las obligaciones adicionales que para ello tendrán los asesores fiscales y los contribuyentes.

El nuevo régimen de esquemas reportables entró en vigor el 1º de enero de 2020; no obstante, de conformidad con la fracción II del artículo octavo transitorio del CFF, los plazos previstos para cumplir con las obligaciones relativas a los esquemas reportables, empezarán a computarse a partir del 1º de enero de 2021.

SECCIÓN II

GENERALIDADES DE LOS ESQUEMAS REPORTABLES

► *Efectos fiscales de la revelación de un esquema*

La revelación de un esquema reportable de conformidad con el Título VI del CFF, no implicará la aceptación o rechazo de sus efectos fiscales por parte de las autoridades tributarias, por lo que tampoco implica que el mismo sea legal o ilegal.

La revelación de esquemas reportables se trata de una obligación meramente informativa que por sí misma no genera consecuencias fiscales adversas para los contribuyentes o los asesores fiscales; sin embargo, es importante destacar que su incumplimiento, parcial o total, puede traer sanciones relevantes para ambos. Los asesores fiscales pueden llegar a ser multados hasta con \$20 millones de pesos y los contribuyentes pueden perder el beneficio fiscal derivado de un esquema que no haya sido reportado, aunque el mismo sea legal, y además ser multados con una cantidad entre el 50% y el 75% del monto del beneficio fiscal que se obtuvo o se esperó obtener en todos los ejercicios fiscales que involucra o involucraría la aplicación del esquema.

La información que se revele a las autoridades fiscales en cumplimiento con el Título VI del CFF y que sea estrictamente indispensable para el funcionamiento del esquema, en ningún caso podrá utilizarse como antecedente de la investigación por la posible comisión de delitos previstos en el CFF, salvo tratándose de delitos relacionados con la emisión o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes o actos jurídicos simulados o tratándose de la alteración o destrucción de aparatos de control, sellos o máquinas registradoras, entre otros.

Esto significa que el contribuyente no puede ser incriminado penalmente por revelar un esquema reportable, pero sin duda puede derivar en el ejercicio de facultades de comprobación o investigación por parte de las autoridades, lo cual puede llegar a tener consecuencias administrativas, mediante la imposición de un crédito fiscal, o consecuencias penales, en caso de que la conducta pueda llegar a ser tipificada como un delito.

► *"Esquema"*

En términos del artículo 199 del CFF, se considera un esquema "cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción, o recomendación externada de forma expresa o tácita con objeto de materializar una serie de actos jurídicos". Cualquier tipo de asesoría que no encuadre en esta definición, no se encuentra regulada por el Título VI del CFF, precisamente por no tratarse de un esquema.

La definición de esquema es tan amplia que abarca cualquier tipo de interacción entre un asesor fiscal y su cliente, pero es importante destacar que la misma únicamente comprende la asesoría "con objeto de materializar una serie de actos jurídicos", por lo que excluye, en principio, todo tipo de asesoría que esté relacionada con actos jurídicos que ya fueron celebrados.

Asimismo, hace referencia a "una serie de actos jurídicos", por lo que pudiera interpretarse que una asesoría relacionada con un solo acto jurídico no encuadra dentro de la definición de esquema prevista en la legislación fiscal. No obstante, dadas las graves consecuencias que puede tener el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con los esquemas reportables y que existen muy pocas transacciones que efectivamente puedan comprender un solo acto jurídico, recomendamos no aplicar un criterio de interpretación literal de las disposiciones fiscales y considerar como esquemas para efectos del CFF, también aquéllos que están relacionados con la celebración de un solo acto jurídico.

► *"Esquema reportable revelable"*

Un esquema reportable debe ser revelado siempre que:

- i) genere o pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México, y
- ii) cumpla con alguna de las características señaladas en el artículo 199 del CFF.

Es importante destacar que los esquemas reportables abarcan todos aquéllos que generen o puedan generar la obtención de un beneficio fiscal en México, con independencia de que el beneficio lo obtenga un contribuyente residente para efectos fiscales en México o un residente en el extranjero; sin embargo, como veremos más adelante, únicamente los contribuyentes residentes en México y los extranjeros con establecimientos permanente en el país, tienen obligaciones relacionadas con los esquemas reportables.

► *"Beneficio fiscal"*

Para efectos del Título VI, se considera beneficio fiscal "el valor monetario derivado de cualquiera de los supuestos señalados en el quinto párrafo del artículo 5-A de este CFF", el cual a su vez se refiere a "cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución, lo cual incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recharacterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros".

La referencia al artículo 5-A del CFF, que prevé la facultad de las autoridades fiscales de recharacterizar operaciones que carezcan de una razón de negocios, ha originado que en la práctica se quiera asociar el concepto de "razón de negocios" con los esquemas reportables; sin embargo, es importante destacar que dicha apreciación es incorrecta, pues los esquemas reportables deben ser revelados independientemente de si los mismos tienen o no una razón de negocios, pues la referencia al artículo 5-A únicamente se hizo para definir lo que debe entenderse por beneficio fiscal en el contexto del Título VI del CFF.

No obstante lo anterior, es importante mencionar que para efectos de ciertos esquemas reportables, las reglas misceláneas recientemente publicadas establecen que se deberá informar a las autoridades fiscales la razón de negocios que motivó los actos jurídicos respectivos y la implementación del esquema reportable. En dichos casos, no resulta claro si la justificación de dicha razón de negocios se encontraría limitada a una explicación general y conceptual. Más allá de la descripción que se presente al revelar un esquema, recomendamos analizar a detalle todos los elementos que deben considerarse conforme al artículo 5-A del CFF, con base en los cuales las autoridades fiscales pueden presumir la inexistencia de una razón de negocios.

Sobre este punto también es importante recordar, que aunque algunos de los supuestos previstos en el artículo 199 del CFF hacen referencia a la Ley del Impuesto sobre la Renta ("LISR"), el concepto de beneficio fiscal abarca cualquier contribución en el ámbito federal (p.e., impuesto al valor agregado ("IVA"), impuesto especial a la producción y servicios ("IEPS"), contribuciones de seguridad social, derechos, etc.), por lo que las obligaciones de esquemas reportables no están limitadas al impuesto sobre la renta ("ISR").

▶ *"Esquema reportable generalizado"*

Los esquemas reportables generalizados son aquéllos que buscan comercializarse de forma masiva a todo tipo de contribuyentes o a un grupo específico de ellos, y que, aunque requieran mínima o nula adaptación para adecuarse a las circunstancias específicas del contribuyente, la forma de obtener el beneficio fiscal sea la misma.

▶ *"Esquema reportable personalizado"*

Los esquemas reportables personalizados son aquéllos que se diseñan, comercializan, organizan, implementan o administran para adaptarse a las circunstancias particulares de un contribuyente en específico.

» *Características de un esquema reportable*

Como comentario general y previo a entrar al detalle de cada una de las fracciones del artículo 199 del CFF, es importante advertir que los verbos y palabras utilizadas en la descripción de las características de los esquemas reportables, no son las más adecuadas, pues al utilizar verbos conjugados en tiempo presente, como sería "evite" o "aplique", pareciera que forzosamente deben darse los efectos descritos en el propio supuesto, y que el esquema descrito no debiera ser revelado sino hasta que se materialicen los mismos. De igual manera, se mezclan términos contables y fiscales en la descripción de los supuestos, lo cual genera confusión en cuanto al alcance de los mismos.

Aunque lo ideal hubiera sido privilegiar la certeza jurídica del contribuyente, dadas las graves consecuencias que puede tener el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con los esquemas reportables, nuestra recomendación es no aplicar un criterio de interpretación literal de las disposiciones fiscales e intentar desentrañar el sentido más amplio de las palabras utilizadas en las mismas, para evitar omisiones involuntarias.

A continuación se encuentra un listado de las características previstas en cada una de las fracciones del artículo 199 del CFF, conjuntamente con algunos comentarios, ejemplos y problemas que hemos identificado, y que consideramos es necesario tomar en cuenta para analizar si un esquema que genera beneficios

fiscales debe ser tratado como un esquema reportable y debe ser revelado a las autoridades fiscales.

- I. *Evite que autoridades extranjeras intercambien información fiscal o financiera con las autoridades fiscales mexicanas, incluyendo por la aplicación del Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras en Materia Fiscal, a que se refiere la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos el 15 de julio de 2014, así como otras formas de intercambio de información similares. En el caso del referido Estándar, esta fracción no será aplicable en la medida que el contribuyente haya recibido documentación por parte de un intermediario que demuestre que la información ha sido revelada por dicho intermediario a la autoridad fiscal extranjera de que se trate.*

Lo dispuesto en esta fracción incluye cuando se utilice una cuenta, producto financiero o inversión que no sea una cuenta financiera para efectos del referido Estándar o cuando se reclasifique una renta o capital en productos no sujetos a intercambio de información.

Esta fracción va dirigida a aquellas planeaciones que impiden a las autoridades extranjeras intercambiar información fiscal o financiera con las autoridades fiscales mexicanas. En particular, se deberá poner atención a: aquellas estructuras que, mediante el uso de sociedades, *trusts* u otros vehículos extranjeros, evitan que gobiernos extranjeros (p.e., el de Estados Unidos de América) reporten información al gobierno mexicano; el uso de vehículos incorporados en jurisdicciones con las que México no tiene un acuerdo amplio de intercambio de información; y el uso de pólizas de seguros que quedaron excluidas de las reglas del Estándar implementado por la OCDE.

- II. *Evite la aplicación del artículo 4-B o del Capítulo I, del Título VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

A través de esta fracción se busca conocer las planeaciones que los contribuyentes mexicanos pretenden implementar para evitar la aplicación del nuevo régimen de reconocimiento de ingresos obtenidos a través de entidades transparentes o figuras jurídicas extranjeras, previsto en el artículo 4-B de la LISR, o aquellos esquemas que pretenden evitar la aplicación de las reglas que regulan los ingresos a través de entidades extranjeras controladas sujetas a un régimen fiscal preferente previstas en el Título VI de la misma Ley.

Es importante destacar que ambos regímenes cambiaron considerablemente a partir de 2020, por lo que será necesario analizar todas aquellas estructuras que se estén implementando para ajustarse a las nuevas reglas, principalmente, en el caso de estructuras patrimoniales que eviten tener control o propiedad sobre las inversiones que se tienen en el extranjero (p.e., *discretionary trusts*, *SMART funds*, *unit* y *split trusts*, pólizas de seguros, entre otros), o de esquemas implementados por grupos multinacionales para considerar que sus ingresos no están sujetos a un régimen fiscal preferente (p.e., uso de sucursales con ingresos activos, reaseguradoras cautivas, entre otros).

III. 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.

No es del todo claro el alcance que abarca el término “transmisión de pérdidas fiscales”, puesto que las pérdidas fiscales no pueden ser transmitidas fiscalmente, salvo en el caso escisión.

Sin embargo, la regla 2.22.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal (“RMF”) abarca otros supuestos, como son el caso de una fusión o de un cambio de accionistas, por lo que, dadas las graves consecuencias que puede tener el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con los esquemas en comento, recomendamos que se considere el término de transmisión de pérdidas fiscales en un sentido amplio y no restringido al caso de escisiones.

Incluso, es importante recordar que con fundamento en el artículo 69-B Bis del CFF, las autoridades fiscales pueden presumir que existe una “transmisión indebida de pérdidas fiscales” en ciertos casos de reestructuras, escisiones, fusiones de sociedades o cambios de accionistas.

IV. 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.

Esta fracción busca conocer los esquemas que derivan en una circularidad de transacciones con el propio contribuyente o sus partes relacionadas, y que tradicionalmente se identifican con empresas que emiten facturas que respaldan operaciones simuladas, conocidas como EDOS.

Es muy importante recordar que el término “pago” en materia fiscal no está limitado exclusivamente a los pagos que se realizan en efectivo, sino que es un concepto que debe entenderse en sentido amplio y que cubra de forma genérica la extinción de obligaciones. Particular atención debe tenerse en las transacciones que implican pagos en especie, como pudiera ser la entrega de un pagaré.

V. *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. Lo dispuesto en esta fracción también será aplicable cuando dichos ingresos se encuentren gravados con una tasa reducida en comparación con la tasa corporativa en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente.*

Esta fracción impone la carga a los asesores fiscales mexicanos de conocer el régimen fiscal aplicable en otros países, lo cual por sí mismo resulta cuestionable, puesto que aun cuando existen regímenes fiscales extranjeros ampliamente conocidos, la primera oración abarca todos aquellos sistemas jurídicos que: eliminan la doble tributación vía la figura de la exención, que es una de las opciones recomendadas por la OCDE; tienen regímenes territoriales; o aplican clasificaciones de entidades distintas al régimen mexicano, como puede ser el régimen comúnmente llamado *check-the-box election* en los Estados Unidos de América.

Por su parte, la segunda oración se refiere a aquellos esquemas en los que por algún supuesto en particular previsto en la legislación del país de residencia de un contribuyente extranjero, resulte aplicable una tasa de impuesto menor a la tasa general corporativa aplicable en dicho país, como pudiera ser algo tan simple como el régimen de ganancias de capital de los Estados Unidos de América.

Un punto importante a considerar es que esta fracción también abarca los denominados regímenes de *participation exemption* sobre ingresos derivados de la enajenación de acciones o dividendos, como los existentes en Países Bajos, Luxemburgo, Reino Unido, Suiza, España, Singapur, entre otros, lo cual pudiera obligar a reportar muchas de las estructuras de inversión en sociedades mexicanas, aun cuando todos los años se le reporta a las autoridades fiscales mexicanas quiénes son los inversionistas de las sociedades mexicanas y la residencia fiscal de los mismos.

Por otro lado, esta fracción prácticamente obliga a reportar todas las transacciones en las que un contribuyente considerado exento en su país de residencia, como lo son los fondos de pensiones o los fondos soberanos, aplique o pretenda aplicar un convenio para evitar la doble imposición.

Además, resulta altamente cuestionable que en la regla 2.22.9 de la RMF se requiere que el asesor fiscal manifieste bajo protesta de decir verdad, si el residente en el extranjero que aplicará el convenio es el beneficiario efectivo de los ingresos respecto de los cuales se aplicará dicho convenio, manifestación que además de perder de vista que el contribuyente es el único que puede hacer declaraciones respecto de su persona, claramente se trata de un requisito que no está previsto en el CFF.

Finalmente, es importante destacar que en la legislación fiscal mexicana existen vehículos, como los fideicomisos y las asociaciones en participación, que se utilizan para crear fondos o estructuras de inversión, que al gozar del beneficio de la transparencia fiscal o falta de personalidad para efectos fiscales, permiten que sus beneficiarios o asociados apliquen los convenios de doble tributación que les resulten aplicables, por lo que surge la duda si estas estructuras también deben ser reportadas, pues pudiera entenderse que no representan un beneficio fiscal directo, pero sí indirecto, el cual en muchos casos se desconoce con exactitud por el asesor fiscal.

VI. *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 Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en 1995, o aquellas que las sustituyan.

Se entiende por intangible difícil de valorar cuando en el momento en que se celebren las operaciones, no existan comparables fiables o las proyecciones de flujos o ingresos futuros que se prevé obtener del intangible, o las hipótesis para su valoración, son inciertas, por lo que es difícil predecir el éxito final del intangible en el momento en que se transfiere;

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 Ley del Impuesto sobre la Renta, reduzcan su utilidad de operación en más del 20%. Las reestructuras empresariales son a las que se refieren las Guías sobre Precios de

Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en 1995, o aquéllas que las sustituyan;

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 de conformidad con las Guías sobre Precios de

Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en 1995, o aquéllas que las sustituyan.

Estos supuestos están basados en su mayoría en lo dispuesto por las Guías sobre Precios de Transferencia de la OCDE, por lo que será muy relevante que los asesores fiscales analicen con detalle las operaciones entre partes relacionadas para concluir si se actualiza alguno de estos supuestos. Ejemplos podrían ser: la transferencia de una marca de un producto nuevo respecto de la cual es difícil estimar su valor de mercado; la transferencia de diversas funciones de una entidad a otra sin que exista una contraprestación de por medio; o la conversión de una *full fledged manufacturer* a una maquila o *contract manufacturer*.

VII. *Se evite constituir un establecimiento permanente en México en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y los tratados para evitar la doble tributación suscritos por México.*

El concepto de establecimiento permanente es quizás uno de los más subjetivos y difíciles de valorar dentro del derecho fiscal internacional, por lo que definir los esquemas que eviten su aplicación, también puede llegar a generar muchos cuestionamientos y falta de claridad. Por citar algunos ejemplos, están: los *secondment agreements* que se celebran con base en las recomendaciones de la OCDE para evitar crear un establecimiento permanente por personal que va a estar asignado a un trabajo temporalmente en México; o la división de contratos de Ingeniería, Construcción y Procura, conocidos como *EPCs* (por su acrónimo

en inglés), para segregar las actividades que se realizan en México respecto de las que se realizan desde el extranjero.

VIII. Involucre la transmisión de un activo depreciado total o parcialmente, que permita su depreciación por otra parte relacionada.

De una lectura literal de esta fracción, el concepto de “activo” únicamente aplicaría para activos fijos, dado que es el tipo de activos que se deprecian fiscalmente. Sin embargo, a partir de lo establecido en la regla 2.22.17 de la RMF, pareciera que la intención es que se consideren todos los activos contables definidos como inversión de conformidad con la LISR (no sólo los fijos). Asimismo, aunque la disposición hace referencia a “activo depreciado”, lo que aplicaría a activos fijos, consideramos que la interpretación de esta disposición también cubre activos sujetos a amortización como lo son activos intangibles.

Por otro lado, es bastante criticable la amplitud de esta fracción, pues abarca cualquier enajenación de activos, tangibles o intangibles, que se realice entre partes relacionadas, pues en mayor o menor medida, todas las inversiones están, total o parcialmente, depreciadas fiscalmente.

IX. Cuando involucre un mecanismo híbrido definido de conformidad con la fracción XXIII del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Esta remisión directa a lo que debe entenderse por mecanismo híbrido, en términos del artículo 28, fracción XXIII de la LISR, puede llegar a generar confusiones, pues no se hizo referencia a las exclusiones que precisamente se contienen en dicho artículo de la Ley y que regulan esquemas híbridos cuya deducibilidad es permitida expresamente, pero que en principio terminarán siendo esquemas reportables.

X. 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.

De la mano con lo previsto en la fracción II del artículo 199, se deberán analizar aquellas estructuras patrimoniales que pueden complicar la identificación de los dueños de los activos, y también aquellas estructuras que pueden llegar a complicar la identificación de un beneficiario efectivo de ingresos provenientes de México.

Es importante destacar que la regla 2.22.18 de la RMF, que aclara la descripción detallada que debe incluirse en relación con estos esquemas, requiere señalar expresamente si en el esquema reportable se encuentra involucrada una institución financiera, por lo que éstas deberán tener mucho más cuidado en no participar en estructuras que les puedan generar un daño reputacional.

- XI. *Cuando se tengan pérdidas fiscales cuyo plazo para realizar su disminución de la utilidad fiscal esté por terminar conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta 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.*

Esta fracción está claramente enfocada a lo que se conoce comúnmente como un refrescamiento o *refresh* de pérdidas fiscales; no obstante, no es claro cuándo se estaría en el supuesto de que el plazo para realizar su disminución “esté por terminar”, a raíz de que no se establece un parámetro específico y objetivo para tal fin.

La diferencia con el supuesto previsto en la fracción III del propio artículo 199, referente a la transmisión de pérdidas, consiste principalmente en que este tipo de esquemas no requieren de transmisión alguna, sino que pueden verificarse con la exclusiva participación del contribuyente que generó las pérdidas; sin embargo, es posible que en la práctica existan esquemas que puedan encuadrar en ambas fracciones.

- XII. *Evita la aplicación de la tasa adicional del 10% prevista en los artículo 140, segundo párrafo, 142, segundo párrafo de la fracción V; y 164 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.*

Las disposiciones en comento regulan el ISR adicional que deben pagar las personas físicas residentes en México, por los dividendos que reciben de sociedades mexicanas o extranjeras, así como el que deben pagar los residentes en el extranjero por los dividendos que reciben de sociedades mexicanas.

Esto significa que la interposición de una empresa tenedora o *holding* que evite el pago del 10% para accionistas mexicanos o extranjeros, deberá ser reportada, sin importar que las autoridades fiscales reciben todos los años la información de los accionistas de las sociedades mexicanas. Particular atención se deberá poner en todas las estructuras en las que la eliminación del impuesto deriva de la aplicación de convenios para evitar la doble imposición.

Asimismo, existe la duda de si serán reportables aquellas transacciones que se realizan para evitar que un contribuyente caiga en los supuestos de recaracterización de intereses como dividendos, previstos en el artículo 11 de la LISR, o de ingresos asimilados a intereses, y que tienen como consecuencia indirecta que no se pague el impuesto del 10% sobre dividendos.

XIII. En el que se otorgue el uso o goce temporal de un bien y el arrendatario a su vez otorga el uso o goce temporal del mismo bien al arrendador o a una parte relacionada de este último.

Esta fracción se refiere a cualquier subarrendamiento que se ejecute entre partes relacionadas u operaciones de arrendamientos circulares, las cuales pareciera son relativamente simples de identificar. No obstante, se pierde de vista que existen transacciones a través de las cuales jurídicamente se otorga el uso o goce temporal de un bien, pero que fiscalmente son tratadas de forma distinta, como pudiera ser el caso de un arrendamiento financiero que para efectos fiscales constituye una enajenación.

XIV. 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.

Esta fracción parte del supuesto incorrecto de que los asesores fiscales conocen la contabilidad de sus clientes y que tienen conocimiento de las Normas de Información Financiera que resultan aplicables a una transacción, lo cual es un concepto erróneo y cuya lógica rompe con muchas de las reglas de independencia que impiden a los auditores financieros de las empresas otorgar asesoría fiscal a sus auditados y viceversa.

También omite considerar que en la declaración anual del ISR se presenta la denominada conciliación contable-fiscal, que precisamente permite a las autoridades fiscales mexicanas identificar las diferencias contables y fiscales. Al respecto, en la Acción 12 BEPS expresamente se menciona que en los Estados Unidos de América se incluyó una regla similar hace algunos años, pero que se decidió eliminar a raíz de que se creó la obligación de reportar una conciliación contable-fiscal con transacciones mayores a \$10 millones de dólares.

En México se concilian el 100% de las operaciones y se presenta la contabilidad electrónica, por lo que no hace mucho sentido contar con esta fracción como reportable.

Más allá de los problemas de fondo de este supuesto, el problema con esta fracción es la gran cantidad de operaciones que van a terminar siendo reportables bajo la misma, puesto que en el día a día las diferencias contables y fiscales están relacionadas con varios conceptos que van más allá de las tasas de depreciación. Por citar un ejemplo, se tendrán que reportar todas las transacciones que para efectos contables son caracterizadas como arrendamientos financieros bajo la NIIF 16, como pudieran ser arrendamientos puros, contratos de prestación de transporte de gas por ducto, contratos de almacenamiento de petrolíferos, contratos de suministro de generación eléctrica, entre otros.

Es muy desafortunado que el parámetro haya sido una diferencia del 20% entre registros contables y fiscales (lo que pudiera incluir partidas que no son significativas), en lugar de un parámetro objetivo con una cantidad específica, como pasa en otras jurisdicciones. Tampoco resulta claro el alcance de cuáles son los “registros contables y fiscales”, es decir, si sólo se debieran tener en cuenta las partidas que tienen un efecto directo en la determinación del estado de resultados y de la base fiscal, o bien, si pudiera incluir otras partidas (p.e., algunas que sólo pasen por el balance general y que pudieran tener su partida equivalente en alguna cuenta o registro fiscal).

► *Último párrafo. Cualquier mecanismo que evite la aplicación de los párrafos anteriores.*

En el último párrafo del artículo 199 del CFF se señala que también será reportable cualquier mecanismo, aunque el mismo no encuadre como un esquema propiamente, que evite la aplicación del artículo 199.

Es importante tener en cuenta que en el artículo 199 del CFF no se regulan exclusivamente las características que debe cumplir un esquema para ser reportable, sino que en el mismo también están las definiciones de los términos “esquema”, “esquemas reportables generalizados y personalizados” y “beneficio fiscal”, por lo que planear que una operación no encuadre en estas definiciones, también será reportable.

► *Montos mínimos*

El artículo 199 del CFF establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante un acuerdo secretarial, emitirá los parámetros sobre montos

mínimos respecto de los cuales no se aplicará el Título VI del CFF, mismos que a la fecha no han sido publicados.

► *Esquema no reportable*

Conforme al artículo 197, séptimo párrafo del CFF, la regla 2.22.26 de la RMF y la ficha de trámite 301/CFF “Constancia de esquema no reportable o de existencia de impedimento legal para revelar un esquema reportable” contenida en el Anexo 1-A de la RMF, los asesores fiscales están obligados a emitir una constancia respecto de todos los esquemas que generen beneficios fiscales en México pero no sean reportables o respecto de los cuales existe un impedimento legal para revelarlos.

Esto significa que los asesores fiscales deberán emitir una constancia de esquema no reportable siempre que brinden asesoría respecto de un esquema que genere beneficios fiscales, si el mismo no reúne alguna de las características descritas en el artículo 199 del CFF.

Asimismo, esta constancia también deberá emitirse en aquellos casos en que exista un impedimento legal para revelar el esquema, por virtud de ley o por un convenio celebrado con el contribuyente o las partes involucradas en el esquema, incluyendo acuerdos de confidencialidad.

SECCIÓN III

OBLIGADOS A REVELAR UN ESQUEMA REPORTABLE

► *¿Quiénes son los obligados a revelar un esquema reportable?*

Por regla general, los asesores fiscales son los obligados a revelar los esquemas reportables, lo cual deben hacer de conformidad con la regla 2.22.1 de la RMF, así como con la ficha de trámite 298/CFF “Declaración informativa para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados” contenida en el Anexo 1-A de la RMF; sin embargo, como se explica más adelante, también los contribuyentes pueden estar obligados a revelar los esquemas reportables bajo ciertos supuestos previstos en el propio CFF.

Asimismo, es muy importante destacar que los contribuyentes son los obligados a revelar todos los esquemas reportables que se hayan diseñado, comercializado, organizado, implementado o administrado antes del 1º de enero de 2020, cuando alguno de sus efectos fiscales se refleje en los ejercicios fiscales comprendidos a partir de 2020.

► *“Asesor fiscal”*

Un asesor fiscal es “cualquier persona física o moral que, en el curso ordinario de sus actividades, 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 su disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero”.

Los asesores fiscales personas físicas, que presten servicios a través de una persona moral, no están obligados a revelar esquemas reportables, siempre que la misma persona moral revele el esquema reportable, por ser considerada asesor fiscal. En caso de que varios asesores fiscales se encuentren obligados a revelar un mismo esquema reportable, se considerará que se cumple con la obligación de revelar dicho esquema, si sólo uno de ellos revela el esquema a nombre y por cuenta de todos ellos.

En estos casos, los asesores fiscales deberán emitir una constancia a los demás asesores fiscales que sean liberados de la obligación de revelar el esquema reportable. Dicha constancia deberá emitirse en términos de la regla 2.22.23 de la RMF.

En caso de que los asesores fiscales liberados de la obligación de revelar el esquema reportable no estuvieren de acuerdo con el contenido de la declaración informativa mediante la cual se reveló un esquema reportable, o bien, consideren necesario proporcionar mayor información, podrán presentar una declaración informativa complementaria mediante la ficha de trámite 300/CFF “Declaración informativa complementaria para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados, presentada por los asesores fiscales liberados de la obligación de revelar el esquema reportable” contenida en el Anexo 1-A de la RMF. Esta declaración informativa complementaria únicamente surtirá efectos para el asesor fiscal que la presente.

Durante el proceso legislativo que dio origen a las disposiciones relativas a los esquemas reportables, la Cámara de Diputados realizó diversos cambios a la definición de asesor fiscal, para aclarar que los asesores tendrán tal carácter, sólo cuando realicen esas actividades en relación con la totalidad del esquema y no cuando su intervención sea en un solo paso de dicho esquema, y esto implique que pueda reconocer todos los efectos del mismo.

No obstante la anterior aclaración, persisten diversas dudas respecto a la participación de personas morales o despachos que prestan asesoría fiscal conjuntamente con otros servicios, y que pueden participar en el diseño, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema, pero prestan servicios de auditoría, consultoría financiera, administración de proyectos y/o legales, sin que su participación en dicha transacción conlleve actividades de asesoría fiscal.

Si bien se incluye la necesidad de que un asesor fiscal debe ser una persona que en el marco ordinario de sus actividades realice servicios de asesoría fiscal, la definición fiscal mexicana omitió considerar expresamente la recomendación hecha en la Acción 12 BEPS de vincular las actividades mencionadas a la obtención del beneficio fiscal o a los aspectos fiscales de la transacción.

► *Asesor fiscal mexicano y extranjero*

Los asesores fiscales obligados de conformidad con el Título VI del CFF, 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 LISR, siempre que las actividades atribuibles a dicho establecimiento permanente sean aquéllas realizadas por un asesor fiscal.

Cuando un asesor fiscal residente en el extranjero tenga en México un establecimiento permanente o una parte relacionada, se presume, salvo prueba en contrario, que la asesoría fiscal fue prestada por estos últimos.

Esta presunción también es aplicable cuando un tercero que sea un residente en México o un establecimiento permanente de un residente en el extranjero realice actividades de asesoría fiscal bajo la misma marca o el mismo nombre comercial que el asesor fiscal residente en el extranjero. En este caso, el obligado a revelar el esquema reportable será el establecimiento permanente, la parte relacionada o el tercero.

► *Prestadoras de servicio de un grupo empresarial, ¿asesores fiscales?*

En los casos de los grupos empresariales que cuentan con prestadoras de servicios que agrupen las actividades administrativas del grupo, se deberá analizar si las mismas califican como asesores fiscales, pues no existe ninguna exclusión que las descarte, si en el curso ordinario de sus actividades prestan servicios de asesoría fiscal (para lo cual será necesario revisar los contratos de prestación de servicios y el tipo de actividades que normalmente prestan a las demás empresas del grupo) y si participaron en el diseño, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema (principalmente cuando no fueron contratados asesores externos).

► *Accionistas y funcionarios de una empresa, ¿asesores fiscales?*

Los esquemas reportables que hayan sido diseñados, organizados, implementados y administrados por los contribuyentes, deberán ser revelados directamente por éstos. En este caso en particular, cuando el contribuyente sea una persona moral, las personas físicas que sean los asesores fiscales responsables del esquema reportable y que tengan acciones o participaciones en dicho contribuyente, o con los que mantenga una relación de subordinación laboral, quedarán excluidas de la obligación de revelar siempre y cuando se indique como parte de la información del esquema reportable, el nombre y el Registro Federal de Contribuyentes ("RFC") de las personas físicas a las cuales se está liberando de la obligación de revelar.

En este sentido, se puede inferir que los accionistas, socios, gerentes, directores o cualquier empleado de una persona moral que participe en el diseño, organización, implementación y administración de un esquema reportable, pudieran tener la obligación de revelar el esquema, para el cual no fue contratado un asesor fiscal externo, en la medida en que califiquen como asesores fiscales, esto es, que en el marco ordinario de sus actividades presten servicios de asesoría fiscal. Lo anterior es sumamente relevante para los Directores o Gerentes Fiscales de las empresas.

► *Supuestos de revelación a cargo de contribuyentes*

Los contribuyentes obligados de conformidad con las disposiciones del Título VI del CFF son los residentes en México y residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México, cuando (i) sus declaraciones fiscales reflejen los beneficios fiscales del esquema reportable, o (ii) realicen operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero y los esquemas generen beneficios fiscales en México a estos últimos derivado de dichas operaciones.

Es importante destacar que un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, no tiene obligaciones conforme al Título VI del CFF. Sus asesores o sus partes relacionadas residentes en México, pueden llegar a tenerlas por los esquemas que los beneficien, pero nunca ellos directamente.

SECCIÓN IV

FECHA DE REVELACIÓN DE LOS ESQUEMAS REPORTABLES Y ENTREGA DE CONSTANCIA

► *Asesores fiscales*

Tratándose de la revelación de esquemas reportables generalizados, los asesores fiscales tendrán la obligación de revelar el esquema dentro de los 30 días siguientes al día en que se realice el primer contacto para su comercialización, entendiéndose que se realiza el primer contacto para su comercialización, cuando se toman las medidas necesarias para que terceros conozcan la existencia del esquema.

Cuando se trate de esquemas reportables personalizados, los asesores fiscales tendrán la obligación de revelar el esquema dentro de los 30 días siguientes al día en que el esquema esté disponible para el contribuyente para su implementación, o se realice el primer hecho o acto jurídico que forme parte del esquema, lo que suceda primero.

La constancia que debe emitir el asesor fiscal al contribuyente, cuando considere que el esquema no es reportable o exista un impedimento para revelar el esquema, deberá entregarse dentro de los 5 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.

Finalmente, en el mes de febrero de cada año, los asesores fiscales deberán presentar una declaración informativa que contenga una lista con los nombres, denominaciones o razones sociales de los contribuyentes, así como su clave de RFC, a los cuales brindaron asesoría fiscal respecto a los esquemas reportables. Para cumplir con dicha obligación, se deberá de presentar una declaración en términos de la ficha de trámite 303/CFF “Declaración informativa para proporcionar los datos de los contribuyentes a los cuales se les comercializó un esquema reportable generalizado o personalizado” del Anexo 1-A de la RMF.

► *Contribuyentes*

Los contribuyentes deberán revelar esquemas reportables a partir de que presenten las declaraciones en las cuales se reflejen los beneficios fiscales. Al día de hoy, ni el CFF ni las reglas y fichas de la RMF señalan un plazo específico para que los contribuyentes reporten los esquemas; la ficha de trámite 298/CFF “Declaración informativa para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados” únicamente se refiere a los supuestos que le son aplicables a los asesores fiscales, por lo que deberemos esperar a que salgan los formatos de las nuevas declaraciones, para verificar si en las mismas se contiene un supuesto en este sentido.

► *Esquemas reportables 2020*

Como se señaló anteriormente, el régimen de esquemas reportables entró en vigor a partir del 1° de enero de 2020; no obstante, de conformidad con la fracción II del artículo octavo transitorio del CFF, los plazos previstos para cumplir con obligaciones relativas a esquemas reportables, empezarán a computarse a partir del 1° de enero de 2021, lo que significa que cualquier transacción que se considere genera un beneficio fiscal en el ejercicio de 2020 y que cumpla con alguna de las características señaladas en el artículo 199 del CFF, tendrá que declararse por los asesores fiscales contando 30 días a partir de dicha fecha, plazo que en principio vencería el 11 de febrero de 2021.

Ahora bien, el plazo de 5 días para entregar las constancias no reportables vencería el 8 de enero, siendo altamente criticable que al día de hoy existan muchas reglas pendientes por emitirse, que son necesarias para entender la forma en que dichas constancias deben prepararse, así como que el formato todavía no está disponible en la página del Servicio de Administración Tributaria (“SAT”).

Por su parte, en aquellos casos en que los contribuyentes deban revelar esquemas considerados reportables de ejercicios anteriores, y cuyos efectos se reflejen en algún ejercicio fiscal a partir de 2020, tampoco está clara la fecha en que deben revelarse, pues como se señaló anteriormente, dicha obligación surge a partir de que se presentan las declaraciones en las cuales se refleja el beneficio, fecha que en principio sería el 31 de marzo de 2021, en relación con la declaración anual del ISR de las personas morales. Sin embargo, existen otras declaraciones que se presentan de forma mensual, respecto de las cuales la obligación de reportar pareciera que sería el primer día hábil del año, que sería

el 4 de enero de 2021, siendo altamente criticable que al día de hoy no se tenga certeza sobre estas fechas.

► *Esquemas reportables anteriores a 2020*

Los esquemas reportables diseñados, comercializados, organizados, implementados o administrados, con anterioridad al año de 2020, cuando alguno de sus efectos fiscales se refleje en ejercicios fiscales a partir del 2020, tendrán que declararse obligatoriamente a partir del 1° de enero de 2021. Esta obligación es exclusiva de los contribuyentes y la obligación también nace a partir de que se presente la declaración en la que se haya reflejado el beneficio fiscal. Esto es, si se trata de un beneficio reflejado en la declaración anual del ejercicio fiscal de 2020, el 31 de marzo sería la fecha para reportar el esquema. Sin embargo, si el beneficio se aplicó en alguna declaración de pagos provisionales, en alguna declaración mensual de retenciones o en alguna declaración mensual de IVA, pareciera que la obligación se tiene el primer día hábil del año, que en principio sería el 4 de enero.

SECCIÓN V

¿QUÉ DEBE INCLUIR LA DECLARACIÓN INFORMATIVA PARA REVELAR ESQUEMAS REPORTABLES GENERALIZADOS Y PERSONALIZADOS?

La revelación de un esquema reportable debe incluir los datos previstos en el artículo 200 del CFF, así como lo señalado por las reglas 2.22.4 a la 2.22.22, y 2.22.25 de la RMF, publicadas el 18 de noviembre de 2020 en el DOF.

Adicionalmente, el 23 de noviembre de 2020 fueron publicados los Anexos 1, 1-A, 3, 11, 14 y 23 de la Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020. Como parte del Anexo 1-A fueron publicadas las fichas de trámite necesarias para el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes en materia de revelación de esquemas reportables, mismas que están identificadas en la Sección VI “Otras obligaciones de esquemas reportables” del presente Manual.

De igual forma, en dichas fichas se hace referencia al contenido del micrositio <http://omawww.sat.gob.mx/EsquemasReportables/>, mismo que al día de hoy no contiene la información a que hacen referencia las fichas, así como a la “Guía de llenado de la declaración informativa para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados”, la cual tampoco ha sido publicada.

La revelación del esquema reportable, en términos del artículo 200 del CFF, deberá incluir al menos lo siguiente:

- » Nombre, denominación o razón social, y el RFC del asesor fiscal o contribuyente que esté revelando el esquema reportable. Esta información es aplicable para asesores fiscales y contribuyentes. Cuando un asesor fiscal revele un esquema reportable a nombre y por cuenta de otros asesores fiscales, también deberá proporcionar información respecto de éstos.
- » Los asesores fiscales o contribuyentes que sean personas morales y que estén obligados a revelar, deberán indicar el nombre y el RFC de contribuyentes de las personas físicas a las cuales se esté liberando de la obligación de revelar.

- » Nombre de los representantes legales de los asesores fiscales y contribuyentes para fines del procedimiento previsto en el Título VI del CFF.
- » Tratándose de esquemas reportables personalizados, que deban ser revelados por asesores fiscales, se deberá indicar el nombre, denominación o razón social del contribuyente potencialmente beneficiado por el esquema y su RFC. Cuando se trate de un contribuyente residente en el extranjero que no tenga RFC, se deberá indicar el país o jurisdicción de su residencia fiscal y constitución, su número de identificación fiscal, su domicilio fiscal y cualquier dato de localización.
- » Los esquemas reportables que deban ser revelados por contribuyentes, deberán indicar el nombre, denominación o razón social de los asesores fiscales en caso de que existan. Si los asesores fiscales son residentes en México o establecimientos permanentes de un residente en el extranjero, se deberá indicar su RFC y en caso de no contar con ese dato, cualquier dato para su localización.
- » Descripción detallada del esquema reportable, entendido esto como 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, así como las disposiciones jurídicas nacionales o extranjeras aplicables.
- » En las reglas 2.22.4 a la 2.22.22, y 2.22.25 de la RMF, se contiene un listado de la información y documentación que debe entregarse por cada uno de los supuestos previstos en el artículo 199 del CFF. La misma es extensa y difícil de detallar en un Manual, pero es importante destacar que en algunos casos excede la propia información que se requiere en el CFF y en otros casos resulta muy poco clara, como se puede advertir en los siguientes supuestos:
 - *En algunos casos se pide señalar la razón de negocios y los motivos que dieron lugar a la implementación del esquema reportable. Recomendamos tener especial cuidado en la forma en que se revela esta información, por la relación que pudiera tener con el artículo 5-A del CFF en los términos antes apuntados.*
 - *En prácticamente todas las reglas se requiere mencionar a las personas que “auxilian o auxiliarán” en la implementación del esquema, sin señalar si se refieren a abogados, asesores fiscales, banqueros, administradores, personal del contribuyente o sus filiales, etc.*
 - *De igual forma, respecto a la aplicación de tratados, se prevé la obligación de indicar bajo protesta de decir verdad si el residente en el extranjero que aplica o aplicará un convenio para evitar la doble imposición suscrito por México es el beneficiario efectivo, supuesto que, como fue señalado anteriormente, está*

totalmente fuera del alcance de un asesor, pues se trataría de una manifestación a nombre y por cuenta de un tercero.

- *También en muchos supuestos se pide indicar el tratamiento contable y las Normas de Información Financiera que fueron aplicadas, siendo que es altamente probable que los asesores fiscales desconozcan dicho tratamiento, pues se trata de una rama de profesión completamente distinta y que incluso, por temas de independencia, a nivel mundial se ha intentado desvincular de la asesoría fiscal prestada.*
- *De igual forma, consideramos será difícil proporcionar las disposiciones jurídicas extranjeras aplicables, ya que los contribuyentes o los asesores fiscales en México no siempre tendrán conocimiento sobre la aplicabilidad de las mismas.*
- » Descripción detallada sobre el beneficio fiscal obtenido o esperado.
- » Nombre, denominación o razón social, RFC y cualquier otra información fiscal de las personas morales o figuras jurídicas que formen parte del esquema reportable revelado, indicando cuáles de ellas fueron creadas dentro de los últimos 2 años de calendario, o cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido o enajenado en el mismo periodo.
- » Ejercicios fiscales en los cuales se espera implementar o se haya implementado el esquema.
- » Cualquier otra información que se considere relevante para fines de su revisión.

Los contribuyentes no están obligados a revelar en todos los casos un esquema reportable, pues como se señaló anteriormente, los obligados primarios son los asesores fiscales. Sin embargo, los contribuyentes estarán obligados a revelar los esquemas reportables de conformidad con el artículo 200 del CFF, la regla 2.22.1 de la RMF y la ficha de trámite 298/CFF “Declaración informativa para revelar esquema reportables generalizados y personalizados” contenida en el Anexo 1-A de la RMF, en los siguientes supuestos:

- » Cuando el asesor fiscal no le proporcione el número de identificación del esquema reportable emitido por el SAT, ni le otorgue una constancia que señale que el esquema no es reportable.

El contribuyente únicamente quedará relevado de la obligación de reportar un esquema, cuando su asesor lo hubiere reportado, lo cual es lógico, o cuando el mismo le entregue la constancia motivando por qué el esquema implementado no es reportable, por lo que será muy importante que los contribuyentes obtengan

esta constancia respecto de todos los esquemas que no se consideren reportables.

Incluso, existen algunas interpretaciones que pudieran llevar a la conclusión de que al no contar con una constancia de esquema no reportable, un esquema que en principio no sería reportable conforme a los supuestos previstos en el CFF, pudiera considerarse reportable por ese simple hecho.

- » Cuando el esquema reportable haya sido diseñado, implementado y administrado por el contribuyente.
- » Cuando 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 considere asesor fiscal.
- » Cuando el asesor fiscal sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México, o cuando teniéndolo, las actividades atribuibles a dicho establecimiento permanente no sean aquéllas realizadas por un asesor fiscal.
- » Cuando exista un impedimento legal para que el asesor revele el esquema reportable.

Los asesores fiscales no podrán invocar como impedimento para la revelación de un esquema reportable el secreto profesional previsto en el artículo 36 de la Ley Reglamentaria del Artículo 5º Constitucional, pues si bien existen precedentes judiciales que señalan que este principio se encuentra regulado de manera implícita a través de la protección a los derechos humanos de intimidad y privacidad de las personas, el artículo 5º constitucional señala que el secreto profesional no será aplicable en aquellos casos que las leyes establezcan la obligación de revelar información y el artículo 197 del CFF expresamente señala que la revelación de esquema reportables “no constituirá una violación a la obligación de guardar un secreto conocido al amparo de alguna profesión”.

Ahora bien, es importante destacar que pueden existir profesionistas que puedan estar regulados por la legislación de otro país, que les pudiera imponer obligaciones para reportar los esquemas, así como que también pueden existir restricciones derivadas de la firma de contratos de confidencialidad o que estén amparados bajo las leyes de protección a la propiedad intelectual o industrial. Sin embargo, es muy importante que los acuerdos de confidencialidad tengan sustancia y materialidad, pues de lo contrario pueden ser vistos como un mecanismo para evitar revelar un esquema reportable.

Además, es muy importante destacar que el asesor fiscal deberá entregar la constancia motivando el impedimento legal para reportar, y que las disposiciones fiscales no lo relevan de incluir los datos del contribuyente al que prestó servicios en relación con un esquema reportable, en la declaración anual que debe presentarse en el mes de febrero de cada año.

- » Cuando exista un acuerdo entre el asesor fiscal y el contribuyente para que el contribuyente sea el obligado a revelar el esquema reportable, lo cual jurídicamente generaría un impedimento para que el asesor revele el esquema y, en su lugar, simplemente tenga que entregar la constancia motivando las razones por las que existe este impedimento legal en términos del artículo 197, séptimo párrafo del CFF e incluir la información correspondiente en su declaración anual.

A efecto de lograr mayor claridad en cuanto a los requisitos establecidos en el artículo 200 del CFF, y en las reglas misceláneas emitidas para estos fines, se recomienda revisar el [archivo](#) denominado “Esquemas Reportables de información requerida” de extensión .xlsx, en el cual se podrán apreciar los requisitos necesarios para cada uno de los supuestos previstos en el artículo 199 del mismo Código.

SECCIÓN VI

OTRAS OBLIGACIONES DE ESQUEMAS REPORTABLES

▶ *Obligaciones de los asesores fiscales*

Los asesores fiscales estarán obligados a proporcionar el número de identificación del esquema reportable emitido por el SAT a cada uno de los contribuyentes que tenga la intención de implementar dicho esquema.

▶ *Obligaciones de los contribuyentes*

Los contribuyentes que implementen un esquema reportable se encuentran obligados a incluir el número de identificación del mismo en su declaración anual correspondiente al ejercicio en el cual se llevó a cabo el primer hecho o acto jurídico para la implementación del esquema reportable y en los ejercicios fiscales subsecuentes cuando el esquema continúe surtiendo efectos fiscales.

▶ *Obligaciones adicionales de los asesores fiscales y los contribuyentes*

El asesor fiscal y el contribuyente deberán informar al SAT de cualquier modificación a la información reportada de conformidad con el artículo 200 del CFF, o de cualquier modificación realizada con posterioridad a la revelación del esquema reportable, dentro de los 20 días siguientes a dicha modificación.

Los asesores fiscales y los contribuyentes se encontrarán obligados a presentar información adicional, en un plazo máximo de 30 días, cuando las autoridades fiscales así lo requieran, o bien, tendrán derecho a presentar, dentro de ese mismo plazo, una manifestación bajo protesta de decir verdad que señale que éstos no se encuentren en posesión de la misma, la cual deberá de presentarse en términos de lo dispuesto por la ficha de trámite 302/CFF “Solicitud de información adicional a los asesores fiscales y contribuyentes” del Anexo 1-A de la RMF.

► *Informativa artículo 31-A del CFF*

Es importante destacar que durante el proceso legislativo que dio origen a la obligación de revelar esquemas reportables, se eliminaron varios supuestos del artículo 199 del CFF, ya que en principio los mismos se incluyen en la información que debe reportarse de manera trimestral en términos del artículo 31-A del mismo CFF, conforme a lo siguiente:

- » Operaciones financieras derivadas y aquéllas referidas a un subyacente que no cotice en un mercado reconocido.
- » Operaciones con partes relacionadas.
- » Las relativas a la participación en el capital de sociedades y cambios en la residencia fiscal.
- » Reorganizaciones y reestructuras corporativas.
- » Enajenaciones y aportaciones de bienes y activos financieros; operaciones con países con sistema de tributación territorial; operaciones de financiamiento y sus intereses; pérdidas fiscales; reembolsos de capital; y pago de dividendos.

► *Auditorías*

De acuerdo con lo previsto por el último párrafo del artículo 202 y por la fracción XI del artículo 42 del CFF, las autoridades fiscales podrán practicar visitas domiciliarias a los asesores fiscales a fin de verificar que se hayan cumplido con las obligaciones previstas en los artículos 197 a 202 del CFF.

Es importante mencionar que la resolución que emitan las autoridades fiscales puede ser controvertida por el contribuyente o por el asesor fiscal.

SECCIÓN VII

SANCIONES

En caso de no cumplir con las disposiciones relativas a los esquemas reportables, se establecen nuevas infracciones y sanciones aplicables a los asesores fiscales y a los contribuyentes, de conformidad con lo siguiente:

<i>Asesores fiscales</i>	
Infracción	Sanción
No revelar un esquema reportable, revelarlo de forma incompleta o con errores, o hacerlo de forma extemporánea, salvo que se haga de forma espontánea.	De \$50,000.00 a \$20,000,000.00 MXN
No revelar un esquema reportable generalizado, que no haya sido implementado.	De \$15,000.00 a \$20,000.00 MXN
No proporcionar el número de identificación del esquema reportable a los contribuyentes de conformidad con el artículo 202 del CFF.	De \$20,000.00 a \$25,000.00 MXN
No atender el requerimiento de información adicional que efectúe la autoridad fiscal o manifestar falsamente que no cuenta con la información requerida respecto al esquema reportable en los términos del artículo 201 del CFF.	De \$100,000.00 a \$300,000.00 MXN
No expedir alguna de las constancias a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 197 del CFF.	De \$25,000.00 a \$30,000.00 MXN
No informar al SAT cualquier cambio que suceda con posterioridad a la revelación del esquema reportable de conformidad con lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 202 del CFF. Asimismo, presentar de forma extemporánea, salvo que se haga de forma espontánea, la información señalada en las fracciones VI, VII y VIII del artículo 200 del CFF.	De \$100,000.00 a \$500,000.00 MXN
No presentar la declaración informativa que contenga una lista con los nombres, denominaciones o razones sociales de los contribuyentes, así como su clave en el RFC, a los cuales brindó asesoría fiscal respecto a los esquemas reportables, a que hace referencia el artículo 197 del CFF.	De \$50,000.00 a \$70,000.00 MXN

Contribuyentes

Infracción	Sanción
No revelar un esquema reportable, revelarlo de forma incompleta o con errores.	En este supuesto no se aplicará el beneficio fiscal previsto en el esquema reportable y se aplicará una sanción económica equivalente a una cantidad entre el 50% y el 75% del monto del beneficio fiscal del esquema reportable que se obtuvo o se esperó obtener en todos los ejercicios fiscales que involucra o involucraría la aplicación del esquema.
No incluir el número de identificación del esquema reportable obtenido directamente del SAT o a través de un asesor fiscal en su declaración de impuestos conforme a lo dispuesto en el artículo 202 de este CFF.	De \$50,000.00 a \$100,000.00 MXN
No atender el requerimiento de información adicional que efectúe la autoridad fiscal o manifestar falsamente que no cuenta con la información requerida respecto al esquema reportable en los términos del artículo 201 del CFF.	De \$100,000.00 a \$350,000.00 MXN
No informar al SAT cualquier cambio que suceda con posterioridad a la revelación del esquema reportable, de conformidad con lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 202 del CFF. Asimismo, informar de forma extemporánea en el caso de la información señalada en las fracciones VI, VII y VIII del artículo 200 del CFF.	De \$200,000.00 a \$2,000,000.00 MXN

DATOS DE CONTACTO

En caso de requerir información adicional, favor de contactar a:

Oscar López Velarde

Socio

olopezvelarde@ritch.com.mx

+52 (55) 9178 7030

Santiago Llano Zapatero

Socio

sllano@ritch.com.mx

+52 (55) 9178 7009