

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

En la exposición de motivos expuesto por el Ejecutivo Federal, se menciona que:

1. Es necesario obtener información sobre temas que las autoridades fiscales han identificado como áreas de riesgo durante el ejercicio de sus funciones.
2. Al conocer los esquemas de forma previa a su implementación, se puede evaluar su viabilidad y dar a conocer a los contribuyentes y asesores fiscales su criterio, dando mayor seguridad jurídica.
3. Para evitar cargas innecesarias, se considera que las autoridades fiscales mediante reglas de carácter general puedan establecer un umbral de mínimos para efectos de determinar qué esquemas deben de ser revelados.

PUNTOS SENSIBLES

El diseño e incorporación de esta reglamentación sigue la experiencia de Reino Unido, Estados Unidos de América, Canadá e Irlanda, que han implementado medidas análogas con enfoques distintos y alcances más acotados de los que se prevén en México.



En este número

ESQUEMAS REPORTABLES

L.C. y E.F. Hugo Álvarez Méndez
Socio Fundador
Álvarez Consultoría

REGIMEN FISCAL DE ESQUEMAS REPORTABLES

En los últimos años, el fisco de los diferentes países integrantes de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) han externado su preocupación por la falta de conocimiento oportuno acerca de las planeaciones y estrategias fiscales de los contribuyentes.

En este sentido, la Acción 12 de BEPS (por sus siglas en inglés según el acrónimo “Base Erosion and Profit Shifting”, en español, “Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios”), que se titula “Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva”, emitido en 2015, se menciona la importancia de que las administraciones fiscales cuenten con información puntual, exhaustiva y pertinente sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva que les permitan responder con prontitud a eventuales riesgos fiscales, mediante inspecciones tributarias o modificaciones a la legislación.

En México, el 8 de septiembre de 2019, el Ejecutivo Federal sometió a consideración del Congreso de la Unión la iniciativa de decreto que reforma, entre otras leyes fiscales, al Código Fiscal de la Federación (CFF), en el cual se propuso agregar el Título VI denominado “De la revelación de los esquemas reportables”.

A visión de la Autoridad Fiscal y de algunos colegas, esta iniciativa de reforma es “parafiscal”, ya que la intención del Fisco no es “cobrar” mayores contribuciones o multas, más bien que los contribuyentes sean cumplidos fiscalmente.

Bajo este orden de ideas, el 09 de diciembre de 2019 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF), una de las obligaciones fiscales que se incorpora a la legislación mexicana dentro del paquete de Reforma Fiscal 2020, misma que aún a la fecha de la publicación de este número sigue preocupando a los contribuyentes, hablo de la denominada Revelación de Esquemas Reportables, aplicable a asesores fiscales o contribuyentes respecto de operaciones o esquemas específicos que brindan un beneficio fiscal, y que a juicio del fisco pudiera identificarse como agresivos o abusivos.

El objetivo de los esquemas es en términos generales fortalecer y robustecer los sistemas de fiscalización, al revelar información al Servicio de Administración Tributaria (SAT), como lo es cualquier plan, propuesta o recomendación fiscal que se le otorgue a un contribuyente, con la finalidad de llevar a cabo una serie de actos encaminados a generar un ahorro fiscal.

El Régimen denominado “De la Revelación de Esquemas Reportables” esta contenido en los artículos 197 al 202 del CFF, y ahí se establece que los asesores fiscales se encuentran obligados a revelar al SAT los esquemas reportables, cuya clasificación es de la siguiente manera:

El Secreto Fiscal

La revelación de esquemas reportables de conformidad con el artículo 197 del CFF, señala que no constituye una violación a la obligación de guardar un secreto conocido al amparo de alguna profesión.

No obstante lo anterior, puede haber diversos impedimentos para que el asesor reporte los esquemas. Por ejemplo, el artículo 210 del Código Penal Federal (CPF) tipifica como delito al que, sin justa causa, con perjuicio de alguien y sin consentimiento del que pueda resultar perjudicado, revele algún secreto o comunicación reservada que conoce o ha recibido con motivo de su empleo, cargo o puesto, incrementándose la sanción cuando la revelación punible sea hecha por la persona que presta servicios profesionales o técnicos.



“Los esquemas a reportarse basta que tengan cualquiera de las 14 características señaladas en el artículo 199 del CFF, pero yo agregaría una más que es cualquier mecanismo que intente evitar el revelar esquemas reportables”.

L.C. y E.F. Hugo Álvarez Méndez
Socio Fundador
Álvarez Consultoría

I. Esquemas generalizados:

Aquellos que busquen comercializarse de manera masiva a todo tipo de contribuyente o a un grupo específico.

II. Esquemas personalizados:

En términos generales son aquellos que se diseñan para cubrir circunstancias particulares de un contribuyente.

Al respecto, la revelación se realizará a través de una **declaración informativa** que se presentará por medio de los mecanismos que disponga el SAT, y cuyo plazo para informar al SAT es:

- 30 días posteriores al día en que el esquema esté disponible para el contribuyente, o en su caso
- Cuando se realice el primer acto jurídico para el ejercicio 2020.

No obstante, lo anterior, la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) establece que la fecha de inicio para realizar las revelaciones de los esquemas reportables será el 1º de enero de 2021.

Cabe mencionar que, en relación con los esquemas reportables, deberán ser revelados los diseñados, comercializados, organizados, implementados o administrados a partir del ejercicio 2020, o con anterioridad a ese año, cuando alguno de sus efectos fiscales se refleje en los ejercicios fiscales comprendidos a partir de 2020. Para estos efectos, los contribuyentes serán los únicos obligados a realizar la Revelación de estos Esquemas.

Ahora bien, en primera instancia, deberán reportar los esquemas, los asesores fiscales residentes en México y en el extranjero con establecimiento permanente en el país, si a ese establecimiento se le atribuye la actividad de asesoría.

No obstante, lo anterior, para saber si alguien es sujeto a tal obligación, en primera instancia

debemos revisar el concepto de asesor fiscal contenido en el artículo 197 del CFF:

“Se entiende como **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”.

Es posible que lo manifestado en el artículo 197 de CFF, respecto a que debe entenderse como asesor fiscal pueda resultar ambiguo, toda vez que no se especifica si se tienen que dar todos los elementos o solo uno, para ser considerado como un asesor fiscal; aunado al hecho de que, como asesor, no siempre se participa en todas las etapas de implementación de lo que se podría definir como un esquema reportable.

Por otra parte, se considera “**esquema**” a cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada de forma expresa o tácita con el objetivo de materializar una serie de actos jurídicos. Lo anterior da nacimiento a otro punto de controversia, ya que los preceptos anteriores no hacen referencia a los alcances de una opinión, consulta o sugerencia. En mi opinión la Autoridad Fiscal podría considerar todos los conceptos anteriores como sinónimos, por lo que es importante saber la esencia de lo que busca la Autoridad Fiscal.

Ahora bien, en caso de que varios asesores se encuentren obligados a revelar un mismo esquema reportable, basta con que uno de ellos lo haga, a nombre y por cuenta de todos, debiendo incluir el nombre y Registro Federal de Contribuyentes (RFC) de cada uno de ellos en la declaración en la que se revele.



En los últimos años, el fisco de los diferentes países integrantes de la OCDE han externado su preocupación por la falta de conocimiento oportuno acerca de las planeaciones y estrategias fiscales de los contribuyentes.

Éste también deberá emitir una constancia a los demás asesores fiscales que sean liberados de la obligación, en la cual les indique que ha revelado el esquema reportable, a la que se deberá anexar una copia de la declaración informativa a través de la cual se reveló el esquema, así como una copia del acuse de recibo de esa declaración y el certificado donde se asigne el número de identificación del esquema.

Si alguno de los asesores fiscales no recibe la referida constancia o no se encuentra de acuerdo con el contenido de la declaración, seguirá obligado a revelar el esquema reportable. Igualmente, si desea proporcionar más información, hará una declaración informativa complementaria que sólo tendrá efectos para el asesor fiscal que la haya presentado.

Si se trata de un esquema que genere beneficios fiscales en México, pero que no sea reportable por no tener las 14 características que se señalan en el artículo 199 del CFF, el asesor fiscal debe expedir una constancia al contribuyente en la que justifique y motive las razones por las cuales lo considere no reportable.

Por excepción, los contribuyentes que obtengan el beneficio fiscal se encuentran obligados a reportar, en los siguientes supuestos:

a) Cuando el asesor fiscal no les proporcione el número que identifique el esquema ni le otorgue una Doctrina constancia que señale que el esquema no es reportable, siendo, por cierto, estas dos conductas una infracción para el asesor fiscal, que se sanciona con multas que van de \$20,000 a \$30,000.

b) Cuando haya sido diseñado, organizado, implementado y administrado por el contribuyente. Las personas físicas que sean accionistas o empleados del contribuyente persona moral y que funjan como los asesores fiscales responsables del esquema reportable, de inicio no tienen obligación de reportar si no se consideran asesores fiscales, es

decir, si no realizan actividades de asesoría fiscal en el curso ordinario de su actividad.

En caso contrario, sólo deberán reportar si el contribuyente no indica en la declaración en la que reporte el esquema, el nombre y clave en el RFC de las personas físicas citadas.

c) 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 considera asesor fiscal, es decir, que en el curso ordinario de su actividad no realice actividades de asesoría fiscal o que no participe o ponga a disposición del contribuyente, la totalidad de un esquema reportable.

d) Cuando el asesor fiscal sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional.

e) Cuando exista un impedimento legal para que el asesor fiscal revele el esquema reportable, en cuyo caso, éste deberá entregar una constancia al contribuyente 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 de éste, lo que suceda primero. La sanción por no entregarla va de \$20,000 a \$30,000.

f) Cuando exista un acuerdo entre el asesor fiscal y el contribuyente, para que sea este último el obligado a revelar el esquema reportable.

Finalmente, sólo se encuentran obligados a reportar los contribuyentes residentes en México y residentes en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional. También, si éstos realizan operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero y esos esquemas generen beneficios fiscales en México a las citadas partes relacionadas.

PROPUESTA ORIGINAL DE ESQUEMAS

En la propuesta del Ejecutivo venían listadas 29 características, pero el Congreso de la Unión eliminó 15 de ellas, por limitarlas a las que generan verdaderos riesgos y evitar así cargas administrativas innecesarias al tener algunas características generales, las cuales ocasionarían que un elevado número de esquemas de planeación sea considerado reportable, o llegar al absurdo de que casi cualquier esquema debiera informarse a la autoridad, sin suponer verdaderas áreas de riesgo.

Antecedentes de esta Reforma Fiscal 2020

Desde hace varios años, las autoridades fiscales han implementado diversas acciones para evitar la evasión fiscal derivada de ciertos esquemas ilegales en los que se utiliza la subcontratación de personal, toda vez que afecta gravemente a los trabajadores y a sus familias, fomentando la competencia desleal entre empresas y mermando los ingresos públicos para el financiamiento de la seguridad social.

De manera particular, en 2017 se establecieron gravosos requisitos, los cuales debían cumplirse para poder deducir los pagos por servicios de subcontratación de personal, dentro de los que se establecía la obligación de los contratantes de obtener información relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales y de seguridad social de los patrones de los empleados subcontratados.



En ese sentido, existe la obligación de revelar un esquema reportable, sin importar la residencia fiscal del contribuyente, siempre que éste obtenga un beneficio fiscal en México, ya sea directo o indirecto. Hay que recordar que se entiende como beneficio fiscal a cualquiera de los supuestos señalados en el quinto párrafo del artículo 50-A del CFF, mismo que señala que beneficios fiscales son cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución.

Esquemas Reportables

De conformidad al artículo 199 del CFF, se considera un esquema reportable, cualquiera que genere o pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y tenga alguna de las siguientes características:

- I. Evite el intercambio de información fiscal o financiera entre autoridades fiscales.
- II. Evite la aplicación del régimen de REFIPRES o entidades extranjeras transparentes fiscales.
- III. Impliquen transmisión de pérdidas fiscales a otras entidades.
- IV. Retorne total o parcialmente pagos a la persona que los efectuó (o a sus socios o partes relacionadas) a través de operaciones interconectadas.
- V. Se aplique un Tratado Fiscal, y el ingreso no esté gravado o con gravamen reducido en el extranjero.
- VI. Involucre operaciones con partes relacionadas en supuestos específicos, tales como de difícil valuación, reestructuración, o no involucren una contraprestación.
- VII. Se evite constituir un Establecimiento Permanente.
- VIII. Impliquen la transmisión de activos depreciados parcial o totalmente, para que una parte relacionada lo deprecie.
- IX. Se involucre un mecanismo híbrido.

X. Se evite la identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos.

XI. Implique el refrescamiento de pérdidas fiscales por caducar.

XII. Evite la aplicación del 10% del ISR sobre dividendos.

XIII. Implique el arrendamiento y posterior subarrendamiento al arrendador original o una parte relacionada.

XIV. Involucre operaciones cuyos registros contables y fiscales presenten diferencias mayores 20%.

XV. Mecanismos que eviten la aplicación de disposiciones de esquemas reportables.

Ahora bien, existe **otra declaración informativa** que deberán presentar los asesores fiscales en el mes de febrero de cada año, que contenga una lista con los nombre, denominaciones o razones sociales de los contribuyentes, así como su RFC a los cuales brindó asesoría respecto a los esquemas reportables.

En este sentido, el SAT aun tiene pendiente publicar en su Portal, los instructivos y formatos guía para presentar dichas declaraciones informativas, por lo que derivado de ello la Procuraduría de la Defensa Del Contribuyente (PRODECON), mediante el oficio PRODECON/SASEN/370/2020 del 13 de julio requirió al SAT, información sobre el estatus de estas reglas.

El SAT, con el oficio 600-01-03-2020-23080 de fecha 5 de agosto de 2020, respondió a la petición de la PRODECON, señalando que se está trabajando en la elaboración de las reglas de carácter general, la creación de fichas de trámite y los formatos guía, que definan tanto el medio como la información que deberá contener la declaración informativa, a través de la cual los asesores fiscales proporcionarían la información para revelar esquemas reportables.

Para análisis

Se entendería que un asesor de precios de transferencia en el curso ordinario de su actividad, asesore a un contribuyente en el cumplimiento de los requisitos de documentación comprobatoria establecido en el artículo 76 fracción IX y XII de la Ley de Impuesto sobre la renta (LISR), no se encuentra en el supuesto de reportar un esquema reportable

Lo anterior ya que por sí misma la documentación de precios de transferencia no constituye la elaboración de un esquema o la validación del mismo, ya que en este sentido, la documentación de precios de transferencia resultante tiene como único objetivo soportar que las operaciones realizadas entre partes relacionadas, han sido pactadas a valor de mercado conforme a lo requerido por la LISR y las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE.

No obstante, los parámetros y lineamientos para confirmar lo anterior siguen estando penientes de publicación por parte de la Autoridad Fiscal.



“La revelación de un esquema reportable no implica la aceptación o rechazo de sus efectos fiscales por parte del SAT, sin embargo es claro que el diseño de este régimen, tendrá como consecuencia posibles actos directos de fiscalización”.

L.C. y E.F. Hugo Álvarez Méndez
Socio Fundador
Álvarez Consultoría

Multas por Incumplimiento

Es preciso considerar que cualquier incumplimiento, error u omisión en la revelación en esta materia ocasiona infracciones y sanciones económicas relevantes tanto para el contribuyente como para el asesor fiscal.

En el caso de los contribuyentes, la falta de revelación puede implicar una multa fija, así como la pérdida del beneficio fiscal del esquema reportable omitido y que se aplique una multa adicional equivalente entre 50 y 75% del citado beneficio.

Por su parte, los asesores fiscales pueden ser acreedores a multas fijas de hasta 20 millones de pesos.

En ese sentido pues habrá que esperar la aplicación por parte la autoridad, y poner especial atención a qué es lo que califica como esquemas reportables; ya que se puede dar el caso de que interprete la norma a su favor, considerando todo tipo de beneficio fiscal como un esquema sujeto a ser reportado, dado que la redacción de la obligación es subjetiva y ambigua.



“Podemos decir que la iniciativa de reforma es “parafiscal”, ya que la intención del Fisco no es “cobrar” mayores contribuciones o multas, más bien que los contribuyentes sean cumplidos fiscalmente”.



¿Requieres asesoría fiscal?

Nuestra Firma se pone a sus órdenes, para asistirle en cualquier consulta o en su caso revisar algo específico respecto del contenido de este número de "Enfoque Tributario", favor de contactar a nuestro equipo de profesionales a través de:

contacto@alvarez-consultoria.com.mx

Conclusiones

- Derivado de que en el ejercicio de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales han detectado diversos actos o actividades realizadas por los contribuyentes y que son producto de una indebida planeación fiscal, los cuales han tenido la finalidad de evadir el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, y aunado a la presión que realiza la OCDE para que México adopte e implemente los mecanismos de colaboración internacionales para evitar la erosión de la base fiscal, en México se ha establecido el nuevo régimen de revelación de Esquemas Reportables con la finalidad de identificar operaciones que brindan un beneficio fiscal, y que a juicio del fisco pudieran identificarse como agresivos, abusivos o estén relacionados con áreas sensibles o de riesgo..
- Es indispensable que se realice un diagnóstico por los contribuyentes de las operaciones que hubiesen llevado a cabo en el pasado y les generen beneficios fiscales a partir del 1° de enero de 2020 y, en lo subsecuente, que instauren las políticas y lineamientos necesarios para la correcta identificación de cualquier operación sujeta a reportarse.
- Es algo ilógico que se establezca como obligación la revelación de estos esquemas sobre las "estrategias fiscales" conociendo anticipadamente que se trata de prácticas fiscales indebidas. Derivado de ello consideramos que la finalidad de la Autoridad Fiscal, no es que se reporten, más bien es el desincentivar la implementación de este tipo de prácticas, ya que el asesor fiscal, tendría responsabilidad solidaria.

Álvarez Consultoría.

Enfoque Tributario Número 03 / Octubre 2020



ÁLVAREZ CONSULTORÍA

"Pasión por la excelencia"

55 37 0202 91

www.alvarez-consultoria.com.mx