

## Anexo 6

### Revelación de esquemas reportables.

Este comunicado se refiere a la adición de un nuevo Título Sexto “De la Revelación de los esquemas Reportables” , al Código Fiscal de la Federación, reforma promovida por la OCDE, y que entrará en vigor el 1º de enero de 2021 , aunque se enfatiza que si el esquema reportable genera efectos fiscales en el ejercicio 2020, éste deberá reportarse en el 2021.

#### **1. Introducción.**

El cambio aprobado se basa en las recomendaciones de la OCDE vía los proyectos BEPS, en los cuales 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”<sup>1</sup>.

Se establece en el mismo que “el objetivo principal de los regímenes de revelación es incrementar la transparencia al otorgar a las administraciones fiscales información oportuna acerca de esquemas potencialmente agresivos y de planeación fiscal abusiva, que le permita identificar a los usuarios y promotores de los mismos, y están específicamente diseñados para detectar los esquemas que explotan las vulnerabilidades del sistema fiscal”.

Adicionalmente se reconoce el efecto disuasivo de los mismos.

En cuanto a su implantación a nivel internacional, se conoce de países que han adoptado esquemas similares al que se propone, entre ellos, Reino Unido, Estados Unidos, Irlanda, Portugal, Canadá y Sudáfrica.

En el caso de nuestro país, dada su importancia, a partir del siguiente ejercicio se agrega en el Código Fiscal de la Federación el TÍTULO SEXTO, con el nombre “De la Revelación de Esquemas Reportables”, que comentaremos a continuación.

#### **2. Definición de esquemas reportables (Artículo 199).**

Como regla general, “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 características que se señalan en este Artículo.

La lista de las características es amplia, entre ellas podemos citar:

---

<sup>1</sup> La Iniciativa de ley presentada por la SHCP menciona: “El Reporte Final de la Acción 12 del Proyecto BEPS 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. El acceso oportuno a esa información permite que las autoridades fiscales respondan de forma rápida a los riesgos fiscales”.

- Que 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.
- Operaciones que consistan 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.
- Involucre la transmisión de un activo depreciado total o parcialmente, que permita su depreciación por otra parte relacionada.
- 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.
- Evite la aplicación de la tasa adicional del 10% prevista en los Artículos 140, segundo párrafo de la fracción V; y 164 de la LISR.
- Involucre operaciones cuyos registros contables y fiscales presenten diferencias mayores al 20%, exceptuando aquellas que surjan por motivo de diferencias en el cálculo de depreciaciones.

Además, se incluyen las siguientes operaciones relacionadas con partes relacionadas o con operaciones en el extranjero:

- Evite que autoridades extranjeras intercambien información fiscal o financiera con las autoridades fiscales mexicanas (se detallan las reglas para ello).
- Evite la aplicación del Artículo 4B LISR (unidades extranjeras transparentes).
- 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.
- 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.
- Cuando involucre un mecanismo híbrido definido de conformidad con la fracción XXIII del Artículo 28 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- 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.
- Involucre operaciones entre partes relacionadas en las cuales:
  - a) Se trasmitan activos intangibles difíciles de valorar de conformidad con las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales.
  - b) Se lleven a cabo reestructuraciones empresariales, en las cuales no haya contraprestación por la transferencia de activos, funciones y riesgos y otras similares.
  - c) Se trasmitan 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.

Se considera 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”***.

No se considera un esquema, la realización de un trámite ante la autoridad o la defensa del contribuyente en controversias fiscales.

Se considera beneficio fiscal el valor monetario derivado de cualquiera de los supuestos señalados en el Artículo 5º-A de este Código<sup>2</sup>.

Se faculta a la SHCP para emitir un acuerdo secretarial a través del cual se determinen los parámetros sobre montos mínimos para no aplicar estas reglas<sup>3</sup>.

### ***Esquemas reportables generalizados y personalizados.***

Se distinguen en el Código dos tipos de esquemas: Los generalizados y los personalizados.

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

Se entiende por esquemas reportables personalizados, “aquéllos que se diseñan, comercializan, organizan, implementan o administran para adaptarse a las circunstancias particulares de un contribuyente específico”.

Se aclara que será reportable cualquier mecanismo que evite la aplicación de los párrafos anteriores.

### ***3. Obligaciones para los asesores fiscales (Artículo 197).***

Se les obliga a lo siguiente:

- Revelar los esquemas reportables generalizados y personalizados de su creación.
- Presentar una declaración informativa, en los términos de las disposiciones generales que para tal efecto expida el SAT, en el mes de febrero de cada año.
- La declaración informativa debe contener 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.

Se les dan reglas de defensa cuando un esquema reportable haya sido declarado ilegal.

Se define 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,

---

<sup>2</sup> Se recomienda ver el anexo respectivo donde se comenta el Artículo 5-A.

<sup>3</sup> Actualmente, el Artículo 31-A, que se comenta más adelante, obliga a reportar las operaciones relevantes de los contribuyentes que se relacionan en el mismo, cuando éstas excedan de \$60 millones de pesos. Éste dato es un buen parámetro de lo que se va a informar al SAT en los esquemas reportables.

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”<sup>4</sup>.

Los asesores obligados son:

- Aquéllos que se consideren residentes en México o
- Residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país., siempre que las actividades atribuibles a dicho establecimiento permanente sean aquéllas realizadas por un asesor fiscal.

Se dan reglas para regular los siguientes casos:

- Asesores fiscales que prestan servicios de asesoría fiscal a través de una persona moral. En estos casos el ente obligado a reportar es la persona moral, la cual también deberá revelar los asesores fiscales que trabajan para ella y emitir una constancia a éstos sobre lo mismo.
- Asesores fiscales que se vean obligados a revelar un mismo esquema reportable.
- Asesores fiscales en el extranjero con operaciones en México.
- Casos en que un esquema genere beneficios fiscales en México, pero no sea reportable o exista un impedimento legal para su revelación por parte del asesor fiscal.

Se aclara que existe la obligación de revelar un esquema reportable, sin importar la residencia fiscal del contribuyente, siempre que éste obtenga un beneficio fiscal en México.

El asesor fiscal que haya revelado un esquema reportable se encuentra obligado a proporcionar el número de identificación de éste, emitido por el SAT, a cada uno de los contribuyentes que tengan la intención de implementar dicho esquema.

Se faculta al SAT para verificar el cumplimiento de los asesores fiscales con respecto a las obligaciones señaladas en este apartado<sup>5</sup>.

#### ***4. Obligaciones para los contribuyentes (Artículo 198).***

Se les obliga a reportar estos esquemas en los siguientes casos:

- 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.

---

<sup>4</sup> Es importante recalcar que se refiere a la TOTALIDAD del esquema. Esto excluye a los asesores a los cuales se les pide una opinión parcial o su colaboración en una parte del esquema que no sea totalmente su responsabilidad.

<sup>5</sup> La fracción XI del Artículo 42 del CFF da facultades a las autoridades fiscales para practicar visitas domiciliarias a los asesores fiscales a fin de verificar que hayan cumplido con las obligaciones previstas en este nuevo título sexto. En el artículo 49, fracción I se precisa que la visita puede llevarse a cabo en el domicilio del asesor fiscal o “donde presente sus servicios de asesoría fiscal”

- Cuando el esquema reportable haya sido diseñado, organizado, implementado y administrado por el contribuyente. Se dan las reglas para ello.
- 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 conforme a estas disposiciones.
- Cuando el asesor fiscal sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.
- Cuando exista un impedimento legal para que el asesor fiscal revele el esquema reportable.
- Cuando 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.

Los contribuyentes que implementen un esquema reportable ***se encuentran obligados a incluir el número de identificación*** de éste 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.

También deberá hacerlo en los ejercicios fiscales subsecuentes cuando el esquema continúe surtiendo efectos fiscales. Lo anterior es aplicable con independencia de la forma en que se haya obtenido el referido número de identificación.

### ***5. Revelación de los esquemas reportables (Artículo 200).***

La revelación de un esquema reportable requiere incorporar la información detallada del esquema.

Entre otros datos se debe incluir la siguiente información:

- Nombre, denominación o razón social, y la clave en el RFC del asesor fiscal o del contribuyente que esté revelando el esquema reportable.
- Se indica la información adicional que deben proporcionarse cuando los asesores fiscales son personas morales.
- Nombre de los representantes legales de los asesores fiscales y contribuyentes para fines del procedimiento de reporte del esquema.
- Datos de esquemas reportables personalizados:
  - Se deberá indicar el nombre, denominación o razón social del contribuyente potencialmente beneficiado por el esquema y su clave en el RFC.
  - Se dan reglas para residentes en el extranjero.
- Datos 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.
  - Se dan reglas para los casos en que los asesores no sean residentes en México.
- 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.

- Una descripción detallada del beneficio fiscal obtenido o esperado.
- 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.
- Los ejercicios fiscales en los cuales se espera implementar o se haya implementado el esquema.
- Cualquier otra información que el asesor fiscal o contribuyente consideren relevante para fines de su revisión.
- Cualquier otra información adicional que se solicite por las autoridades.

## ***6. Otros puntos de interés.***

Se dan reglas adicionales sobre este asunto, destacamos las siguientes:

- La revelación de un esquema reportable no implica la aceptación o rechazo de sus efectos fiscales por parte de las autoridades fiscales.
- La revelación de dichos esquemas se realizará a través de una declaración informativa que se presentará por medio de los mecanismos que disponga el SAT para tal efecto.
- La información que se presente a las autoridades 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 los delitos previstos en el CFF, salvo tratándose de los delitos previstos en los Artículos 113 y 113 Bis del mismo<sup>6</sup>.
- La revelación de estos esquemas se realizará a través de una declaración informativa que se presentará por medio de los mecanismos que disponga el SAT para tal efecto.
- Los esquemas reportables generalizados deberán ser revelados a más tardar dentro de los 30 días siguientes al día en que se realiza el primer contacto para su comercialización. Se entiende que se realiza el primer contacto para su comercialización, cuando se toman las medidas necesarias para que terceros conozcan la existencia del esquema.
- Los esquemas reportables personalizados deberán ser revelados a más tardar 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,
- Los asesores fiscales y contribuyentes obligados a revelar los esquemas reportables podrán hacerlo desde el momento que haya finalizado su diseño.
- El contribuyente y el asesor fiscal deberán informar al SAT cualquier modificación a la información reportada, realizada con posterioridad a la revelación del esquema reportable, dentro de los 20 días siguientes a dicha modificación.
- El SAT otorgará al asesor fiscal o contribuyente obligado a revelar, un número de identificación por cada uno de los esquemas reportables revelados. Se detalla la información que el SAT deberá entregar para ello, destaca la entrega un certificado donde se asigne el número de identificación del esquema.

---

<sup>6</sup> Se refiere a las operaciones que realizan los EFOS y los EDOS.

Se dan reglas para la publicación de los esquemas en la página del SAT, así como los pasos a seguir y las sanciones, en su caso, cuando los esquemas se consideren contrarios a derecho.

Se publicará en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria un extracto de los esquemas reportables que se consideren ilegales.

Adicionalmente, se publicará a través del mismo medio, un extracto de los esquemas reportables que hayan sido declarados legales en virtud de una jurisprudencia obligatoria a nivel nacional aplicable a dichos esquemas, para efecto de excluirlos de los esquemas reportables.

En caso de que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación, los asesores fiscales estarán obligados a proporcionar la documentación e información que soporte que han cumplido con las disposiciones de estas nuevas disposiciones.

Finalmente, se obliga al SAT a la emisión de reglas que faciliten el cumplimiento de estas nuevas disposiciones.

## **7. Infracciones y Multas.**

Se establecen infracciones y multas por el incumplimiento de las reglas que hemos descrito, destacamos las siguientes:

<b>Infracciones cometidas por el asesor (Artículos 82-A y 82-B del CFF)</b>	<b>Sanciones</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>No revelar un esquema reportable, revelarlo de forma incompleta o con errores, o hacerlo de forma extemporánea sin importar que se haga de forma espontánea.</li></ul>	De \$50 mil a \$20 millones.
<ul style="list-style-type: none"><li>No revelar un esquema reportable generalizado, que no haya sido implementado.</li></ul>	De \$15 mil a \$20 mil.
<ul style="list-style-type: none"><li>No proporcionar el número de identificación del esquema reportable a los contribuyentes.</li></ul>	De \$20 mil a \$25 mil.
<ul style="list-style-type: none"><li>No atender los requerimientos de información adicionales solicitados por las autoridades.</li></ul>	De \$100 mil a \$300 mil.
<ul style="list-style-type: none"><li>No informar al SAT cualquier cambio que suceda con posterioridad a la revelación del esquema reportable</li></ul>	De \$100 mil a \$500 mil.
<ul style="list-style-type: none"><li>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 registro federal de contribuyentes, a los cuales brindó asesoría fiscal respecto a los esquemas reportables.</li></ul>	De \$50 mil a \$70 mil.

Infracciones cometidas por el contribuyente (Artículos 82-C y 82-D del CFF)	Sanciones
<ul style="list-style-type: none"> <li>No revelar un esquema reportable, revelarlo de forma incompleta o con errores, o hacerlo de forma extemporánea sin importar que se haga de forma espontánea.</li> </ul>	Del 50% AL 75% del monto del beneficio fiscal del esquema reportable.
<ul style="list-style-type: none"> <li>No incluir el número de identificación del esquema reportable en su declaración de impuestos.</li> </ul>	De \$50 mil a \$100 mil.
<ul style="list-style-type: none"> <li>No atender los requerimientos de información adicional solicitados por las autoridades.</li> </ul>	De \$100 mil a \$350 mil.
<ul style="list-style-type: none"> <li>No informar al SAT cualquier cambio que suceda con posterioridad a la revelación del esquema reportable.</li> </ul>	De \$200 mil a \$2 millones.

### ***8. Obligación de presentar información de operaciones relevantes (Artículo 31-A del CFF).***

Un asunto íntimamente relacionado con la obligación de revelar los esquemas reportables que estamos estudiando, lo constituye el Artículo 31-A del Código Fiscal de la Federación vigente a la fecha.

Al respecto, vale la pena mencionar al lector que la Iniciativa de la SHCP para las Reformas Fiscales 2020, derogaba el Artículo 31 A y lo incluía dentro de los esquemas reportables.

Finalmente, los legisladores decidieron dejar sin cambios el Artículo 31-A e incluir dentro de las nuevas reglas de esquemas reportables, operaciones adicionales que no se incluyen en el Artículo 31-A.

Este Artículo obliga a reportar las siguientes operaciones:

- Las operaciones financieras a que se refieren los artículos 20 y 21 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Las operaciones con partes relacionadas.
- Las relativas a la participación en el capital de sociedades y a cambios en la residencia fiscal.
- Las relativas a reorganizaciones y reestructuras corporativas.
- Las relativas a 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.

La información a que se refiere este Artículo se presenta trimestralmente a través de los medios y formatos que ha señalado el SAT para tal efecto, dentro de los sesenta días siguientes a aquél en que concluya el trimestre de que se trate.



La regla 2.8.1.16 de la RMF 2020<sup>7</sup> precisa que la información anterior se presenta en la forma oficial 76 "Información de Operaciones Relevantes, manifestando las operaciones que se hubieran celebrado en el trimestre de que se trate, conforme a lo siguiente:

Declaración del mes:	Fecha límite en que se deberá presentar:
Enero, febrero y marzo	Último día del mes de mayo de 2019
Abril, mayo y junio	Último día del mes de agosto de 2019
Julio, agosto y septiembre	Último día del mes de noviembre de 2019
Octubre, noviembre y diciembre	Último día del mes de febrero de 2020

Se aclara que no se deberá presentar la forma oficial a que se refiere la presente regla, cuando el contribuyente no hubiere realizado en el periodo de que se trate las operaciones que en la misma se describen.

Finalmente, se precisa a los contribuyentes que quedan relevados de declarar las operaciones cuyo monto acumulado en el ejercicio de que trate sea inferior a \$60 millones de pesos:

- Los contribuyentes distintos de aquéllos que componen el sistema financiero<sup>8</sup>.
- Los contribuyentes que optaron por dictaminar sus estados financieros por contador público, en los términos del Artículo 52 del CFF y que hayan cumplido con la presentación de dicho dictamen en tiempo y forma.

Diciembre 2019.

---

<sup>7</sup> RMF 2020: Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2020.

<sup>8</sup> Artículo 7, tercer párrafo de la Ley del ISR.