



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES

ARAGÓN

LICENCIATURA EN DERECHO

TRABAJO ESCRITO QUE PRESENTA:
VERENISSE MADELINE SÁNCHEZ ESTRADA

TEMA DEL TRABAJO

**VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES
DEBIDO A LA IMPOSICIÓN EXCESIVA DE SANCIONES AL ASESOR
FISCAL POR INCURRIR EN ALGUNA DE LAS INFRACCIONES
RELACIONADAS CON LA REVELACIÓN DE ESQUEMAS
REPORTABLES**

**EN LA MODALIDAD DE “SEMINARIO DE TITULACIÓN
COLECTIVA”**

PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO



Ciudad Nezahualcóyotl, Estado de México, 2020



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES DEBIDO A LA IMPOSICIÓN EXCESIVA DE SANCIONES AL ASESOR FISCAL POR INCURRIR EN ALGUNA DE LAS INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA REVELACIÓN DE ESQUEMAS REPORTABLES

ÍNDICE	I
INTRODUCCIÓN	III

CAPÍTULO 1

MARCO CONCEPTUAL DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES Y DE LA REVELACIÓN DE ESQUEMAS REPORTABLES

1.1	PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES	1
1.1.1	Legalidad	1
1.1.2	Proporcionalidad	4
1.1.3	Equidad	5
1.2	REVELACIÓN DE ESQUEMAS REPORTABLES	6
1.2.1	Esquemas reportables	6
1.2.1.1	Características	8
1.2.1.2	Esquemas reportables generalizados	9
1.2.1.3	Esquemas reportables personalizados	10
1.2.2	Asesor Fiscal	10
1.2.3	Contribuyente	11
1.2.4	Beneficio fiscal	12
1.2.5	Infracciones	12
1.2.5.1	Sanción económica	13

CAPÍTULO 2

RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS, DE LA PARTICIPACIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y DE LA REVELACIÓN DE ESQUEMAS REPORTABLES

2.1	CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, ARTÍCULO 73, FRACCIÓN VII DE LA FACULTAD DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA LA IMPOSICIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES Y ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS	14
2.2	ARTÍCULOS 26 Y 31 FRACCIÓN XI DE LA LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL, FACULTAD RECAUDATORIA DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO	19

2.3	ARTÍCULO 7 FRACCIONES I Y IV DE LA LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, FACULTAD RECAUDATORIA DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	20
2.3.1	Contribuciones	22
2.3.1.1	Accesorios de las contribuciones	24
2.4	CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, TÍTULO SEXTO, DE LA REVELACIÓN DE ESQUEMAS REPORTABLES	24
2.4.1	Obligación del asesor fiscal	25
2.4.1.1	Características	25
2.4.2	Contenido y plazos de la revelación de un esquema reportable	26
2.4.3	Seguimiento de la Autoridad Fiscal	28
2.4.4	Infracciones y sanciones relacionadas con la revelación	28
2.5	RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL TÍTULO 1. DISPOSICIONES GENERALES	29
2.5.1	Obligación de los asesores fiscales de proporcionar la información para revelar esquemas reportables	30

CAPÍTULO 3

VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES DEBIDO A LA IMPOSICIÓN EXCESIVA DE SANCIONES AL ASESOR FISCAL POR INCURRIR EN ALGUNA DE LAS INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA REVELACIÓN DE ESQUEMAS REPORTABLES

3.1	PROBLEMÁTICA	31
3.1.1	Consecuencias	39
3.2	PROPUESTA DE MODIFICACIÓN AL ARTÍCULO 82-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ACATANDO LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES	41
3.2.1	Efectos	47
	CONCLUSIONES	49
	FUENTES CONSULTADAS	53
	ANEXOS	57

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación aborda el tema sobre la adición de un nuevo Título Sexto *De la Revelación de los esquemas Reportables* al Código Fiscal de la Federación, la cual siguiendo el proceso legislativo fue aprobada por el Congreso de la Unión quien actualmente es el facultado por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para imponer y determinar las contribuciones o sus accesorios para sufragar el gasto público; en tal sentido, el objetivo principal de los regímenes de revelación es proporcionar información sobre temas que las autoridades fiscales han identificado como áreas de riesgo durante el ejercicio de sus funciones por lo que un esquema reportable puede ser definido como cualquiera que genere o pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México.

Dada su importancia de los esquemas reportables estos tienen que revelarse ante la autoridad fiscal, con el fin de detectar oportunamente esquemas que exploten las vulnerabilidades del sistema fiscal y la persona principal obligada para ello es el asesor fiscal, quien en el ejercicio de sus funciones tiene que revelar un esquema considerado como reportable si reúne alguna característica previamente señalada en el Código Fiscal, pero cuando el asesor fiscal no cumpla con todas sus obligaciones se encontrará ante una infracción la cual trae como consecuencia la determinación de una sanción económica alta por la autoridad fiscal lo que provoca que el mismo no pueda costear tal sanción.

Para el análisis de esta problemática es menester mencionar los límites que debe respetar el Congreso de la Unión en el momento de la modificación a la iniciativa de ley que presentó el Ejecutivo Federal sobre la revelación de esquemas reportables, específicamente en las sanciones económicas por infracciones cometidas por el asesor fiscal, los cuales son los principios tributarios constitucionales: principio de legalidad, proporcionalidad y equidad, empero, el Congreso de la Unión en el momento de su determinación no los

tomó en cuenta pues de un estudio efectuado se desprende que en la imposición de sanciones altas fueron determinadas considerando que los niveles de ingresos de los asesores fiscales pueden variar considerablemente por lo que carece de datos para comprobar que los niveles de ingresos de los asesores fiscales estén acordes a las mismas sanciones.

La importancia del estudio y análisis de este tema en particular es por el interés de conocer el porqué el Congreso de la Unión no consideró el estudio de los niveles de ingresos de los asesores fiscales más allá de la gravedad de lo que representan los esquemas reportables, pues se aprecia que al no contar con una base cierta sobre el cálculo de las sanciones impuestas por cometer alguna infracción se hace evidente la falta de los principios tributarios constitucionales, lo que inevitablemente pone en riesgo al asesor fiscal no sólo en sus niveles de ingresos o su misma capacidad para contribuir y cumplir con lo que el Estado requiere sino que presente un riesgo para su misma profesión, es decir, su principal fuente de ingresos.

Si bien, la revelación de esquemas reportables es novedoso para México, tendría que protegerse a los individuos que participarán en su revelación, por lo que este trabajo se centra en un análisis de las sanciones económicas impuestas al asesor fiscal, pues es considerado parte importante y principal en la revelación de esquemas reportables para que pueda garantizarse, dentro del marco de legalidad, el respeto a su capacidad contributiva así como la igualdad dentro de la misma para lograr una justicia tributaria.

En el capítulo 1 el cual trata sobre el marco conceptual de los principios tributarios constitucionales y de la revelación de esquemas reportables, aborda el marco conceptual tanto de los principios tributarios constitucionales como lo indispensable sobre la revelación de los esquemas reportables, realizando breves conceptos de ambos temas para adquirir conocimiento acerca de éstos y que de esa manera se obtenga un acercamiento para la comprensión del planteamiento principal.

En el capítulo 2 el cual trata sobre el régimen jurídico de los principios tributarios, de la participación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de la revelación de esquemas reportables, se introduce el régimen jurídico de los principios tributarios, de la facultad del Congreso de la Unión para la imposición de las contribuciones y de la participación de las autoridades fiscales en la recaudación tanto de las contribuciones como sus accesorios. Se emplea la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y la Ley del Servicio de Administración Tributaria para el estudio de sus atribuciones las cuales tienen relación con el planteamiento principal. Por último, plantea el régimen jurídico de la revelación de esquemas reportables, empleando el Código Fiscal, así como la Resolución Miscelánea Fiscal para un análisis completo sobre el tema pues en el planteamiento principal es sustancial para su comprensión.

En el capítulo 3 el cual trata sobre la violación a los principios tributarios constitucionales debido a la imposición excesiva de sanciones al asesor fiscal por incurrir en alguna de las infracciones relacionadas con la revelación de esquemas reportables, plantea la problemática principal de las sanciones económicas de los esquemas reportables fijadas al asesor fiscal por cometer alguna infracción seguido de las consecuencias que trae al establecerse sanciones consideradas como violatorias a los principios tributarios constitucionales. En suma, se define y modifica las sanciones adecuadas para cumplir con el objetivo de la presente investigación, presentando la propuesta de modificación seguido de una explicación de la base para su debido cálculo, así como sus excepciones, concluyendo con los efectos presentados al implementar la modificación tanto del asesor fiscal como los de la Administración Pública Federal.

Finalmente, para la presente investigación se emplea el método sintético, propositivo, analítico y deductivo, incluyendo nueve anexos (A, B, C, D, E, F, G, H e I) en donde se explica a detalle lo siguiente: en el A el proceso legislativo con sus etapas para un mayor conocimiento sobre el seguimiento a una

iniciativa de ley; en el B se aborda las infracciones junto con sus sanciones que suprimió el Congreso de la Unión en el proceso legislativo; en los anexos C, D, E, F, G, H e I contiene las siete infracciones cometidas por el asesor fiscal así como sus sanciones previstas en el Código Fiscal de la Federación para el estudio a fondo de las hipótesis contenidas en las mismas con el fin de obtener conocimiento sobre su gravedad y sus sanciones fijadas.

CAPÍTULO 1

MARCO CONCEPTUAL DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES Y DE LA REVELACIÓN DE ESQUEMAS REPORTABLES

1.1 PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES

La consolidación del Estado de Derecho en México tiene una concreción particular en materia fiscal, ya que existe un marco jurídico que garantiza, por un lado, los ingresos para financiar el gasto público y, por otro, la certidumbre a los gobernados respecto del poder impositivo del Estado.

En ese sentido, se establecieron los principios tributarios los cuales permiten determinar y resolver sobre la constitucionalidad de una contribución y que representan directrices que deben seguir forzosamente las normas fiscales¹; encontrándose tales principios en el artículo 31 constitucional en su fracción IV, la cual regula la creación de normas secundarias en materia tributaria, observándose tres principios tributarios básicos y obligatorios:

- Las contribuciones deben estar en las leyes (legalidad).
- Las contribuciones deben ser proporcionales; y
- Las contribuciones deben ser equitativas;

1.1.1 Legalidad

Para Alonso Pérez Becerril “El principio de legalidad tributaria es una garantía constitucional que consiste en que todos los elementos esenciales de las contribuciones deben encontrarse establecidos en una ley.”²

Lo que de forma sintética se comprende que:

¹ Vid. VÁZQUEZ PÉREZ, Gabriel Coanacoac. Principios de la Contribución y Alcances del Control de la Convencionalidad en Materia Fiscal, pp. 1 y 2. [En línea]. Disponible: https://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado_TFJFA/GCVP_Ensayo.pdf . 22 de febrero de 2020. 10:00 AM.

² PÉREZ BECERRIL, Alonso. Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano, Ed. Porrúa, México, 2001, p. 117.

- El Estado, a través del Poder Legislativo, establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es el único que puede establecer en una ley, la creación de contribuciones que obligarán a las personas a su pago, para cubrir el gasto público.³
- Para Alil Álvarez Alcalá “...los elementos esenciales de los impuestos: sujeto, objeto, base gravable y tasa o tarifa, deben estar previstos en una ley, tanto en el sentido formal como en el material. Cabe señalar que aunque la doctrina tradicional establece sólo dichos elementos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que la época de pago también es un elemento esencial de las contribuciones.”⁴

De acuerdo a lo anterior, el principio de legalidad además de encontrarse establecido en la ley, esta se perfecciona cuando contiene los elementos esenciales de las contribuciones, a saber, el objeto, sujeto, base, tasa y época de pago, para dar certeza a los individuos del pago de las contribuciones.

A continuación, estos se definen:

Objeto	“Acto, actividad o cosa motivo del impuesto; por ejemplo, recibir utilidades de un negocio.
Sujeto	Personas obligadas al pago del impuesto; por ejemplo, personas que perciban ingresos por su trabajo.
Base	Cantidad sobre la que se determina el impuesto; por ejemplo, la totalidad de las utilidades de un negocio.
Tasa o tarifa	El porcentaje que se aplica a la base para llegar al impuesto que se debe pagar; por ejemplo, la tasa del 16% de IVA.

³ Vid. PRODECON, Lo que todo contribuyente debe saber, La facultad del Estado para crear impuestos, p. 7. [En línea]. Disponible: https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/publicaciones/LQTCDS-2/files/downloads/folleto_final_26-02-1.pdf. 22 de febrero de 2020. 10:20 AM.

⁴ ÁLVAREZ ALCALÁ, Alil. Lecciones de Derecho Fiscal, Oxford University Press, México, 2010, p.52.

Época de pago	Plazo para pagar el impuesto; por ejemplo, las personas físicas con actividades profesionales deben presentar pagos provisionales del ISR a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel en que realizaron las actividades.” ⁵
----------------------	---

En suma, es menester señalar que existe un principio que emana directamente del régimen de legalidad tributaria, el cual es el *principio de Generalidad* y este indica que no todos deben pagar impuestos, sino que los impuestos deben gravar a todos los individuos cuya situación coincida con la que la ley señala.⁶

Lo que resulta innegable, que todas las personas físicas o morales están obligadas a pagar contribuciones siempre y cuando se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes fiscales, llevando a cabo el hecho generador, es decir, el acto o la actividad contemplado en las leyes para el pago de un impuesto.

Asimismo, existe otro principio vinculado ahora con el de Generalidad y este corresponde a la *Obligatoriedad*; Para Ixchel Tenorio Cruz “El principio de obligatoriedad *son obligaciones*. La contribución a los gastos públicos constituye una obligación de carácter público que encuentra vinculación directa con la coercitividad con la que cuenta el fisco; este principio se encuentra reiterado en el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación.”⁷

De lo anterior, el artículo 1° del Código en cita, establece lo siguiente:

Artículo 1o.- “Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...”

⁵ PRODECON. *op. cit.* p. 10.

⁶ Vid. FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, México, 1995, p. 212.

⁷ TENORIO CRUZ, Ixchel. Derecho Fiscal. Conceptos Constitucionales de la Contribución o del Derecho al Mínimo Vital, p. 5. [En línea]. Disponible:

<http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/conceptosconstitucionales.pdf>

22 de febrero de 2020. 10:30 AM.

Es importante destacar que el principio general en el que toda persona física o moral situados en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes fiscales, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que las leyes establezcan.

1.1.2 Proporcionalidad

Para Ignacio Burgoa Llano “La proporcionalidad se relaciona directamente con la capacidad contributiva de los sujetos que se encuentran colocados bajo determinada situación abstracta o general, inserta en una ley. Fijándose tal capacidad por el capital o la renta, fuentes principales del impuesto. La proporcionalidad se revela en que, dentro de una misma situación tributaria, los sujetos que poseen mayores bienes de riqueza (capital) o perciben mayores ingresos (renta) deben pagar más impuestos...”⁸

Para comprender a que se refiere este principio y la relación tributaria, se afirma que el principio de proporcionalidad es la relación entre el impuesto a cargo del contribuyente y su capacidad contributiva, aunque antes de considerarse la capacidad contributiva se tiene que analizar la capacidad económica a modo tal de que una vez satisfecho las necesidades básicas, podrá el sujeto de acuerdo a su capacidad tributaria, contribuir con el gasto público.

Por lo que es conveniente distinguir entre capacidad económica y capacidad contributiva, para Sonia Venegas Álvarez “La primera se refiere a un presupuesto hecho de la norma, en tanto que la segunda implica una aptitud para pagar contribuciones, por tanto, tiene un elemento esencialmente jurídico...”⁹ En otras palabras, la capacidad económica es la potencialidad del individuo real de contribuir con el gasto público, mientras que la capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo.

⁸ BURGOA LLANO, Ignacio. Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones. Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco años, México, 1982, Tomo I, p. 414.

⁹ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia. Derecho Fiscal, Oxford University Press, Segunda Edición, México, 2011, p. 64.

1.1.3 Equidad

De acuerdo a Narciso Sánchez Gómez “La equidad tributaria significa que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que si realizan iguales actos, tienen similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones en cuanto al deber de aportar una parte de su capital para cubrir el gasto público, y que esa equidad sea general, uniforme, justa y apegada a la legalidad, tratando igual a los iguales, y desigual a los desiguales, desde el punto de vista económico.”¹⁰

Así pues, este principio radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos que deben contribuir para sufragar el gasto público, de modo que el impacto del gravamen sea el mismo para todas las personas físicas y morales que están colocadas en la misma circunstancia contributiva, esto es, que, si realizan iguales actos, tienen similares bienes o riqueza, deben ser tratados en igualdad de condiciones.

Finalmente, la principal justificación de la relación jurídico-tributaria, es la vinculación con el *gasto público* y todos los principios que emanan del artículo 31 fracción IV constitucional, los cuales tienen como finalidad contribuir con el gasto público; ahora bien, para Sonia Venegas Álvarez “El gasto público comprende todas aquellas erogaciones destinadas tanto a la prestación de servicios públicos, como al desarrollo de la función pública del Estado.”¹¹ Lo que resulta que de este vínculo, sólo se debe pagar las contribuciones a que están obligadas las personas físicas y morales siempre y cuando se encuentren en las hipótesis normativas señaladas en las leyes fiscales, para que el Estado haga del gasto público el instrumento decisivo para el cumplimiento de sus fines señaladas anteriormente.

¹⁰ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, cuarta edición, Ed. Porrúa, México, 2004, p. 149.

¹¹ VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia. *op. cit.* p. 61.

1.2 REVELACIÓN DE ESQUEMAS REPORTABLES

De acuerdo a la propuesta de Iniciativa de Ley del Ejecutivo Federal el reporte final de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) vía los proyectos contra la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS) reconoce que la falta de información completa, relevante y oportuna sobre las estrategias de planeación fiscal violenta es uno de los principales desafíos que enfrentan actualmente las autoridades fiscales en el mundo; El referido reporte establece que el objetivo principal de los regímenes de revelación es incrementar la transparencia al otorgar a las administraciones fiscales información oportuna acerca de esquemas potencialmente agresivos y de planeación fiscal abusiva, que le permita detectar los esquemas que explotan las vulnerabilidades del sistema fiscal. En efecto, se aprobó un régimen de revelación de esquemas reportables en México que proporcionará información sobre temas que las autoridades fiscales han identificado como áreas de riesgo durante el ejercicio de sus funciones.¹²

Por lo que el día nueve de diciembre del 2019, se publicó el decreto por el cual se adiciona disposiciones al Código Fiscal de la Federación desde el treinta de octubre del 2019, un nuevo Título Sexto *De la Revelación de Esquemas Reportables* con un capítulo único, entrando en vigor el 1° de enero de 2021.

1.2.1 Esquemas reportables

El Código Fiscal de la Federación indica respecto de los esquemas reportables, lo siguiente:

Artículo 199. “Se considera un esquema reportable, cualquiera que genere o pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México.”

Ahora bien, en el mismo artículo en cita, indica:

¹² Vid. Iniciativas del Ejecutivo Federal, Gaceta Parlamentaria, año XXII, número 5361-D, anexo D, pp. 125 y 126. [En línea]. Disponible: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/sep/20190908-D.pdf>. 23 de febrero. 9:30 AM.

“...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.”

A efecto de tomarse en cuenta como esquema reportable, este debe ser planificada por una persona externa del contribuyente, es decir, persona que es contratada con el fin de que quien lo contrate obtenga un beneficio fiscal; por otra parte, es necesario que el esquema reportable sea manifestado de forma expresa o tácita, y para comprender a que se refieren estas formas el Código Civil Federal indica:

Artículo 1803.- “El consentimiento puede ser expreso o tácito, para ello se estará a lo siguiente:
I.- Será expreso cuando la voluntad se manifiesta verbalmente, por escrito, por medios electrónicos, ópticos o por cualquier otra tecnología, o por signos inequívocos, y
II.- El tácito resultará de hechos o de actos que lo presupongan o que autoricen a presumirlo.”

A este respecto, el objeto de un esquema es materializar actos jurídicos; para Libia Reyes Mendoza “El acto jurídico es la manifestación de la voluntad de una o más personas con la intención de producir consecuencias de derecho, esto es, crear, transmitir, modificar o extinguir derechos y obligaciones, reconocidas por el ordenamiento jurídico.”¹³

En tal sentido, un esquema reportable tiene como propósito que a través de realizar una serie de actos jurídicos se pueda lograr la obtención de un beneficio fiscal, por ejemplo: el contribuyente tiene como objetivo a generar un ahorro fiscal y esto lo hace a través de actos orientados a lograrlo, estos pueden ser la reducción del pago de impuestos y la eliminación o diferimiento de los mismos.

¹³ REYES MENDOZA, Libia. Introducción al Estudio del Derecho, Red Tercer Milenio, México 2012, p. 82. [En línea]. Disponible: http://www.aliat.org.mx/BibliotecasDigitales/sistemas/Introduccion_al_estudio_del_derecho.pdf. 23 de febrero de 2020. 11:00 AM.

1.2.1.1 Características

En el artículo 199 del Código Fiscal se contemplan las características identificadas como áreas de riesgo que debe contener un esquema reportable para que sea considerado como tal, a continuación, de forma sintética se señalan:

OPERACIONES RELACIONADAS O CON PARTES RELACIONADAS O CON OPERACIONES DENTRO DEL TERRITORIO NACIONAL	OPERACIONES RELACIONADAS CON PARTES RELACIONADAS O CON OPERACIONES EN EL EXTRANJERO
Que se permitan transmitir pérdidas fiscales pendientes de disminuir de utilidades fiscales, a personas distintas de las que las generaron.	Evite que autoridades extranjeras intercambien información fiscal o financiera con las autoridades fiscales mexicanas.
Realizar una serie de pagos u operaciones interconectados con la finalidad de retornar la totalidad o parte del monto del primer pago.	Que no se paguen impuestos por los residentes en México y por los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país
Transmitir un activo depreciado total o parcialmente, que permita su depreciación por otra parte relacionada.	Realizar operaciones que implique a un extranjero para evitar la doble imposición en México, de ingresos que no estén gravados en el país de residencia fiscal del contribuyente.
Se tengan pérdidas fiscales cuando el plazo para disminución de la utilidad esté por terminar y se realicen operaciones para obtener utilidades fiscales y generen una deducción al contribuyente que generó las pérdidas o a parte relacionada.	Se evite constituir un establecimiento permanente en México para evitar la doble tributación suscritos por México.

Evite retención por el pago de dividendos a socios del 10%.	Involucre mecanismo híbrido a regímenes fiscales preferentes.
Involucre operaciones cuyos registros contables y fiscales presenten diferencias mayores al 20%.	Evite la identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos, incluyendo a través del uso de entidades extranjeras.
En el que se otorgue el uso o goce temporal de un bien y el arrendatario a su vez otorgue el uso o goce temporal del mismo bien al arrendador o una parte relacionada de este último.	Involucre operaciones entre partes relacionadas en las cuales: <ul style="list-style-type: none"> a. Se transmitan activos intangibles. b. Por reestructuraciones empresariales, no exista contraprestación por la transferencia de activos o se reduzcan su utilidad en más del 20%. c. Se transmitan o se conceda el uso o goce temporal de bienes y derechos sin contraprestación o se realicen funciones que no estén remunerados; d. No existan comparables fiables, por ser operaciones que involucran funciones o activos únicos o valiosos. e. Se utilice un régimen de protección unilateral en términos de legislación extranjera.

Si el contribuyente está en cualquiera de estos supuestos, se considerará como esquema reportable y tendrá que revelarlo ante la autoridad fiscal.

1.2.1.2 Esquemas reportables generalizados

Un esquema reportable puede ser generalizado según el Código Fiscal el cual indica lo siguiente:

Artículo 199. “Se entienden por 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.”

Es menester mencionar que el asesor fiscal quien realiza este tipo de esquemas pueden ser viables y ejecutables para todos sus posibles clientes, es decir, para los contribuyentes y así obtengan el beneficio fiscal esperado, aunque este beneficio será el mismo para todos los que lo implementen.

1.2.1.3 Esquemas reportables personalizados

Un esquema reportable puede ser además personalizado según el Código Fiscal el cual indica lo siguiente:

Artículo 199. “Se entienden por esquemas reportables personalizados, aquéllos que se diseñan, comercializan, organizan, implementan o administran para adaptarse a las circunstancias particulares de un contribuyente específico.”

En efecto, el asesor fiscal realizará un esquema reportable que únicamente puede ser funcional y ejecutable para un cliente, es decir, para el contribuyente, de acuerdo a sus necesidades.

1.2.2 Asesor Fiscal

La figura del asesor fiscal es considerada como el profesional que facilita al contribuyente el cumplimiento de la obligación tributaria, utilizando, siempre dentro del marco legal, aquellas soluciones más favorables tanto para las personas físicas como para las personas jurídicas, además presta asistencia o proporciona consejo en materia tributaria y cumple un papel relevante en la planificación económica y fiscal del contribuyente.¹⁴ En este aspecto, el asesor fiscal debe informar, primariamente, al contribuyente sobre su situación fiscal y

¹⁴ Perfiles Profesionales, Asesor Fiscal. 2012, p. 1 [En línea]. Disponible: https://multimedia2.coev.com/perfiles2/pdfs/asesor_fiscal.pdf 12 de marzo de 2020. 10:08 AM.

después de una estrategia que le resulte favorable, deberá ayudarlo a tomar decisiones fundamentales para lograrlo.

Ahora, el Código Fiscal de la Federación define dentro del apartado *De la Revelación de Esquemas Reportables*, sobre lo que se entiende por asesor fiscal, en el que indica lo siguiente:

Artículo 197. “Se entiende por asesor fiscal cualquier persona física o moral que, en el curso ordinario de su actividad realice actividades de asesoría fiscal, y sea responsable o esté involucrada en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable o quien pone a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero.

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

Es importante señalar que no depende de un título profesional para que el sujeto sea considerado como asesor fiscal, sino que depende de su participación en la formulación del esquema de la persona física o moral que lo contrató, en este caso, el contribuyente.

1.2.3 Contribuyente

De acuerdo al Glosario que expide el Servicio de Administración Tributaria “El contribuyente es la persona física o moral obligada al pago de contribuciones, de conformidad con las leyes fiscales vigentes.”¹⁵

En tal sentido, la persona física o moral es llamada a sostener la carga de las contribuciones, ya que es el titular de la capacidad económica que trae como consecuencia la generación de la propia contribución.

¹⁵ Glosario, Informe Tributario y de Gestión, p. 3. [En línea]. Disponible: http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2013t4/glosario.pdf. 23 de febrero de 2020. 12:45 AM.

1.2.4 Beneficio fiscal

En el Código Fiscal, para efectos del capítulo de Esquemas Reportables se considera beneficio fiscal el valor monetario derivado de cualquiera de los supuestos señalados en el quinto párrafo del artículo 5o-A del mismo.

A lo cual, al remitirse al artículo señalado, este indica lo siguiente:

Artículo 5^o-A. “Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente”.

...Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto 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 recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.”

Es así que un beneficio fiscal corresponde a una minoración de la deuda tributaria por parte de los contribuyentes en el que buscan incidir positivamente en el sistema económico, de acuerdo a Marco César García Bueno “A través de los beneficios fiscales, vistos como el medio de fomentar o proteger las labores económicas de un sector específico de contribuyentes, se busca desgravar el ámbito de actuación del tributo.”¹⁶ En ese sentido, se busca deducir ya sea de manera parcial o totalmente una carga al contribuyente, es decir, un impuesto por el cual está obligado a pagar.

1.2.5 Infracciones

Para Mayolo Sánchez Hernández “Se entiende por infracción, todo acto u omisión que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohíbe.”¹⁷ Ejemplo: el contribuyente en los esquemas

¹⁶ GARCÍA BUENO, Marco César. Investigación y Desarrollo en la Reforma Fiscal, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México 2002, p. 70. [En línea]. Disponible: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/337/13.pdf> 12 de marzo de 2020. 10:33 AM.

¹⁷ SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. Derecho Tributario, Ed. Cárdenas, Tercera Edición, México 2003, p. 501.

reportables, debe revelarlo ante la autoridad fiscal y no lo hace o lo hace de manera extemporánea, en consecuencia, se encontrará ante una infracción en el que tendrá que aplicarse una sanción tributaria.

La persona que realice o no cualquiera de los supuestos que establecen tales infracciones, es la obligada a cumplir lo que la ley establece para no estar ante tal circunstancia, como la obligación a revelar esquemas reportables.

1.2.5.1 Sanción económica

De acuerdo a Mayolo Sánchez Hernández “Una sanción es aquel castigo que la autoridad impone a quien viola una disposición legal, por dejar de hacer lo que ordena o por realizar lo que prohíbe.”¹⁸ Por lo que corresponde a una consecuencia jurídica del incumplimiento a una obligación tributaria, como lo es la obligación que tiene el contribuyente para revelar un esquema reportable ante la autoridad fiscal y el castigo que le impone la misma ante dicho incumplimiento corresponde a una multa fiscal, para el Sistema de Administración Tributaria “La multa fiscal es una sanción económica, prevista en la ley, que imponen las autoridades fiscales a los contribuyentes cuando no cumplen de manera voluntaria o espontánea sus obligaciones fiscales o por cumplirlas incorrectamente.”¹⁹ Es así que al cometerse una infracción establecido en el Código Fiscal, la consecuencia jurídica es la aplicación de una sanción y estas en materia tributaria comúnmente son las multas las cuales en otras palabras, son sanciones económicas.

¹⁸ *Ibidem*, p. 531.

¹⁹ SAT, Multas Fiscales, En qué consisten, Motivos por los que se imponen, p. 2. [En línea]. Disponible: https://imcp.org.mx/IMG/pdf/ANEXO_A_NOTICIAS_FISCALES_174.pdf. 13 de marzo de 2020. 11:34 AM.

CAPÍTULO 2

RÉGIMEN JURÍDICO DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS, DE LA PARTICIPACIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y DE LA REVELACIÓN DE ESQUEMAS REPORTABLES

2.1 CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, ARTÍCULO 73, FRACCIÓN VII DE LA FACULTAD DEL CONGRESO DE LA UNIÓN PARA LA IMPOSICIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES Y ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Para la recaudación de las contribuciones, es menester señalar a la autoridad facultada de imponerlas, atendiendo a los principios constitucionales, en ese sentido, se afirma que es el Estado a través del poder legislativo (Congreso de la Unión) quien tiene la potestad de crear contribuciones siguiendo el proceso legislativo (se adjunta a la presente investigación como Anexo A) para cubrir el gasto público, corroborando tal facultad en el artículo 73 fracción VII constitucional, el cual señala lo siguiente:

“El Congreso tiene facultad:

...VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.”

Para Hugo Carrasco Iriarte “...a esta facultad se le conoce como soberanía fiscal, potestad tributaria, poder tributario, poder fiscal, facultad potestativa o poder de imposición...”²⁰

Lo anterior se apoya en lo que manifestó la Suprema Corte:

CONGRESO DE LA UNIÓN, FACULTADES CONSTITUCIONALES DEL, PARA CUBRIR EL GASTO PÚBLICO.

Es inexacto que la fracción XXIX del artículo 73 constitucional limite a la VII del mismo precepto que faculta al Congreso a imponer las contribuciones que sean necesarias para cubrir el presupuesto; y si esta fracción ha de relacionarse con otra, no es precisamente con la XXIX del artículo 73, sino con la II del artículo 65 de la propia Constitución,

²⁰ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Diccionario de Derecho Fiscal, 3ª ed., México, Oxford, 2007, p. 601.

que faculta al mismo Congreso para examinar, discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos que sean necesarios para cubrirlo. No puede considerarse la facultad exclusiva para legislar en determinadas materias, como lo es la enunciada en la referida fracción XXIX del artículo 73, como una limitación al Congreso de la Unión para establecer los impuestos aun federales que sean indispensables para cubrir el gasto público; se trata de una facultad en el ámbito federal en materia de impuestos especiales que por su competencia requiere una legislación federal uniforme en toda la República, que limita las facultades impositivas de los Estados, pero no las del Congreso de la Unión...

Séptima Época, Núm. de Registro 233671, Instancia: Pleno, Tesis aislada, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 26, Primera Parte, Materia (s): Constitucional, Pág. 35.

Tal potestad tributaria obliga a las personas al pago de las contribuciones establecidas en las leyes fiscales, empero, en la imposición de las mismas no debe existir facultad exclusiva para legislar en determinadas materias, si bien el artículo 73 fracción VII se relaciona con la fracción XXIX, no significa que su facultad sea especial y esto se afirma en el mismo artículo 73 fracción VII constitucional, donde el Congreso debe decretar los impuestos necesarios, de modo que es una facultad en el ámbito federal.

Por otra parte, el Congreso de la Unión para decretar las contribuciones necesarias a fin de cubrir el gasto público, debe atender los principios tributarios básicos que emanan del artículo 31 en su fracción IV constitucional, en el que indica:

“Son obligaciones de los mexicanos:

...IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Es así que las contribuciones deben ser proporcionales, equitativas y deben estar en las leyes, por lo que, para confirmar estos principios, se han emitido criterios que la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de tesis jurisprudenciales o aisladas, determina:

Sobre el principio tributario de legalidad:

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informan nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado...

Séptima Época, Núm. de Registro: 232797, instancia: Segunda Sala, Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 91-96, Primera Parte, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Pág. 173.

Por tanto, se advierte que el principio de legalidad debe estar consignado de manera expresa en la ley; para Gabriel Coanacoac Vázquez Pérez "El principio de legalidad se refiere a que las contribuciones deben estar establecidas por autoridad competente y en Ley, en la que se establezcan todos los elementos de la contribución."²¹ En ese sentido, es menester señalar los caracteres esenciales de las contribuciones, es decir, los elementos que componen al principio en comento.

²¹ VÁZQUEZ PÉREZ, Gabriel Coanacoac. Principios de la Contribución y Alcances del Control de la Convencionalidad en Materia Fiscal, p. 2 [En línea]. Disponible: https://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado_TFJFA/GCVP_Ensayo.pdf 14 de marzo de 2020. 2:25 PM.

La Suprema Corte, al respecto manifestó:

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.

Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Séptima Época, Núm. de Registro: 232796, Instancia: Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen 91-96, Primera Parte, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Jurisprudencia, Pág. 172.

Afirmando de esa manera que los caracteres esenciales de las contribuciones en los cuales deben tener consignados en una ley es el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, los cuales ya se abordaron previamente en el capítulo 1 de la presente investigación.

Ahora bien, es importante indicar que tanto la generalidad como la obligatoriedad están vinculados con la legalidad tributaria; el primero de estos, para Alberto Real Benítez "...consiste en que la ley tributaria debe ser abstracta e impersonal, es decir, la ley tributaria debe comprender a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista, partiendo del supuesto de que todos debemos contribuir con el gasto público."²² A este respecto, la generalidad se atribuye a todas las personas sean físicas o morales

²² REAL BENÍTEZ, Alberto, et al. La Ley Tributaria Mexicana y su interpretación, p. 3. [En línea]. Disponible:https://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado_TFJFA/LENE_Le_yTributaria.pdf 15 de marzo de 2020. 3:30 PM.

para contribuir con el gasto público siempre y cuando se encuentren en obligación de hacerlo, es decir, se llevará a cabo si se ubican en alguna hipótesis contemplada en las leyes fiscales; mientras tanto el segundo, para Antonio Jiménez González "...surge por determinación de la ley una vez que se realiza el supuesto previsto en ella..."²³ indicando que la obligatoriedad se aplica para todas las personas situadas en alguna de las hipótesis contemplada en las leyes fiscales, de esa manera los contribuyentes deben cumplir con la obligación de contribuir con el gasto público una vez que caen en la situación que la ley señala como hecho generador, es decir, el acto o la actividad contempladas en las leyes para el pago de un impuesto.

Ahora, sobre los principios de proporcionalidad y de equidad tributarias, la Suprema Corte, al respecto aseveró:

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES.

La proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Octava Época, Núm. de Registro: 207061, Instancia: Tercera Sala, Tesis de Jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación, febrero de 1991, Tomo VII, Materia(s): Administrativa, Tesis 3a./J. 4/91, Pág. 60.

De modo que los principios en comento se confirman que, por un lado, el principio de proporcionalidad vinculado con la capacidad contributiva del contribuyente y, por otro lado, el principio de equidad con la igualdad ante la misma ley tributaria para los que deben contribuir.

²³ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, Cuarta edición, México, 1996, p. 241.

Finalmente, los principios tributarios constitucionales abordados tienen la finalidad de destinarse a contribuir con el gasto público, para Narciso Sánchez Gómez “El gasto público tiene sentido social y un alcance de interés colectivo, de tal manera que todo lo recaudado por concepto de impuestos, derechos y contribuciones especiales, siempre debe ir enfocado a la atención de necesidades de la población, relacionadas con la prestación de servicios públicos, la construcción de obras sociales o la cobertura de requerimientos colectivos...”²⁴ Lo que significa, que el objetivo de que se destine al gasto público es para sufragar las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

2.2 ARTÍCULOS 26 Y 31 FRACCIÓN XI DE LA LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL, FACULTAD RECAUDATORIA DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Como se abordó, el Estado a través del Congreso de la Unión tiene la facultad de imponer las contribuciones en ley observando los principios tributarios constitucionales, en ese sentido, una vez creadas, el Estado, a través de la Administración Tributaria, tiene la facultad de recaudar. Así, la facultad recaudadora es la acción de realizar el cobro de las diversas obligaciones tributarias conforme a las leyes fiscales.²⁵ Por lo que es menester mencionar que originariamente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) es la encargada de cobrar las contribuciones y esta facultad, primariamente, se establece en el artículo 26 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, el cual señala lo siguiente:

ARTICULO 26.- “Para el despacho de los asuntos del orden administrativo, el Poder Ejecutivo de la Unión contará con las siguientes dependencias:

...Secretaría de Hacienda y Crédito Público...”

²⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1999, p. 150.

²⁵ Vid. PRODECON, Lo que todo contribuyente debe saber, La facultad del Estado para cobrar contribuciones. [En línea]. Disponible: https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/publicaciones/junio6/files/downloads/todo_loq_contribuyente_junio%5B2%5D.pdf. 19 de marzo de 2020. 11:00 PM.

Lo que resulta innegable observar que el origen de la facultad recaudatoria proviene, desde un principio, en una dependencia para un mejor desempeño de la función administrativa en el que le delega facultades específicas, de acuerdo con Rodrigo Moreno Rodríguez "...la delegación de competencia, se refiere a transferir el ejercicio de una función que es de su competencia a un órgano que depende de él..."²⁶

Ahora, tal facultad conferida a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para la recaudación de las contribuciones, se encuentra establecida en el artículo 31 fracción XI de la Ley en cita, el cual indica:

ARTICULO 31.- "A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:

...XI.- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales..."

Finalmente, la Secretaría como dependencia del Ejecutivo le corresponde la facultad, entre otras, de cobrar las contribuciones para el cumplimiento de las leyes fiscales y, sobre todo, para el cumplimiento de la función del Poder Ejecutivo.

2.3 ARTÍCULO 7 FRACCIONES I Y IV DE LA LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, FACULTAD RECAUDATORIA DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Una vez confirmado que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la facultada para la recaudación de contribuciones, se observa que para el cumplimiento de su facultad cuenta con su órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria (SAT) quien coadyuva para dicha recaudación la cual está señalada en el artículo 2º del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mencionando lo siguiente:

²⁶ MORENO RODRÍGUEZ, Rodrigo. La Administración Pública Federal en México, UNAM, México, 1980, p. 184.

“Artículo 2o. Al frente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público estará el Secretario del Despacho, quien para el desahogo de los asuntos de su competencia se auxiliará de:

...D. Órganos Administrativos Desconcentrados:

I. Servicio de Administración Tributaria...”

Ahora bien, la facultad recaudadora conferida al Servicio de Administración Tributaria se encuentra establecida en el artículo 7 en las fracciones I y IV de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, en el que indica:

“El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;

...IV. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal...”

Es así que el Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público y esto lo logrará recaudando las contribuciones necesarias.

La Suprema Corte, respecto del órgano para la función exclusiva de la recaudación de las contribuciones, manifestó:

IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES DE MEJORAS, DERECHOS, PRODUCTOS, APROVECHAMIENTOS FEDERALES Y SUS ACCESORIOS. SU DETERMINACIÓN, LIQUIDACIÓN Y RECAUDACIÓN CORRESPONDEN EN EXCLUSIVA AL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Si se toma en consideración, por un lado, que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis de jurisprudencia 2a./J. 49/2003 sostuvo que, del examen de los artículos 1o., 2o., 3o., 6o., 7o., fracciones I, IV y XIII, y tercero transitorio de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, el Servicio de Administración Tributaria se creó como un órgano desconcentrado de la Secretaría de

Hacienda y Crédito Público, con carácter de autoridad fiscal, encargado en forma exclusiva y especial de determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios, reservándose a la Tesorería de la Federación el carácter de asesor y auxiliar gratuito de ese órgano y, por otro, que en las ejecutorias que dieron lugar a la integración de la jurisprudencia mencionada se especificó que las multas constituyen créditos fiscales que forman parte de los aprovechamientos que puede percibir el Estado y que éstas deben hacerse efectivas por el referido Servicio de Administración Tributaria; y, toda vez que los artículos 2o. y 7o. de la ley de la materia disponen que el Servicio de Administración Tributaria tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios para el gasto público; en consecuencia, resulta claro que toca de manera exclusiva al mencionado órgano desconcentrado efectuar los actos encaminados a la determinación, liquidación y recaudación de las cargas tributarias de referencia, a fin de dar cumplimiento a la actividad estratégica del Estado para la que fue creado.

Novena Época, Núm. de Registro 183281, Instancia: Segunda Sala, Tesis de jurisprudencia, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, septiembre de 2003, Tomo XVIII, Materia (s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 75/2003, Pág. 359.

Finalmente, se confirma que la facultad exclusiva del Servicio de Administración Tributaria como Órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es para la recaudación de las contribuciones establecidas en las leyes fiscales, con el objeto de la realización de una actividad estratégica del Estado.

2.3.1 Contribuciones

Para Adolfo Arrijo Vizcaíno “Los impuestos o contribuciones es el vínculo jurídico del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.”²⁷ Por lo que como vínculo jurídico, las contribuciones tienen su aspecto impositivo ya que fueron legislados en un marco de legalidad, es decir, para que la autoridad fiscal pueda recaudar sus recursos es necesario que exista la Ley Fiscal como norma jurídica; en ese

²⁷ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal, Ed. Themis, 20ª ed, México, 2008, p. 126.

sentido, las contribuciones están establecidas en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º, el cual indica:

Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

- I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.
- II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el Estado.
- III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.
- IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público y las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

En suma, todas las contribuciones en comento son las que se tienen que recaudar obligatoriamente por medio del Órgano Desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a saber, el Servicio de Administración Tributaria (SAT), pero no sólo las contribuciones se tienen que recaudar sino incluso abarca aprovechamientos y productos, por lo que en el artículo 3º del código en cita, señala:

Artículo 3o.- “Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado...”

Finalmente, la facultad recaudadora del Servicio de Administración Tributaria no se limita a la recaudación de las contribuciones sino a los aprovechamientos y productos como lo establece el código referido.

2.3.1.1 Accesorios de las contribuciones

Con respecto a los accesorios de las contribuciones, el Código Fiscal además de contener las contribuciones que debe recaudar la autoridad fiscal, también contempla los considerados como accesorios de los mismos, de modo que están dentro de la misma facultad de recaudación pues participan de la naturaleza de éstas, como a continuación se señala:

“Artículo 2o.- ...los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del Artículo 21 de este Código son *accesorios de las contribuciones* y participan de la naturaleza de éstas...”

Ahora bien, el artículo 21 del código citado, indica la manera en cómo opera dichos accesorios de las contribuciones, y estos operan, cuando:

Recargos (primer párrafo)	Hay interés moratorio causado por el cumplimiento extemporáneo de una obligación fiscal. Se aplicará una tasa para ello.
Sanción (segundo párrafo)	Existe infracción a las disposiciones fiscales y se aplica por medio de una multa.
Gastos de ejecución (relacionado con el artículo 150 del código multicitado)	Para realizar el cobro de una contribución a un contribuyente que no quiere pagar, la autoridad efectuará actos que indica la ley: procedimiento administrativo de ejecución, en el cual tiene costo que se carga al contribuyente del 2% del crédito fiscal.
Indemnización (séptimo párrafo)	Las contribuciones son pagadas con cheque y este no puede cobrarse, la autoridad fiscal cobrará una indemnización del 20% sobre el monto del cheque, independientemente de las contribuciones.

2.4 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, TÍTULO SEXTO, DE LA REVELACIÓN DE ESQUEMAS REPORTABLES

Cuando se presenta un esquema reportable, es decir, cuando cumpla cualquiera de las características señaladas por la autoridad fiscal identificada como área de riesgo, es menester señalar a las personas obligadas a revelar tales esquemas, en tal sentido, para la presente investigación, se abordará al

asesor fiscal quien es parte principal en la revelación de estos esquemas reportables.

2.4.1 Obligación del asesor fiscal

El asesor fiscal se obliga a revelar un esquema reportable en los supuestos que señala el artículo 197 del código en cita:

<ul style="list-style-type: none">• Los esquemas reportables generalizados y personalizados de su creación.
<ul style="list-style-type: none">• 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.
<ul style="list-style-type: none">• Declaración informativa en el que 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.
<ul style="list-style-type: none">• Emitir constancia a los demás asesores que sean liberados de la obligación, se aplica siempre y cuando uno de ellos revele el esquema quien tendrá la obligación referida.

En este aspecto, el asesor fiscal automáticamente adquiere la obligación principal en revelar un esquema reportable, de manera que no existen supuestos en los cuales se atribuyan dicha obligación; por otra parte, la obligación del asesor fiscal impera en el siguiente supuesto contemplado en el artículo 197 del código en cita:

“Existe la obligación de revelar un esquema reportable de conformidad con este artículo, sin importar la residencia fiscal del contribuyente, siempre que éste obtenga un beneficio fiscal en México.”

En suma, la obligación prevalece aun cuando la residencia del contribuyente pueda ser en México o en el extranjero siempre y cuando el beneficio sea en México.

2.4.1.1 Características

Los asesores fiscales obligados a revelar un esquema reportable deben cumplir con las siguientes características de acuerdo al mismo artículo 197:

- 1) Que sean considerados como residentes en México y residentes en el extranjero.
- 2) Que tengan establecimiento permanente en territorio nacional, siempre que las actividades atribuibles a dicho establecimiento permanente sean aquéllas realizadas por un asesor fiscal.

2.4.2 Contenido y plazos de la revelación de un esquema reportable

En el artículo 200 del Código Fiscal indica lo que debe contener la revelación de un esquema reportable, a continuación, se señalan:

<ul style="list-style-type: none"> • Nombre, denominación o razón social, y la clave en el RFC del asesor o contribuyente que revele el esquema reportable.
<ul style="list-style-type: none"> • En personas morales que estén obligados a revelar, indicará el nombre y clave en el RFC de las personas físicas a las cuales se esté liberando de la obligación de revelar.
<ul style="list-style-type: none"> • Nombre de los representantes legales de los asesores fiscales y contribuyentes.
<ul style="list-style-type: none"> • En esquemas personalizados el asesor deberá indicar los requisitos del punto 1. En caso que el contribuyente sea un residente en el extranjero que no tenga una clave en el RFC, deberá indicar el país o jurisdicción de su residencia, así como número de identificación fiscal y domicilio fiscal.
<ul style="list-style-type: none"> • Descripción detallada del esquema reportable y las disposiciones jurídicas aplicables. La descripción es 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.
<ul style="list-style-type: none"> • Descripción detallada del beneficio fiscal obtenido o esperado.
<ul style="list-style-type: none"> • Nombre, denominación o razón social, clave en el RFC y cualquier información fiscal de las personas morales que formen parte del esquema reportable revelado.
<ul style="list-style-type: none"> • Los ejercicios fiscales en los cuales se espera implementar o se haya implementado el esquema.

<ul style="list-style-type: none"> • En caso de los esquemas reportables de intercambio de información de autoridades extranjeras con mexicanas, deberá revelar la información fiscal o financiera que no sea objeto de intercambio de información en virtud del esquema reportable.
<ul style="list-style-type: none"> • En caso de las declaraciones informativas complementarias, indicar el número de identificación del esquema que haya sido revelado por otro asesor y la información que considere para corregir o complementar la declaración.
<ul style="list-style-type: none"> • Cualquier información que el asesor o contribuyente consideren relevante.
<ul style="list-style-type: none"> • Cualquier otra información adicional que solicite la autoridad fiscal.
<ul style="list-style-type: none"> • En el caso de los mecanismos que sean reportables, se deberá revelar el mecanismo a través del cual se evitó la referida aplicación, además de la información sobre el esquema que proporciona beneficios fiscales en México.

De lo anterior, en el artículo 201 del Código Fiscal se señala que la revelación de esquemas reportables no implica la aceptación o rechazo de sus efectos fiscales por parte de las autoridades; ahora bien, en el mismo artículo en cita en el párrafo tercero, se señalan tres plazos para la revelación de un esquema reportable, estos son:

Esquemas reportables generalizados	Esquemas reportables personalizados
<p>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, cuando se toman las medidas necesarias para que terceros conozcan la existencia del esquema.</p>	<p>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.</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Los asesores fiscales obligados a revelar los esquemas reportables, podrán hacerlo desde el momento que haya finalizado su diseño. 	

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">• En caso de que la autoridad fiscal solicite información complementaria, se deberá presentar la información o en su caso manifestar bajo protesta de decir verdad que no cuenta con la información, en un plazo no mayor a 30 días a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación del requerimiento. |
| <ul style="list-style-type: none">• Adicionalmente, el asesor fiscal deberá 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. |

2.4.3 Seguimiento de la Autoridad Fiscal

Una vez que el asesor fiscal obligado reveló el esquema reportable a través del portal de la autoridad, en el mismo artículo anterior citado, la autoridad fiscal (Servicio de la Administración Tributaria) en seguimiento adecuado del mismo, otorgará a la persona que lo reveló, lo siguiente:

- Número de identificación por cada esquema reportable revelado.
- Emisión de copia de la declaración informativa a través de la cual se reveló el esquema reportable.
- Acuse de recibo de dicha declaración.
- Certificado donde se asigne el número de identificación del esquema.

En caso de que ejerza sus facultades de comprobación (visitas domiciliarias), podrá solicitar a los asesores fiscales que proporcionen la documentación e información que soporte que han cumplido con las disposiciones de la revelación de esquemas reportables.

2.4.4 Infracciones y sanciones relacionadas con la revelación

Respecto de los asesores fiscales que no cumplan con lo observado a su obligación de revelar un esquema reportable, ya sea en cualquiera de los supuestos de la misma, en los plazos señalados o bien en la información complementaria o en la información de modificación, se establecen infracciones y multas en los artículos 82-A y 82-B del Código Fiscal, las siguientes:

Infracciones cometidas por el asesor fiscal	Sanciones
<ul style="list-style-type: none"> 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
<ul style="list-style-type: none"> No revelar un esquema reportable generalizado, que no haya sido implementado. 	De \$15,000.00 a \$20,000.00
<ul style="list-style-type: none"> No proporcionar el número de identificación del esquema reportable a los contribuyentes. 	De \$20,000.00 a \$25,000.00
<ul style="list-style-type: none"> No atender el requerimiento de información adicional o manifestar falsamente que no cuenta con la información requerida respecto al esquema. 	De \$100,000.00 a \$300,000.00
<ul style="list-style-type: none"> No expedir alguna de las constancias. 	De \$25,000.00 a \$30,000.00
<ul style="list-style-type: none"> No informar al Servicio de Administración Tributaria cualquier cambio que suceda con posterioridad a la revelación del esquema reportable. 	De \$100,000.00 a \$500,000.00
<ul style="list-style-type: none"> No presentar la declaración informativa. 	De \$50,000.00 a \$70,000.00

2.5 RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL TÍTULO 1. DISPOSICIONES GENERALES

La resolución miscelánea fiscal es el conjunto de disposiciones fiscales de carácter anual que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a efecto de reformar o modificar las leyes en materia fiscal y otros ordenamientos federales relativos a la captación de ingresos del Gobierno.²⁸ En ese sentido, la resolución miscelánea no es una ley, es un documento el cual contiene reglas

²⁸ Vid. Definición de miscelánea fiscal, [En línea]. Disponible: <https://definicion.org/miscelanea-fiscal> . 20 de marzo de 2020. 11:30 PM.

que facilitan al contribuyente y la autoridad entender aspectos fiscales particulares como lo son los esquemas reportables.

2.5.1 Obligación de los asesores fiscales de proporcionar la información para revelar esquemas reportables

En el punto 1.13 de la miscelánea fiscal indica la manera en cómo se debe presentar la declaración informativa y algunas reglas de procedimiento atendiendo a los preceptos del Código Fiscal, de conformidad con lo siguiente:

1. La declaración se presentará a través del Portal del SAT.
2. En la declaración se capturarán los datos generales del declarante, así como la información solicitada.
3. Se deberá cumplir con lo dispuesto en los instructivos y en los formatos guía cuando se publiquen en el Portal del SAT.
4. La fecha de presentación de la declaración será aquella en la que el SAT reciba efectivamente la información correspondiente.
5. Si se modifica la información reportada, se debe indicar el número de identificación del esquema y la fecha de presentación de la declaración original. Se llenará nuevamente la declaración con los datos correctos, así como los datos generales del declarante.

Los esquemas reportables como lo indica la miscelánea fiscal se deberán revelar a partir del primero de enero del dos mil veintiuno; en ese sentido, el asesor fiscal el cual tiene que revelar el esquema, lo tendrá que realizar de manera obligatoria cumpliendo con todos los requisitos que establece tanto el Código Fiscal, así como la Resolución Miscelánea, sin dejar de lado los instructivos y formatos que próximo se publiquen en el Portal de la autoridad fiscal, es decir, del Sistema de Administración Tributaria.

CAPÍTULO 3

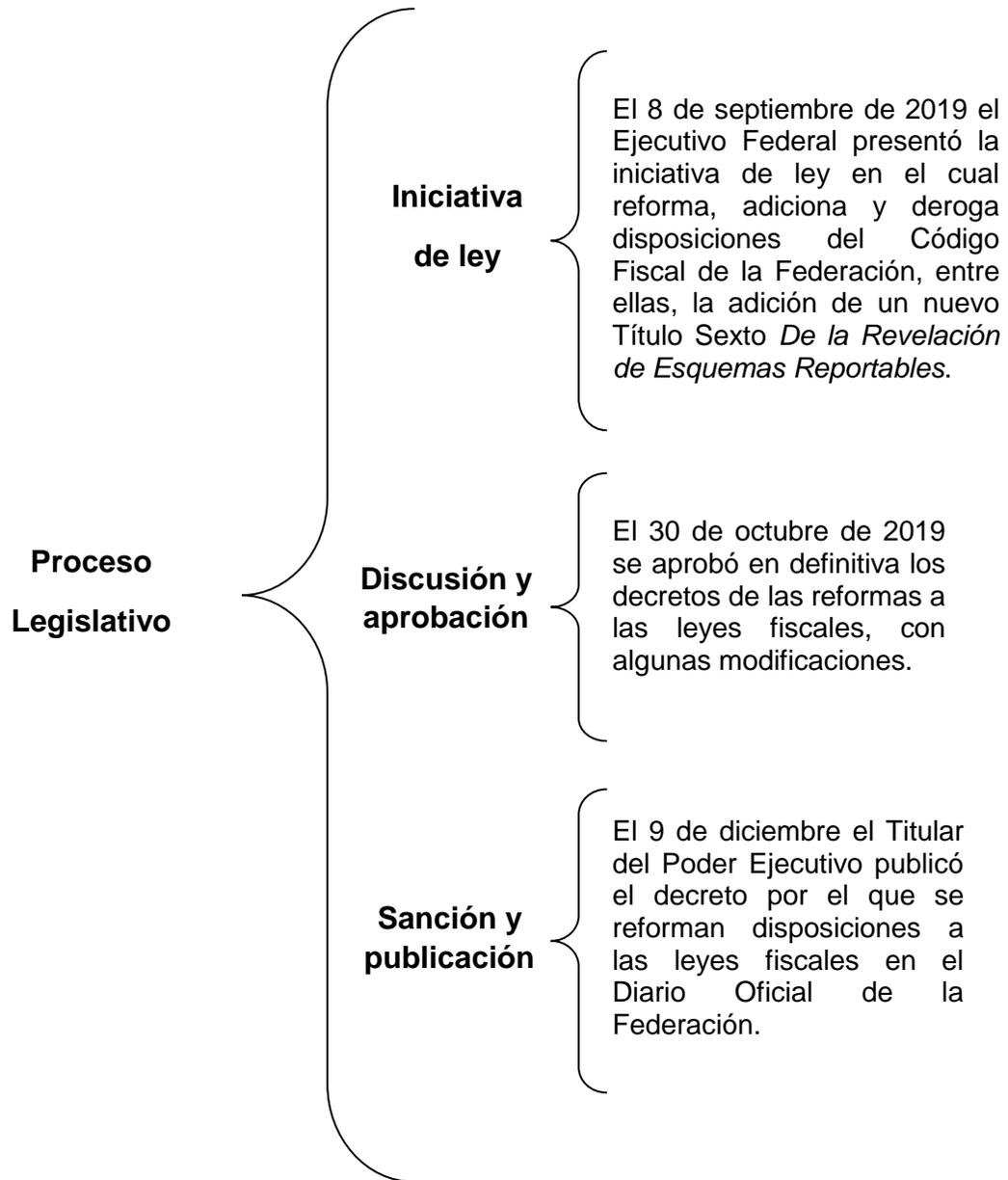
VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES DEBIDO A LA IMPOSICIÓN EXCESIVA DE SANCIONES AL ASESOR FISCAL POR INCURRIR EN ALGUNA DE LAS INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA REVELACIÓN DE ESQUEMAS REPORTABLES

3.1 PROBLEMÁTICA

La recaudación de las contribuciones y sus accesorios por el Servicio de Administración Tributaria quien coadyuva con la Secretaria de Hacienda y Crédito Público a fin de que lleve a cabo las facultades encomendadas por el Ejecutivo Federal, pueden determinarlas aplicando las leyes fiscales para efecto de cumplirse con las obligaciones establecidas en ellas, en ese sentido, de acuerdo a la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal sobre la revelación de esquemas reportables y que a su vez fue aprobado por el Congreso de la Unión, contiene tanto la obligación de revelar tales esquemas como las infracciones y sanciones que debe fijar y recaudar la autoridad fiscal; ahora, es importante analizar el proceso legislativo de la propuesta de iniciativa de ley en mención con el fin de observar en qué momento el Congreso de la Unión está facultado y limitado para imponer tanto las contribuciones como sus accesorios que considere necesario, en este caso, las sanciones por infracciones cometidas por el asesor fiscal quien es parte principal obligada en revelar un esquema reportable. De acuerdo a PRODECON "...la facultad de creación de impuestos se materializa cuando el Congreso de la Unión, después de seguir el proceso legislativo correspondiente, establece impuestos en ley, que obligarán a las personas a su pago."²⁹

²⁹ PRODECON, Lo que todo contribuyente debe saber, La facultad del Estado para crear impuestos, p. 8. [En línea]. Disponible: https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/publicaciones/LQTCDS-2/files/downloads/folleto_final_26-02-1.pdf. 25 de marzo de 2020. 12:50 PM.

A continuación, el proceso legislativo de la iniciativa de ley por el Titular del Poder Ejecutivo (las fases dentro del proceso se puede cotejar con el Anexo A de la presente investigación):



Por lo que en la fase de discusión y aprobación dentro del proceso legislativo, el Congreso de la Unión tiene la facultad por antonomasia de modificar la iniciativa de ley para crear las contribuciones o accesorios para su recaudación y así sufragar el gasto público, en este caso, las infracciones como

las sanciones en la revelación de un esquema reportable al asesor fiscal que no cumpla con sus obligaciones. De acuerdo al capítulo 2 de la presente investigación, las sanciones determinadas para su recaudación fueron las económicas, en otras palabras, las multas que puede fijar la autoridad fiscal al cometerse una infracción, aunque, el Congreso de la Unión en la fase donde tiene potestad de modificar la iniciativa de ley tiene que cumplir antes de su aprobación, con los requisitos mínimos que deben contener las sanciones, estos son los establecidos en el artículo 31 fracción IV constitucional: legalidad tributaria, proporcionalidad y equidad, convirtiéndose así en los límites que como autoridad legisladora debe respetar.

En ese tenor, para el estudio de los principios señalados y abordados en el capítulo 1 y 2 de la presente investigación, es menester reproducir sobre la base en el cual se determinaron las sanciones en la iniciativa de ley, de acuerdo con el Titular del Poder Ejecutivo “Los montos de cada una de las infracciones fueron determinados considerando que los niveles de ingresos de los contribuyentes y asesores fiscales pueden variar considerablemente, así como por el nivel de gravedad de las conductas realizadas u omitidas.”³⁰ Nivel de ingresos del asesor fiscal que no fueron señalados en la iniciativa por considerarse variables, ahora, si bien es cierto, que la autoridad fiscal en el margen de su actuación tiene la obligación en el momento de imponer una sanción, lo siguiente:

- En base a la gravedad de la conducta
- El monto de las operaciones
- La cuantificación de los beneficios fiscales y,
- El nivel de ingresos de los sujetos obligados

Esta la tendría que determinar por el rango del monto previamente establecido por el Congreso de la Unión, aun cuando no existan datos que verifiquen que los ingresos del asesor fiscal son acordes a las sanciones por la

³⁰ Iniciativas del Ejecutivo Federal, Gaceta Parlamentaria, año XXII, número 5361-D, anexo D, p. 131. [En línea]. Disponible: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/sep/20190908-D.pdf>. 27 de marzo. 9:46 PM.

infracción cometida, lo que denota la falta de congruencia e información que existe en la exposición de motivos que realizó el Titular del Poder Ejecutivo para imponer sanciones en la revelación de esquemas reportables en la iniciativa de ley que presentó ante el Poder Legislativo, pues se desprende que carece de datos para comprobar que los niveles de ingresos de los asesores fiscales pueden variar considerablemente y ante ello, las sanciones que consideró ser a criterio del mismo las propuso sin tomar en cuenta los puntos referidos. Por otra parte, el argumento fundamental sobre el porqué de los montos altos en las sanciones, según el Titular del Poder Ejecutivo "...su relevancia radica, como ya se ha referido, en dotar a la autoridad de información oportuna para responder de forma rápida a los riesgos fiscales identificados, razón por la cual la sanción debe ser lo suficientemente alta para lograr el efecto disuasivo antes referido..."³¹ Ahora, la importancia de un tema en donde existen riesgos fiscales no sólo significa actuar excesivamente, pues si bien, la revelación de esquemas reportables es novedoso para México, se tendría que proteger a los individuos que participarán en su revelación y la manera en cómo se debe realizarlo es por medio de investigación y estudio de sus niveles de ingresos para efecto de que al cometerse una infracción la sanción impuesta cuente con una base cierta en su cálculo y que de esa manera se mantenga la imposición de una sanción alta para que el asesor fiscal evite incumplir sus obligaciones, sin embargo, dicha situación no se visualizó en la misma propuesta de ley.

Y, ante tal falta, el Congreso de la Unión lo aprobó sin modificación alguna en los montos, siendo omisa al respecto de su debido estudio, no obstante, las únicas modificaciones que realizó por considerarse necesario fue en torno a suprimir cuatro infracciones con sus respectivas sanciones económicas (véase en el Anexo B de la presente investigación); Ahora, no quiere decir que por retirar dichas infracciones se subsanará la errónea y excesiva determinación en las cantidades que deben pagar los asesores fiscales por cometer una infracción dentro del ejercicio de sus funciones, pues se entiende que al no contar con información básica sobre sus niveles de

³¹ Ídem.

ingresos, puede perjudicar no sólo su capacidad para contribuir sino hasta su misma profesión.

Para vislumbrar el exceso en la imposición de las sanciones analizadas en los anexos: C, D, E, F, G, H e I de la presente investigación, correspondientes a las infracciones cometidas por el asesor fiscal, es necesario identificar los principios tributarios que no tomó en cuenta el Poder Legislativo y para efecto de realizarlo, a continuación se presentan algunas de las sanciones fijadas al contribuyente, quien incluso es parte en la revelación de un esquema reportable, como las del asesor fiscal, las cuales son similares:

Infracción cometida	Asesor fiscal	Contribuyente
Punto uno	De \$50,000.00 a \$20,000,000.00	50% y el 75% del monto del beneficio fiscal del esquema reportable
Punto cuatro y punto tres	De \$100,000.00 a \$300,000.00	De \$100,000.00 a \$350,000.00
Punto seis y punto cuatro	De \$100,000.00 a \$500,000.00	De \$200,000.00 a \$2,000,000.00

De lo anterior, puede apreciarse que en la infracción del punto uno, al asesor fiscal se le impone una sanción económica con un monto específico mientras que al contribuyente se le impone una sanción equivalente a un porcentaje en el cual tendrá que ser determinado por el beneficio fiscal que obtuvo o el esperado obtener, ahora, si bien es cierto, que el asesor fiscal es el principal obligado en la revelación de un esquema reportable por ser esa su actividad, también es cierto, que el monto establecido por cometer una infracción debe estar preciso a una cantidad acorde a sus ingresos, pues como se aprecia en la exposición de motivos del Ejecutivo: sus ingresos pueden variar, y eso es todo lo que menciona al respecto sobre los niveles tanto del contribuyente como del asesor fiscal, luego entonces, no establece un rango

que como mínimo tienen que contener las sanciones respecto al contribuyente de acuerdo a sus ingresos que bien serviría como base para la determinación respecto al asesor fiscal, empero, el Ejecutivo no argumentó el porqué de una base distinta al sancionar para ambos si sus ingresos son similares por considerarse variables.

De acuerdo a Marco César García Bueno "...el legislador, al crear la normativa tributaria, requiere tomar en cuenta no sólo aspectos presupuestales, garantes de la captación de recursos públicos, sino la condición del sujeto frente al tributo..."³² En otras palabras, la capacidad contributiva además de la económica y la igualdad tributaria debieron prevalecer en el proceso legislativo de la iniciativa de ley para lograr la justicia tributaria y su falta puede apreciarse dentro de la comparación de una multa al contribuyente como la del propio asesor fiscal, pues aunque sus niveles de ingresos se consideran similares, la sanción por una infracción igual, son determinadas de distinta forma; siguiendo con la misma sobre el punto cuatro en la infracción del asesor y el punto tres del contribuyente, son parecidos porque la sanción por no atender al requerimiento adicional de la autoridad fiscal está determinada por una cantidad que va de los \$100,000.00 hasta los \$300,000.00, sin embargo, se podría concluir que al ser un monto semejante para ambos se estaría en igualdad de condiciones, pero no es así, ya que contrario al punto seis y punto cuatro del asesor y el contribuyente, respectivamente, las sanciones no son similares aun cuando la infracción cometida sea la misma, en razón de que al asesor fiscal se le impuso teniendo como base los montos del contribuyente, siendo para el asesor una cantidad mínima del 50% y de la cantidad máxima del 25% calculado sobre la del contribuyente, lo que significa que el asesor fiscal posee un nivel de ingresos menor que el propio contribuyente, deduciendo que el Congreso de la Unión en su facultad potestativa fue exigua con la determinación de dichas sanciones, y como se aprecia, en una infracción son similares y en otras son

³² GARCÍA BUENO, Marco César. El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio Esencial para una Reforma Fiscal, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, p. 46. [En línea]. Disponible: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/430/5.pdf>. 28 de marzo de 2020. 12:54 PM.

completamente diferentes, aun cuando el argumento del nivel de sus ingresos es el mismo.

Si las sanciones arriba señaladas no fueron determinadas en igualdad de condiciones, quiere decir que son excesivas, lo que significa que las demás que no pudieron compararse con las del contribuyente por sólo ser obligación del asesor fiscal igualmente lo son. En tal sentido, se analizará los principios tributarios que como límite tenía el Congreso de la Unión para determinar las sanciones y que no tomó en cuenta.

De los principios de proporcionalidad y equidad, al respecto, la Suprema Corte manifestó:

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

Es del caso insistir en que el impuesto es un fenómeno histórico del actual Estado constitucional, quien lo decreta mediante un acto legislativo en ejercicio de su soberanía, siendo propio de su naturaleza la transmisión de valores económicos, en servicio de los intereses sociales que le toca cumplir. El Estado, de consiguiente es el único titular de la soberanía fiscal, acreedor por antonomasia del impuesto, al través del pago de una prestación incondicionada. Todo impuesto afecta directa o indirectamente, la capacidad contributiva personal o real del deudor fiscal, más para que el impuesto no sea un acto indebido, ni esté sujeto, por supuesto a arbitrariedades, es **indispensable que sea proporcional y equitativo, con lo cual queda limitada la soberanía del Poder legislativo de un Estado en la imposición de cargas fiscales**. La fuente de toda imposición es el conjunto de bienes que constituyen el patrimonio del contribuyente y de los provenientes de productos de rendimientos del capital, del trabajo o de la unión de relación de uno y de otro. **El límite constitucional, a la facultad del legislador para decretar un impuesto, a fin de que este sea proporcional y equitativa, es no acabar, jamás destruir la fuente de la imposición fiscal**, porque ello equivaldría a aniquilarse a sí mismo, junto con el sistema económico de un país, que debe estar percatado que la peor política financiera que puede adoptarse contra la sociedad moderna, es la existencia de un Estado con escasos recursos económicos para la satisfacción de sus gastos públicos estimados dentro de estos los sociales, y para su cabal desarrollo económico...

Séptima Época, Núm. de Registro 388038, Instancia: Sala Auxiliar, Tesis de Jurisprudencia, Fuente: Informes, informes 1969, Materia (s): Administrativa, Pág. 52.

Es así que los límites que debía contemplar se pueden resumir de la siguiente manera:

1. La capacidad tributaria del asesor fiscal dentro del marco de legalidad en las sanciones.
2. La igualdad tributaria en razón de recibir un trato igual por las condiciones en las que se encuentran para cubrir una sanción.

Por ello se debe recordar que estos elementos mínimos contemplados en la determinación de las sanciones son para lograr una justicia tributaria sin llegar a destruir la fuente de la misma imposición, pues si bien, el fin de la adición al Código Fiscal sobre la revelación de esquemas reportables es para tener el control de los que se consideren un riesgo para la autoridad fiscal, también es para lograr una recaudación de los accesorios de las contribuciones y que esta se haga efectivo por el Servicio de Administración Tributaria donde coadyuva con la Secretaria de Hacienda y Crédito Público en obtener una buena administración de las mismas y así lograr sufragar el gasto público, en cambio, del análisis efectuado tanto en la propuesta de ley que realizó el Ejecutivo Federal como en la aprobación del Congreso de la Unión no existen estudios que demuestren que las sanciones impuestas por cometer una infracción están acorde a la capacidad contributiva y económica del asesor fiscal máxime que de la infracción seis y cuatro del asesor fiscal y del contribuyente, respectivamente, existe un cálculo donde se demuestra que el nivel de ingresos del asesor fiscal es menor que la del contribuyente lo que está en un plano desigual frente a éste, ya que sus niveles son diferentes, lo que significa, que las autoridades en el ejercicio de sus funciones no se limitaron a respetar por sobre todas las cuestiones, los principios fundamentales tributarios constitucionales que como base tuvieron que tomar en cuenta al momento de decretar sanciones altas.

Finalmente, el principio que por excelencia debe estar constituido en una ley de manera expresa es el de legalidad tributaria, como se abordó en el capítulo 1 de la presente investigación, dado que para existir una contribución o

sus accesorios se debe estar contemplada en una ley fiscal para su debida recaudación aunado de que debe considerar los caracteres esenciales, los cuales son: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y época de pago, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades fiscales, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, es decir, que el asesor fiscal tenga conocimiento sobre la sanción impuesta por cometer una infracción en la revelación de un esquema reportable, no obstante, al ser sanciones que no están de acuerdo a los principios de proporcionalidad y equidad, implica que no están determinadas de forma cierta, lo que denota la incertidumbre de pagar una sanción excesiva, porque de su análisis, hay un monto específico en las sanciones donde al contribuyente se le calcula con un porcentaje y al asesor fiscal no y en otra los montos son casi similares al determinarse por una cantidad fija y por último, la del contribuyente es mucho mayor que las del propio asesor fiscal, lo que es evidente la falta de un carácter esencial como lo es la base, pues este carece en todas las sanciones al no existir una métrica previamente establecida para su debido cálculo.

3.1.1 Consecuencias

Al crearse sanciones consideradas como violatorias a los principios constitucionales abordados por no haberse tomado en cuenta al momento de su determinación, es de notarse las consecuencias que trae al no haberse limitado el Congreso de la Unión para su debida imposición y estas se pueden resumir en los siguientes puntos:

- Poner en riesgo los niveles de ingresos del asesor fiscal.
- Perjudicar al asesor fiscal en su capacidad contributiva.
- Poner en riesgo su profesión.

Si bien, la figura del asesor fiscal es parte principal y obligada en la revelación de un esquema reportable, debe comprenderse que al encontrarse en una infracción por alguna falta en el ejercicio de sus funciones, es inevitable la imposición de una sanción económica, empero, esta rebasa sus niveles de

ingresos por no existir una base cierta de éstos para el cálculo de una sanción justa, lo que causaría un perjuicio a su misma capacidad contributiva, ya que en cualquier error o falta tendría que pagar una sanción de manera obligatoria mayor a la que cobró por beneficiar a su cliente, ahora, si el fin de la imposición de sanciones altas tiene que ver con que la revelación de esquemas reportables presentan gran riesgo para las autoridades fiscales éstas deben ser fijadas por medio de un estudio de ingresos ciertos para que el asesor fiscal pueda satisfacer tal sanción y así se cumpla con el otro fin, a saber, contribuir con el Estado para sufragar el gasto público empero no existe tal estudio lo que inevitablemente pone en riesgo al asesor fiscal no sólo en sus niveles de ingresos o su misma capacidad para contribuir y cumplir con lo que el Estado requiere sino que se ponga en riesgo su misma profesión, es decir, su principal fuente de ingresos.

A continuación, un ejemplo sobre los riesgos al asesor fiscal, cabe destacar que el aproximado sobre su sueldo es en base a un estudio previo del año 2019³³

Sueldo promedio	Trabajo y cobro realizado	Infracción cometida	Sanción impuesta
\$15,000.00	Recomendación tácita al contribuyente a fin de que obtenga un beneficio fiscal y de acuerdo a este cobrará la cantidad de \$45,000.00	Al cometerse la primera infracción en el cual el asesor fiscal revela el esquema de forma extemporánea, es decir, después de los 30 días.	De \$50,000.00 a \$20,000,000.0

De lo anterior, puede apreciarse que aunque el asesor fiscal cobre tres veces sobre el sueldo promedio en México, se encontraría imposibilitado para sufragar en su totalidad la sanción que le corresponde por revelar un esquema

³³ GLASDOOR, México, Sueldos para Asesor Fiscal. [En línea]. Disponible: https://www.glassdoor.com.mx/Sueldos/asesor-fiscal-sueldo-SRCH_KO0.13.htm 25 de abril de 2020. 03:17 PM.

reportable de forma extemporánea, sin importar si la revelación fue un día después.

Por otra parte, las consecuencias no sólo recaen en una afectación al asesor fiscal sino a la Administración Pública Federal, esto es así, uno de los fines que tiene la Administración es satisfacer las necesidades del Estado y, para ello, cuenta con las Secretarías de Estado las cuales les corresponde cumplir con el fin encomendado por el Ejecutivo Federal, como lo es la recaudación de las contribuciones y sus accesorios para sufragar el gasto público, de acuerdo al capítulo 2 de la presente investigación, la Secretaría facultada para esta recaudación exacta es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público específicamente su órgano desconcentrado el Servicio de Administración Tributaria, quienes pasan a ser las autoridades fiscales, en tal sentido, para el cumplimiento exacto de sus funciones es necesaria la determinación y recaudación de las contribuciones o accesorios de las personas obligadas para ello en las leyes fiscales, en este caso las sanciones impuestas al asesor fiscal por cometer una infracción en el Código Fiscal de la Federación, no obstante, al ser sanciones excesivas y no altas pone en riesgo no sólo el cumplimiento de sus funciones sino la satisfacción de las necesidades del propio Estado, pues aun cuando se aplique una sanción como cantidad mínima, esta no se encontraría acorde a los niveles de ingresos que maneja el asesor fiscal, lo que significa que carece de capacidad contributiva para costear la sanción impuesta y que finalmente, afecte la propia recaudación que realizan las autoridades fiscales dentro del ejercicio de la Administración Pública Federal.

3.2 PROPUESTA DE MODIFICACIÓN AL ARTÍCULO 82-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ACATANDO LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSTITUCIONALES

Para no entrar en conflicto sobre la determinación de las sanciones al asesor fiscal, lo ideal es su modificación para efecto de que se le garantice dentro del marco de la legalidad el respeto a su capacidad contributiva, así

como la igualdad dentro de la misma para lograr una justicia tributaria en las infracciones y sanciones cometidas por el mismo, cuando no cumpla con sus obligaciones en la revelación de esquemas reportables.

Quedando de la siguiente manera, cabe señalar que las infracciones sólo se identificarán por los puntos en orden como en el capítulo 2 de la presente investigación:

Infracciones cometidas por el asesor fiscal	Sanciones establecidas	Modificación de las sanciones
• Punto uno	De \$50,000.00 a \$20,000,000.00	De \$25,000.00 a \$5,000,000.00
• Punto dos	De \$15,000.00 a \$20,000.00	De \$7, 500.00 a \$10,000.00
• Punto tres	De \$20,000.00 a \$25,000.00	De \$10,000.00 a \$12,500.00
• Punto cuatro	De \$100,000.00 a \$300,000.00	De \$50,000.00 a \$100,000.00
• Punto cinco	De \$25,000.00 a \$30,000.00	De \$12,500.00 a \$15,000.00
• Punto seis	De \$100,000.00 a \$500,000.00	No hay modificación
• Punto siete	De \$50,000.00 a \$70,000.00	De \$25,000.00 a \$35,000.00

Las sanciones propuestas para su modificación en el Código Fiscal de la Federación fueron establecidas en razón de la infracción seis misma que ya se comparó con la sanción impuesta al contribuyente que fue fijada de la siguiente manera:

- Sanción mínima: fijada al asesor fiscal por la mitad de la cantidad de la sanción impuesta al contribuyente, es decir, el 50% de \$200,000.00 que corresponde a la cantidad de \$100,000.00.
- Sanción como máxima: fijada al asesor fiscal por el 25% de la sanción impuesta al contribuyente, es decir, de \$2,000,000.00 a la cantidad de \$500,000.00

Infracción que para su propuesta no fue modificada por ser establecida a un rango de ingresos menor que el contribuyente, además de ser la única en que se puede tomar en cuenta para fijar las demás infracciones por tener un porcentaje específico para su determinación, en ese sentido, la propuesta de modificación de las infracciones, a saber, los puntos: uno, dos, tres, cuatro, cinco y siete, se realizó de la siguiente manera:

Punto uno y cuatro:

- Sanción mínima: fijada al asesor fiscal por la mitad de la cantidad de la sanción impuesta al contribuyente en el punto seis, es decir, el 50% del monto establecido en el Código Fiscal y tomando esa cantidad como métrica, la propuesta de modificación será de la cantidad de \$50,000.00 a la cantidad de \$25,000.00 en el punto uno y la cantidad de \$100,000.00 a la cantidad de \$50,000.00 en el punto cuatro.
- Sanción como máxima: fijada al asesor fiscal por el 25% de la sanción impuesta al contribuyente en el punto seis y tomando la misma como métrica, la propuesta de modificación será de la cantidad de \$20,000,000.00 a la cantidad de \$5,000,000.00 en el punto uno y la cantidad de \$300,000.00 a la cantidad de \$100,000.00 en el punto cuatro.

Cabe mencionar que la métrica establecida en la primera y cuarta infracción cometida por el asesor fiscal (que previamente se analizaron con la misma al contribuyente por ser similares), fue en razón de que los porcentajes 50% y 25% no afectan a las cantidades determinadas en el Código Fiscal, esto

es, que, al obtener el porcentaje en la sanción máxima, esta no rebasa a la sanción mínima, ejemplo:

Infracción cometida por el asesor fiscal	Sanción establecida	Modificación de la sanción	Cantidad
• Punto uno	De \$50,000.00	⇒ De \$25,000.00	Mínima
	a \$20,000,000.00	⇒ \$5,000,000.00	Máxima

Dando como resultado, que la propuesta de modificación para las infracciones de los puntos uno y cuatro puedan establecerse sin errores en ambas cantidades para sancionar, lo que indica que los porcentajes son viables, contrario a las infracciones que más adelante se detallarán pues en la obtención de los porcentajes referidos, tiene un error con la cantidad máxima en las sanciones.

Puntos dos, tres, cinco y siete:

- Sanción mínima: fijada al asesor fiscal por la mitad de la cantidad de la sanción impuesta al contribuyente en el punto seis, es decir, el 50% del monto establecido en el Código Fiscal y tomando esa cantidad como métrica, la propuesta de modificación será de la cantidad de \$15,000.00 a la cantidad de \$7,500.00 en el punto dos, la cantidad de \$20,000.00 a la cantidad de \$10,000.00 en el punto tres, la cantidad de \$25,000.00 a la cantidad de \$12,500.00 en el punto cinco y la cantidad de \$50,000.00 a la cantidad de \$25,000.00 en el punto siete.

Ahora, la sanción como máxima la cual es fijada al asesor fiscal por el 25% de la sanción, rebasa el monto de la sanción mínima al obtenerse el porcentaje en mención a las cantidades de los puntos dos, tres, cinco y siete, estos es, que al rebasar dicha sanción la cantidad pasaría a ser la cantidad mínima y la cantidad mínima como máxima, alterando el enfoque de la

propuesta de modificación, pues la presente investigación no es con fin de cambiar de lugar los montos previamente establecidos como mínimos o máximos, sino todo lo contrario, a saber, el cambio en las cantidades para ser acorde a los principios tributarios constitucionales que por derecho le corresponden ser calculados para el asesor fiscal al ser sancionado por encontrarse en alguna infracción.

Para comprender a que se refiere con el error presentado al obtener el porcentaje de 25%, a continuación, un ejemplo aplicando los dos porcentajes a la infracción del punto dos:

Infracción cometida por el asesor fiscal	Sanción establecida	Modificación aplicando ambos porcentajes 50% y 25%	Cantidad
<ul style="list-style-type: none"> Punto dos 	De \$15,000.00	→ De \$7,500.00	Mínima Máxima
	a \$20,000.00	→ \$5,000.00	

Como se observa de la tabla, al calcular el porcentaje en la cantidad establecida como máxima para imponer la sanción por la autoridad fiscal, se obtiene como resultado una cantidad que rebasa la mínima establecida, es decir, \$5,000.00 en contraposición con \$7,500.00, y a efecto de que no exista errores en los porcentajes, lo factible para su determinación sin alterar el lugar de ambas cantidades, es colocar un porcentaje para conseguir un mismo cálculo para ambas cantidades, como lo es el 50% pues este no presentó error como el 25%, quedando de la siguiente manera:

- Sanción como máxima: fijada al asesor fiscal por el 50% de la sanción y la propuesta de modificación será de la cantidad de \$20,000.00 a la cantidad de \$10,000.00 en el punto dos, la cantidad de \$25,000.00 a la cantidad de \$12,500.00 en el punto tres, la cantidad de \$30,000.00 a la cantidad de \$15,000.00 en el punto cinco y la cantidad de \$70,000.00 a la cantidad de \$35,000.00 en el punto siete.

Para corroborar que al obtener el mismo porcentaje para ambas cantidades no hay alteración, a continuación, un ejemplo:

Infracción cometida por el asesor fiscal	Sanción establecida	Modificación aplicando el mismo porcentaje 50%	Cantidad
• Punto dos	De \$15,000.00	→ De \$7,500.00	Mínima
	a \$20,000.00	→ \$10,000.00	Máxima

Es así que, al ser un mismo porcentaje, las cantidades se mantienen respetando las establecidas en el Código Fiscal como mínimos y máximos, y es de destacar que estas sanciones las cuales presentaron error en su cálculo, no fueron analizadas previamente por ser infracciones cometidas únicamente por el asesor fiscal lo que permite realizar en su determinación, una excepción.

Finalmente, retomando el ejemplo en donde al asesor se le impone una sanción excesiva por cometer una infracción, se reflejará la modificación a dicha sanción para corroborar que cuando la autoridad fiscal le fije la sanción esta no rebasa el monto de sus ingresos:

Sueldo promedio	Trabajo y cobro realizado	Infracción cometida	Sanción impuesta con la modificación
\$15,000.00	Recomendación tácita al contribuyente a fin de que obtenga un beneficio fiscal y de acuerdo a este cobrará la cantidad de \$45,000.00	Al cometerse la primera infracción en el cual el asesor fiscal revela el esquema de forma extemporánea, es decir, después de los 30 días.	De \$25,000.00 a \$5,000,000.0

Se aprecia que si el asesor fiscal comete la primera infracción en donde tiene que ser obligatoriamente sancionado, la autoridad aunque le fije una cantidad como mínima esta no rebasa los ingresos del mismo por el cobro al trabajo realizado al contribuyente, ahora, si le fija una cantidad como máxima se observa que el monto está por encima del nivel de ingresos del asesor fiscal, en cambio, no se puede dejar de lado lo que representan los esquemas reportables los cuales se han identificado como áreas de riesgo para las autoridades fiscales, ya que pueden explotar las vulnerabilidades del sistema fiscal, por lo tanto, se han fijado sanciones económicas altas y estas se mantienen sin que puedan ser excesivas en la propuesta de modificación y sin ser violatorias a los principios constitucionales además de seguir con el efecto que quiere causar la autoridad, es decir, que el asesor fiscal al pagar una multa alta trae como consecuencia que no vuelva a incumplir con sus obligaciones.

3.2.1 Efectos

Al ser necesario una modificación seis de siete sanciones impuestas al asesor fiscal por cometer alguna infracción en la revelación de esquemas reportables esto, debido a una violación a los principios tributarios constitucionales, trae como consecuencia, el garantizar al asesor fiscal la obtención de una justicia tributaria de manera que es innegable que se presenten los siguientes efectos:

- Que las sanciones impuestas al asesor fiscal sean de acuerdo a sus niveles de ingresos, que si bien, pueden variar considerablemente, estos siempre serán menor que los del contribuyente pues de un análisis efectuado, la sanción que corresponde al punto seis fue el resultado de aplicar el 50% y 25% al monto del contribuyente dando como resultado una cantidad inferior que el mismo.
- Que no se encuentre en riesgo su capacidad para contribuir, pues si el mismo dentro de sus actividades comete alguna infracción, es inevitable la imposición de una sanción económica, empero, el monto al no ser excesivo, el asesor fiscal podrá efectuar el pago y de esa manera se

llevara a cabo una factible recaudación por parte de la autoridad fiscal para sufragar el gasto público y así cumplir con lo que el Estado ordena.

- Que no se encuentre en riesgo la profesión del asesor fiscal, este punto se relaciona con el anterior en el cual, al imponerse una sanción y al efectuarse dicho pago, el asesor fiscal podrá estar realizando sus actividades que como tal se requieren para su ejercicio.

Al obtener beneficios el asesor fiscal por una modificación adecuada de las sanciones que pueden imponerse si comete una infracción igualmente trae consigo beneficios evidentes a la Administración Pública Federal, los cuales pueden determinarse de la siguiente manera:

- Determinación adecuada de sanciones económicas impuestas al asesor fiscal cuando cometa alguna infracción contemplada en el Código Fiscal de la Federación, pues aun cuando imponga una sanción considerada como máxima en sus montos, no se violaría los principios tributarios constitucionales pues serían acorde a un nivel de ingresos que, aunque no están establecidos en datos aportados por el Estado, lo están dentro de un estudio nacional en México como se observó anteriormente.
- Recaudación exacta de los accesorios de las contribuciones, es decir, de las sanciones económicas; el asesor fiscal en caso de que se encuentre en alguna infracción, se encargaría de efectuar el pago total por dicha infracción cometida.
- Cumplimiento de los fines encomendados por el Ejecutivo Federal el cual se traduce en sufragar el gasto público realizando y limitándose lo que las leyes fiscales disponen atendiendo a los principios tributarios constitucionales.

CONCLUSIONES

PRIMERA. Para la creación de contribuciones así como sus accesorios es menester señalar que su importancia radica, por un lado, en sufragar el gasto público y, por otro, la certidumbre a los contribuyentes respecto del poder impositivo del Estado, ahora bien, para lograr su fin se establecieron los principios tributarios constitucionales, ya que representan las directrices que deben seguir forzosamente las leyes fiscales encontrándose estos en el artículo 31 fracción IV constitucional.

SEGUNDA. Un tema de relevancia sobre la creación de contribuciones y sus accesorios es la adición al Código Fiscal de la Federación sobre un nuevo Título Sexto *De la Revelación de Esquemas Reportables*, el cual abarca: la obligación, las infracciones y las sanciones al asesor fiscal quien es parte principal en tales esquemas, en ese sentido y atendiendo a las directrices que deben seguir las leyes fiscales, se deberían prevalecer los principios tributarios constitucionales los cuales son: legalidad, proporcionalidad y equidad en la determinación de las sanciones económicas contempladas en dichos esquemas reportables pues son parte fundamental para la conservación de una relación jurídico-tributario, empero, tales principios no fueron observados.

TERCERA. Los principios tributarios constitucionales que deberían observarse dentro de los esquemas reportables tuvieron que obedecer a lo siguiente: el principio de legalidad además de estar establecido en una ley, debe contener los elementos esenciales de las contribuciones, a saber, el objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y época de pago, para dar certeza al asesor fiscal en el pago de las sanciones por cometer una infracción; por otra parte, en el principio de proporcionalidad debe existir una relación entre las sanciones a cargo del asesor fiscal y su capacidad contributiva además de la económica; por último, el principio de equidad el cual radica en la igualdad ante la misma imposición de una sanción tanto del contribuyente como del propio asesor fiscal.

CUARTA. Para la recaudación de las contribuciones y sus accesorios de donde provienen las sanciones económicas en la revelación de esquemas reportables

fijadas al asesor fiscal por cometer una infracción, es importante resaltar que el Estado a través del Congreso de la Unión es la autoridad legisladora encargada de la aprobación y determinación de estas sanciones atendiendo a la iniciativa de ley que presentó el Ejecutivo Federal, empero, en el ejercicio de su facultad potestativa no se limitó a respetar en el marco de legalidad: los principios tributarios constitucionales que por derecho le corresponden al asesor fiscal, esto por haberle fijado sanciones excesivas y no altas como previamente se buscaba en dicha iniciativa a modo de lograr un efecto disuasivo.

QUINTA. De lo anterior, sobre la iniciativa de ley que presentó el Ejecutivo Federal, las modificaciones que el Congreso de la Unión efectuó en las infracciones y sanciones de los esquemas reportables fueron en torno a suprimir cuatro infracciones con sus respectivas sanciones por considerarlas necesarias, sin embargo, sólo se limitó a ese cambio sin tomar en cuenta el monto excesivo y no alto de las sanciones propuestas para el asesor fiscal lo que denota la violación inminente de los principios tributarios pues en el estudio de los niveles de ingresos de este se advierte que carecen de datos para demostrar que sus ingresos son variables igual que con las del contribuyente.

SEXTA. Ahora, sobre la base en el cálculo de las sanciones tanto del asesor fiscal como del contribuyente son diferentes, pues se afirma que de la infracción seis, los montos del asesor fiscal fueron calculados en base a los montos del propio contribuyente lo que es innegable que las sanciones fijadas al mismo son menores que las fijadas al contribuyente, mientras que dos sanciones no cuentan con tal cálculo siendo estas más altas que la base empleada en la infracción seis, lo que además se demuestra que las sanciones únicamente fijadas al asesor fiscal por ser infracciones que no se contemplan para el contribuyente, igualmente lo son, resultando una incongruencia e incertidumbre sobre el cálculo, cobro y pago de las sanciones para su recaudación.

SÉPTIMA. La violación de los principios tributarios constitucionales en la determinación de las sanciones para el asesor fiscal, se hacen evidentes por lo siguiente: del principio de legalidad no existe una base cierta sobre el cálculo

seis de las siete sanciones fijadas al asesor fiscal; del principio de proporcionalidad no hay una relación de este con la capacidad contributiva del asesor fiscal, puesto que las sanciones rebasan sus niveles de ingresos, esto por un estudio previo de sus ingresos en México; y por último, del principio de equidad, no trata desigual al asesor fiscal que el contribuyente, porque en el cálculo de la infracción seis se demuestra que sus niveles de ingresos son diferentes y tal cálculo no lo emplea en las demás infracciones.

OCTAVA. Al existir una incongruencia e incertidumbre por parte del Congreso de la Unión en el cálculo y determinación de los montos en las sanciones al asesor fiscal por cometer una infracción en la revelación de esquemas reportables, se hace evidente la violación a los principios tributarios constitucionales y, con ello, se presentan las siguientes consecuencias al propio asesor fiscal: poner en riesgo sus niveles de ingresos, perjudicarlo en su capacidad contributiva y finalmente, poner en riesgo su profesión.

NOVENA. Sobre las consecuencias, al fijarse una sanción económica al asesor fiscal, esta rebasa sus niveles de ingresos por no existir una base cierta para el cálculo de una sanción justa, lo que causaría un perjuicio a su misma capacidad contributiva no sólo para costear tal sanción sino para cumplir con sus obligaciones fiscales, pues en cualquier error o falta tendría que pagar una sanción de manera obligatoria mayor a la que cobró por beneficiar a su cliente ya que de un estudio realizado en México sobre sus ingresos, se aprecia que es mucho menor que las propias sanciones excesivas, y realizando un pago mayor que lo que podría costear lo dejaría en un estado de indefensión lo que finalmente causaría poner en riesgo la fuente de sus ingresos.

DÉCIMA. Por otra parte, las consecuencias no sólo recaen en una afectación al asesor fiscal sino igualmente a la Administración Pública Federal, porque para el cumplimiento de sus funciones, es decir, la recaudación de contribuciones y sus accesorios para sufragar el gasto público, en este caso las sanciones impuestas al asesor fiscal por cometer una infracción, al ser sanciones

excesivas pone en riesgo no sólo al cumplimiento exacto de sus funciones sino a la satisfacción de las necesidades del propio Estado.

DÉCIMA PRIMERA. Es así que la necesidad de ajustar los montos de las sanciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación al cometerse una infracción en la revelación de un esquema reportable por el asesor fiscal es de suma importancia, por consiguiente, tiene que observar los principios tributarios constitucionales y esto se logrará tomando de base la infracción al contribuyente en donde el cálculo para el asesor fiscal conlleva una base definida en porcentajes, es decir, de la infracción cuatro (el 50% en la cantidad mínima y 25% en la cantidad máxima y como excepción el 50% para ambos).

DÉCIMA SEGUNDA. La importancia de ajustar seis de siete infracciones es con el fin de no sólo evitar poner en riesgo al asesor fiscal en sus niveles de ingresos, su capacidad para contribuir y a su profesión sino a la propia Administración Pública Federal pues uno de sus fines que debe cumplir la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por medio del Servicio de Administración Tributaria es la recaudación y determinación de las contribuciones, así como sus accesorios para satisfacer las necesidades del Estado, protegiendo así a ambas partes consideradas como esenciales dentro de los esquemas reportables.

DÉCIMA TERCERA. Al modificarse y ajustarse los montos de las sanciones económicas para estar acorde a los principios tributarios trae consigo un doble beneficio: a los asesores fiscales y a la Administración Pública Federal, por un lado, que las sanciones puedan ser cubiertas por el asesor sin que se vea afectado en sus niveles de ingresos y mucho menos a su capacidad para contribuir con sus obligaciones fiscales, y, por otro lado, que las autoridades fiscales puedan recaudar accesorios de las contribuciones de manera eficaz para sufragar el gasto público como lo prevé la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cumpliendo así su fin encomendado por el Ejecutivo Federal.

FUENTES CONSULTADAS

Doctrina

- ÁLVAREZ ALCALÁ, Alil. Lecciones de Derecho Fiscal, Oxford University Press, México, 2010.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. Derecho Fiscal, Ed. Themis, 20^a ed, México, 2008.
- BURGOA LLANO, Ignacio. Principios Constitucionales en Materia de Contribuciones. Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco años, México, 1982, Tomo I.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo, Diccionario de Derecho Fiscal, 3^a ed., México, Oxford, 2007.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Ed. Porrúa, México, 1995.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. Lecciones de Derecho Tributario, Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, Cuarta edición, México, 1996.
- MORENO RODRÍGUEZ, Rodrigo. La Administración Pública Federal en México, UNAM, México, 1980.
- PÉREZ BECERRIL, Alonso. Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano, Ed. Porrúa, México, 2001.
- SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano, cuarta edición, Ed. Porrúa, México, 2004.
- SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. Derecho Tributario, Ed. Cárdenas, Tercera Edición, México 2003.
- VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia. Derecho Fiscal, Oxford University Press, Segunda Edición, México, 2011.

Fuentes legislativas

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Ley Orgánica De La Administración Pública Federal
- Ley del Servicio de Administración Tributaria
- Código Fiscal de la Federación.
- Resolución Miscelánea Fiscal

Fuentes jurisprudenciales

- Semanario Judicial de la Federación, Instancia: Pleno, Séptima Época, Núm. de Registro 233671, Tesis aislada, Volumen 26, Primera Parte, Materia (s): Constitucional, Pág. 35. CONGRESO DE LA UNION,

FACULTADES CONSTITUCIONALES DEL, PARA CUBRIR EL GASTO PUBLICO. Amparo en revisión 8420/63. Planta Almacenadora de Gas y Hogar Sonora, S.A. 2 de febrero de 1971. Unanimidad de dieciséis votos. Ponente: Manuel Yáñez Ruiz.

- Semanario Judicial de la Federación, Instancia: Segunda Sala, Séptima Época, Núm. de Registro: 232797, Jurisprudencia, Volumen 91-96, Primera Parte, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Pág. 173. IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL. Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.
- Semanario Judicial de la Federación, Instancia: Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Séptima Época, Núm. de Registro: 232796, Volumen 91-96, Primera Parte, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Jurisprudencia, Pág. 172. IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.
- Semanario Judicial de la Federación, Instancia: Tercera Sala, Octava Época, Núm. de Registro: 207061, Tesis de Jurisprudencia, febrero de 1991, Tomo VII, Materia(s): Administrativa, Tesis 3a./J. 4/91, Pág. 60. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. SON REQUISITOS DE NATURALEZA DISTINTA CON LOS CUALES DEBEN CUMPLIR LAS LEYES FISCALES. Amparo en revisión 1539/90. María del Rosario Cachafeiro García. 13 de diciembre de 1990. Cinco votos. Ponente: Salvador Rocha Díaz. Secretario: José Pastor Suárez Turnbull.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Instancia: Segunda Sala, Novena Época, Núm. de Registro 183281, Tesis de jurisprudencia, septiembre de 2003, Tomo XVIII, Materia (s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 75/2003, Pág. 359. IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES DE MEJORAS, DERECHOS, PRODUCTOS, APROVECHAMIENTOS FEDERALES Y SUS ACCESORIOS. SU DETERMINACIÓN, LIQUIDACIÓN Y RECAUDACIÓN CORRESPONDEN EN EXCLUSIVA AL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Tesis de jurisprudencia 75/2003. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintidós de agosto de dos mil tres.
- Fuente: Informes, informes 1969, Instancia: Sala Auxiliar, Séptima Época, Núm. de Registro 388038, Tesis de Jurisprudencia, Materia (s): Administrativa, Pág. 52. IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. Amparo en revisión 7584/57. Negociadora e Inmobiliaria Metropolitana, S. A. 5 de noviembre de 1965. Cinco votos.

Ponente: Luis Felipe Canudas Orezza. Secretario: Ignacio Magaña Cárdenas.

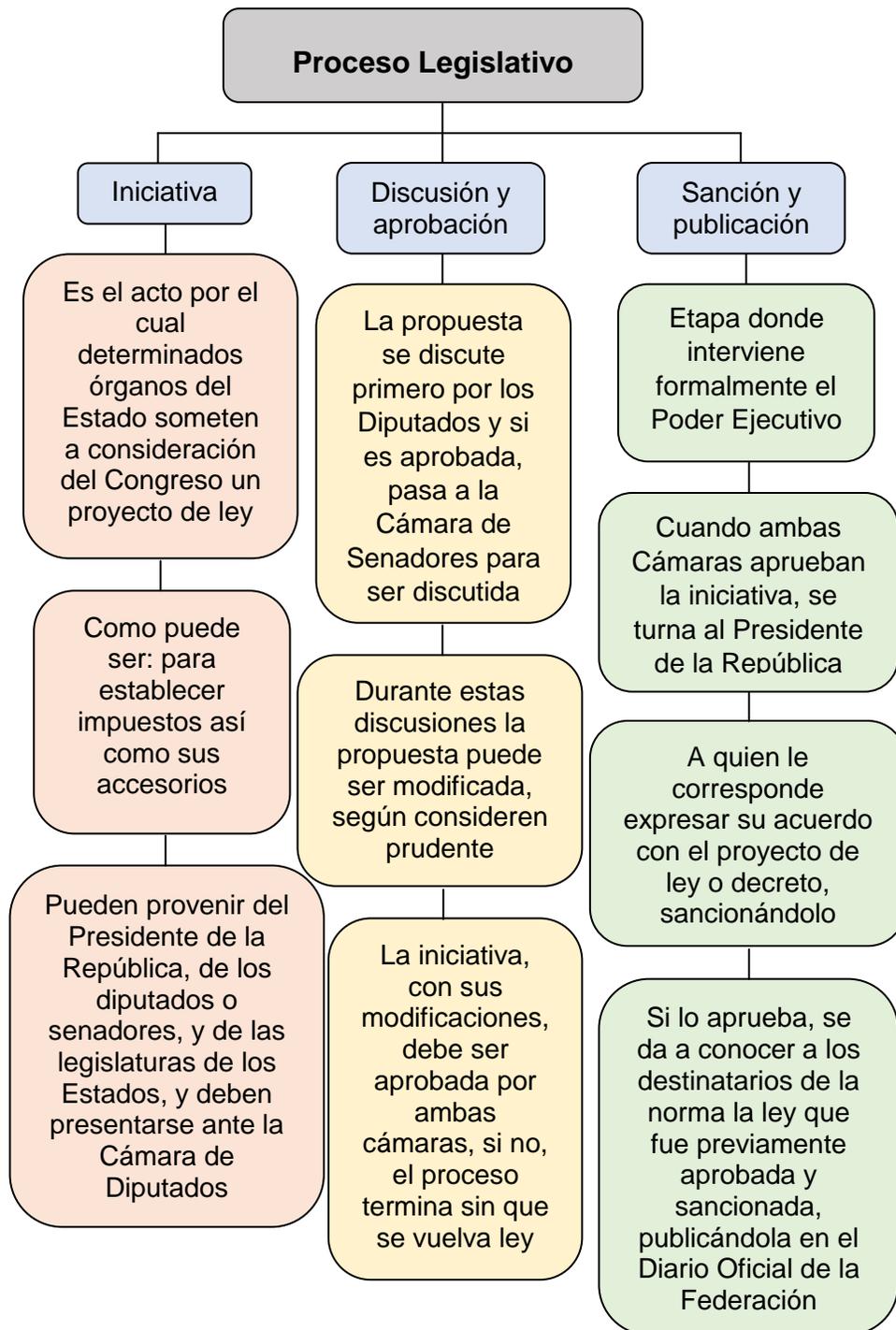
Fuentes electrónicas

- Definición de miscelánea fiscal, [En línea]. Disponible: <https://definicion.org/miscelanea-fiscal>
- GARCÍA BUENO, Marco César. Investigación y Desarrollo en la Reforma Fiscal, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México 2002, [En línea]. Disponible: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/337/13.pdf>
- GARCÍA BUENO, Marco César. El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio Esencial para una Reforma Fiscal, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM. [En línea]. Disponible: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/430/5.pdf>.
- GLASDOOR, México, Sueldos para Asesor Fiscal. [En línea]. Disponible: https://www.glassdoor.com.mx/Sueldos/asesor-fiscal-sueldo-SRCH_KO0,13.htm
- Glosario, Informe Tributario y de Gestión, [En línea]. Disponible: http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2013t4/glosario.pdf.
- Iniciativas del Ejecutivo Federal, Gaceta Parlamentaria, año XXII, número 5361-D, anexo D, [En línea]. Disponible: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/sep/20190908-D.pdf>.
- Perfiles Profesionales, Asesor Fiscal. 2012, [En línea]. Disponible: https://multimedia2.coev.com/perfiles2/pdfs/asesor_fiscal.pdf
- PRODECON, Lo que todo contribuyente debe saber, La facultad del Estado para crear impuestos. [En línea]. Disponible: https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/publicaciones/LQTCDS-2/files/downloads/folleto_final_26-02-1.pdf.
- PRODECON, Lo que todo contribuyente debe saber, La facultad del Estado para cobrar contribuciones. [En línea]. Disponible: https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Cultura%20Contributiva/publicaciones/junio6/files/downloads/todo_loq_contribuyente_junio%5B2%5D.pdf.
- REAL BENÍTEZ, Alberto, et al. La Ley Tributaria Mexicana y su interpretación, [En línea]. Disponible: https://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado_TFJF_A/LENE_LeyTributaria.pdf
- REYES MENDOZA, Libia. Introducción al Estudio del Derecho, Red Tercer Milenio, México 2012, [En línea]. Disponible: http://www.aliat.org.mx/BibliotecasDigitales/sistemas/Introduccion_al_estudio_del_derecho.pdf.

- SAT, Multas Fiscales, En qué consisten, Motivos por los que se imponen, [En línea]. Disponible:
https://imcp.org.mx/IMG/pdf/ANEXO_A_NOTICIAS_FISCALES_174.pdf.
- TENORIO CRUZ, Ixchel. Derecho Fiscal. Conceptos Constitucionales de la Contribución o del Derecho al Mínimo Vital. [En línea]. Disponible:
<http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/conceptosconstitucionales.pdf>
- VÁZQUEZ PÉREZ, Gabriel Coanacoac. Principios de la Contribución y Alcances del Control de la Convencionalidad en Materia Fiscal. [En línea]. Disponible:
https://www.senado.gob.mx/comisiones/hacienda/docs/Magistrado_TFJF_A/GCVP_Ensayo.pdf

ANEXOS

Anexo A³⁴



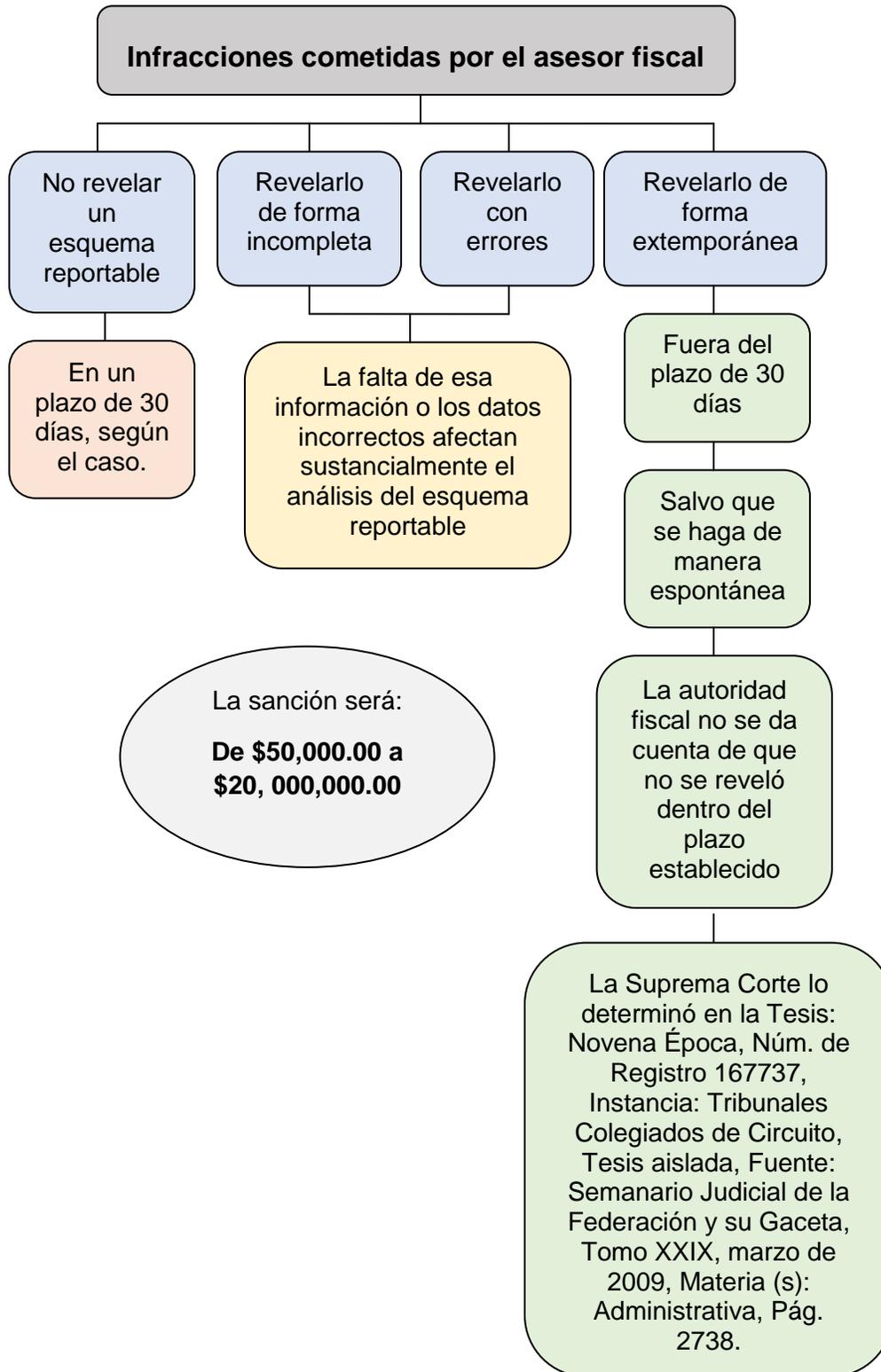
³⁴ Vid. GARITA ALONSO, Arturo. et al. Proceso Legislativo y Reforma Constitucional, Senado de la República, México, p. 16-27.

Anexo B

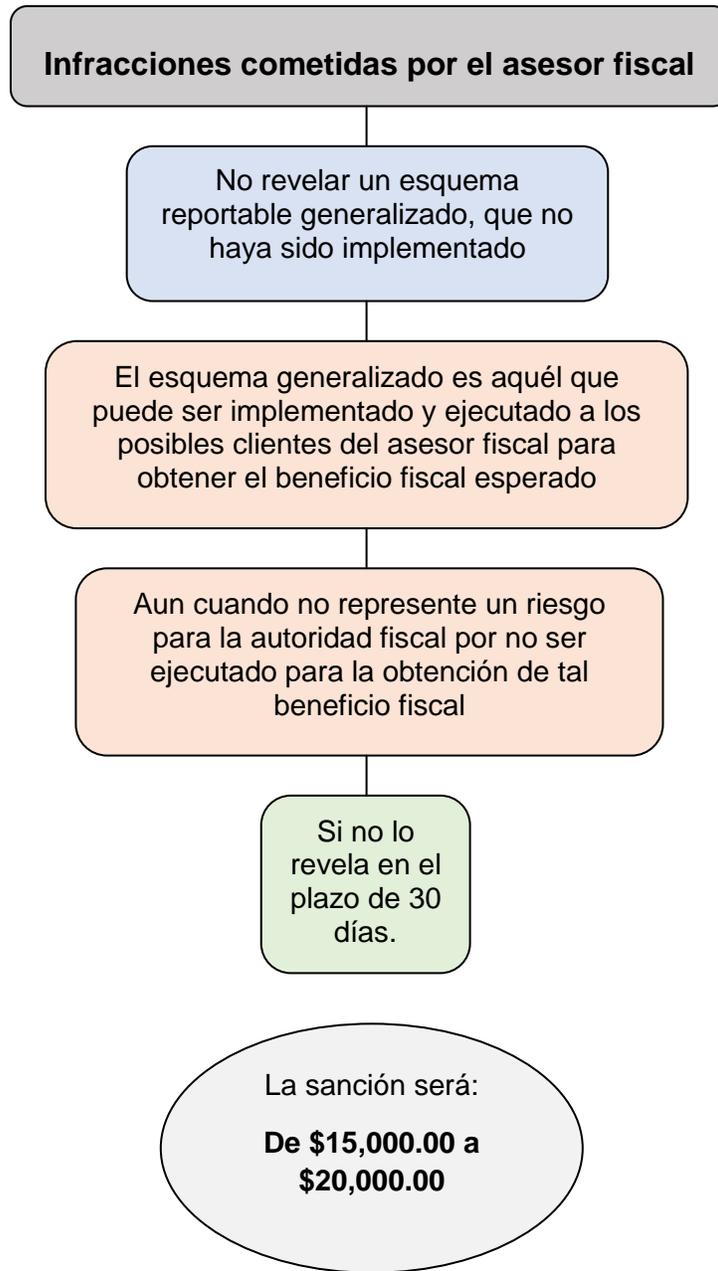
Infracciones que el Congreso de la Unión suprimió por considerarlo necesario³⁵	
Infracciones cometidas por el asesor fiscal	Sanciones
<ul style="list-style-type: none"> • Por actuar como asesor fiscal respecto de un esquema con posterioridad a que éste haya sido publicado por el SAT cuyos efectos se consideren ilegales en virtud de una jurisprudencia aplicable a nivel nacional a dicho esquema. 	De \$100,000.00 a \$1,000,000.00
<ul style="list-style-type: none"> • No efectuar la notificación prevista en el penúltimo párrafo del artículo 197 del Código Fiscal. (acto de notificación que se eliminó en el código) 	De \$50,000.00 a \$250,000.00
<ul style="list-style-type: none"> • No detener cualquier actividad tendiente a la aplicación de un esquema que haya sido declarado ilegal mediante opinión emitida por el Comité. En el caso que el asesor impugne la referida, esta sanción será aplicable hasta que exista una resolución firme que confirme la ilegalidad del esquema. (se eliminó la figura del Comité en el código) 	De \$150,000.00 a \$600,000.00
<ul style="list-style-type: none"> • No registrarse como asesor fiscal ante el Servicio de Administración Tributaria. 	De \$100,000.00 a \$300,000.00

³⁵ Iniciativas del Ejecutivo Federal. *op. cit.* p. 246 y 247. [En línea]. Disponible: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/sep/20190908-D.pdf>. 29 de abril. 02:39 PM.

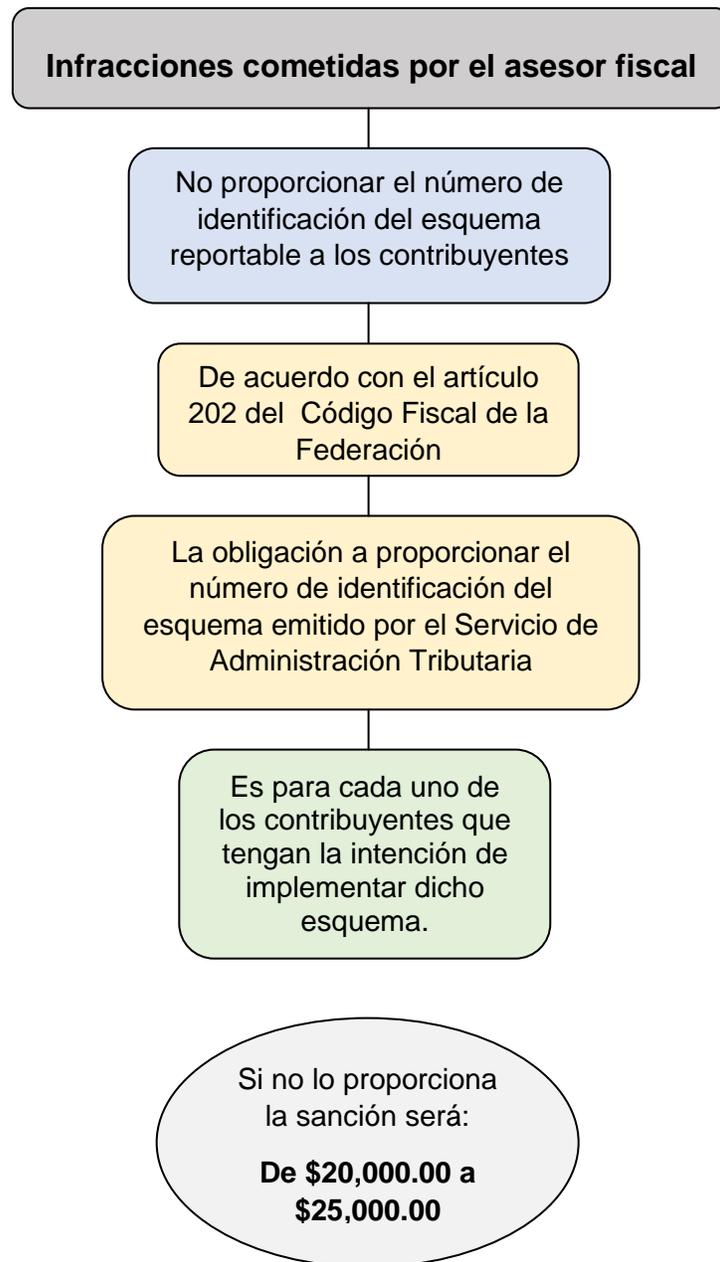
Anexo C



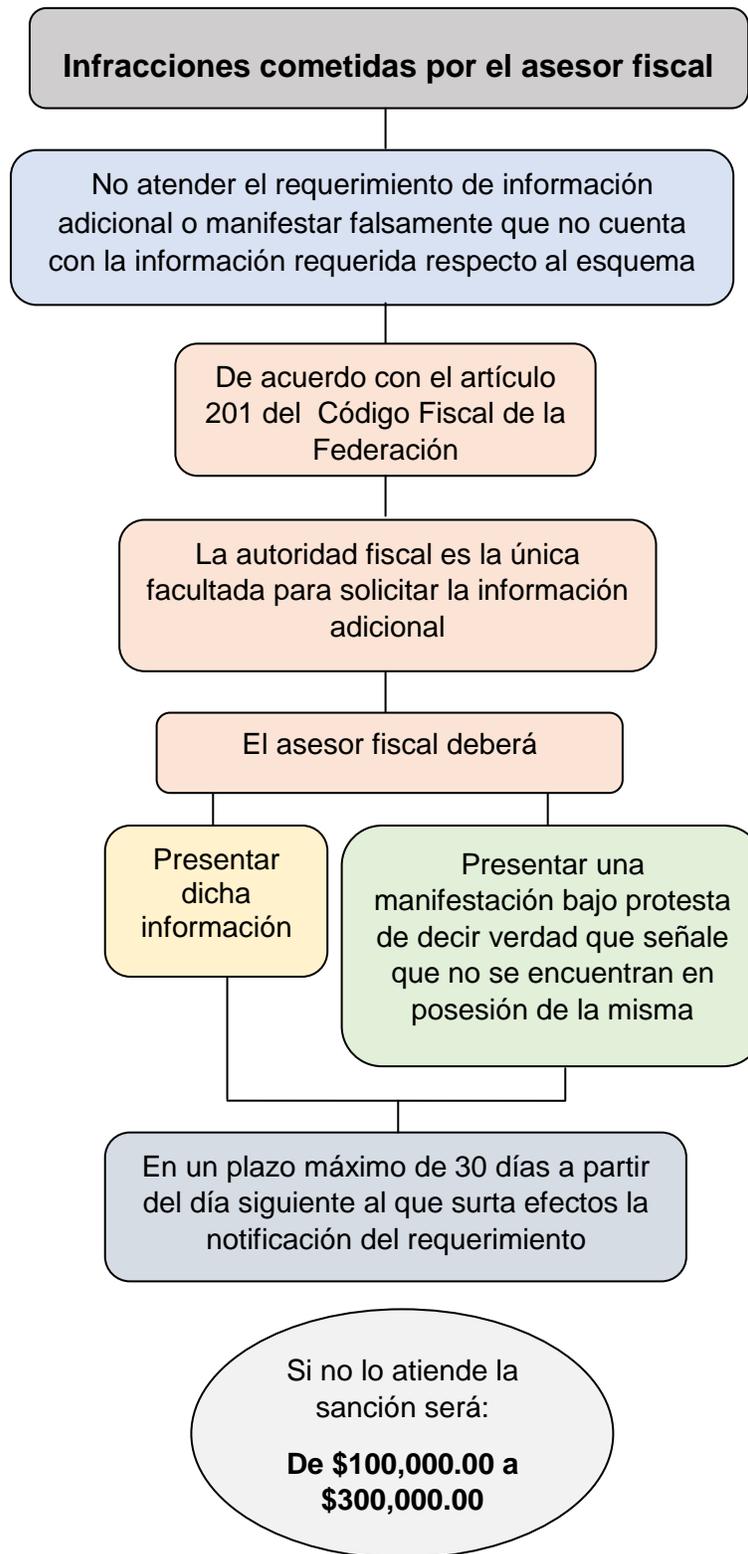
Anexo D



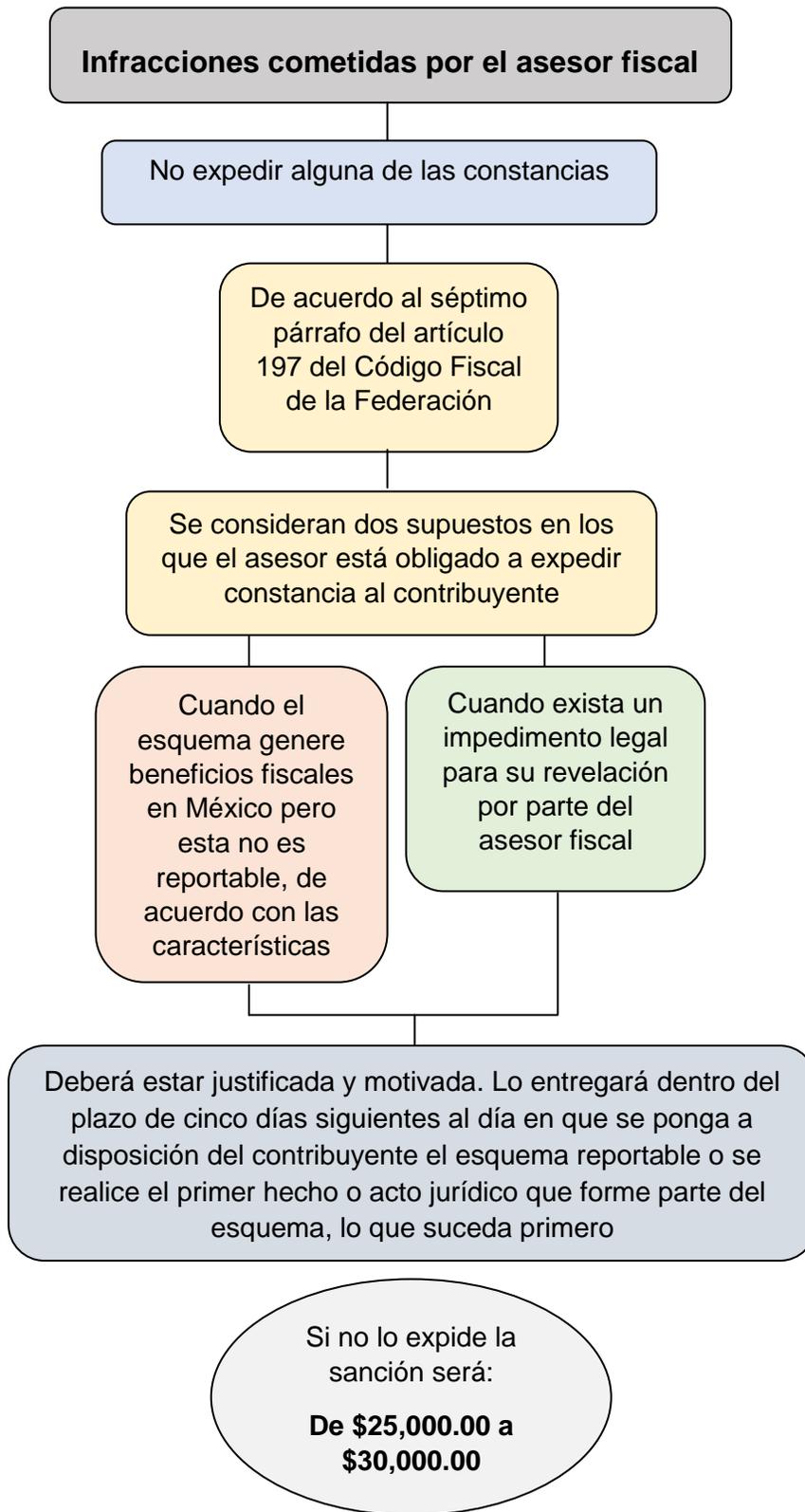
Anexo E



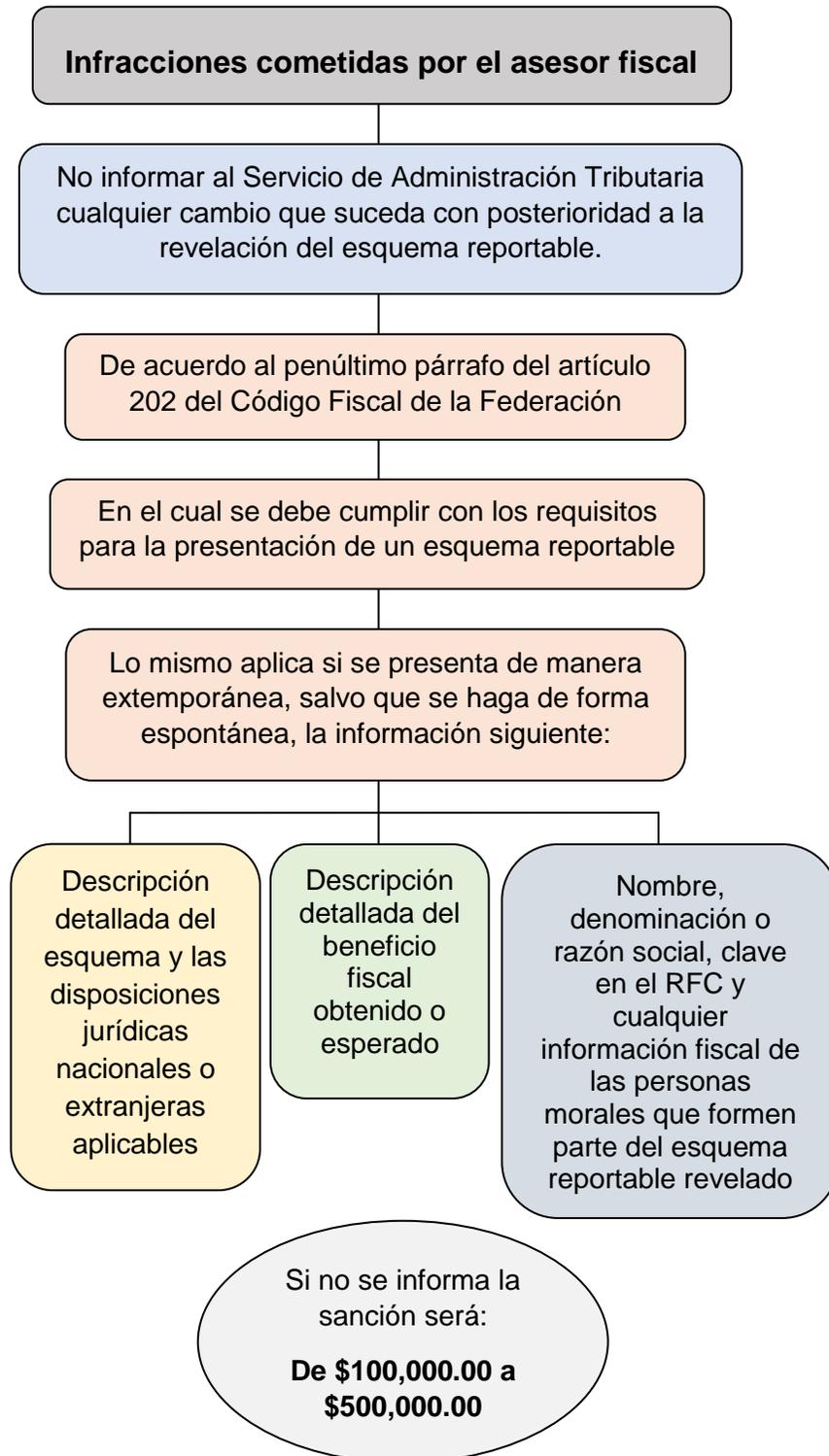
Anexo F



Anexo G



Anexo H



Anexo I

