



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA  
DE MÉXICO**

---

---

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES**

**ARAGÓN**

**LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA APLICACIÓN DEL TÍTULO  
SEXTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN VIRTUD DE  
LA VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD.**

**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE**

**L I C E N C I A D O E N D E R E C H O**

**P R E S E N T A:**

**RICARDO MARTIN GONZÁLEZ HERNÁNDEZ.**

**ASESORA: LIC. PATRICIA GARCÍA CARRASCO.**



**CIUDAD NEZAHUALCÓYOTL, ESTADO DE MÉXICO, 2021**



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**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.



## **AGRADECIMIENTOS**

Gratias...

A DIOS, por haberme regalado esta oportunidad, esta vida, por permitirme cumplir mis sueños, por alcanzar esta meta, la primera de muchas.

A MI MADRE ALICIA, porque su esfuerzo y dedicación me ha enseñado a jamás rendirme. A quien, sin escatimar esfuerzo alguno, me regalo su vida para brindarme el regalo más hermoso del mundo, la educación. Me faltará vida para poder agradecerle toda su lucha, su compromiso. Esta es la misión de nuestras vidas, y vamos a ganar.

A MI ABUELO TEODULO, mi amado padre, porque sin usted, sin su guía y sin sus consejos no podría haber llegado tan lejos. Gracias por estar conmigo aun en los momentos más difíciles, y demostrarme que un verdadero padre es lo que usted fue conmigo.

A MI TÍA HERMELINDA, porque sin su apoyo jamás habría podido culminar una de las metas más importantes de mi vida. Gracias por su apoyo incondicional y su amor.

A MI ASESORA, LIC. PATRICIA GARCIA CARRASCO, por su paciencia, apoyo, enseñanza, y por su amistad, porque fue ella quien abrió aún más mi panorama y el amor por la materia fiscal.

A LA FES ARAGÓN, por abrirme las puertas y brindarme el mayor regalo que existe en el mundo: la educación.

A LA UNAM, por brindarme los valores, la ética y el hambre por mejorar día con día, con el fin de poner en alto su nombre cada día ejerciendo mi profesión.

A todos y cada uno de ustedes, con amor les digo... ¡Gracias!

# LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ALCANCE DE APLICACIÓN EN EL TIEMPO DEL TÍTULO SEXTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN VIRTUD DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD

## INDÍCE

INTRODUCCIÓN .....	I
CAPITULO I. ANTECEDENTES INTERNACIONALES Y CONCEPTOS BASICOS .....	- 1 -
1.1 Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios .....	- 2 -
1.2 Acción 12 del Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios.....	- 5 -
1.3 Conceptos Básicos.....	- 10 -
1.3.1 Esquemas Reportables.....	- 14 -
1.3.1.1 Esquemas Reportables Generalizados .....	- 18 -
1.3.1.2 Esquemas Reportables Personalizados .....	- 19 -
1.3.2 Asesor Fiscal .....	- 20 -
1.3.3 Beneficio Fiscal.....	- 22 -
1.3.4 Evasión y Elusión Fiscal .....	- 23 -
CAPITULO II. ANTECEDENTES DEL TÍTULO SEXTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. ....	- 28 -
2.1 Origen y exposición de motivos del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación .....	- 29 -
2.2 La obligación de revelar esquemas reportables.....	- 42 -
CAPÍTULO III. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS OBLIGACIONES DEL TÍTULO SEXTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	- 92 -
3.1 El Principio de Irretroactividad de las Leyes .....	- 93 -
3.1.1 Diversas Teorías sobre la Retroactividad .....	- 95 -
3.1.1.1 Teoría de los Derechos Adquiridos. ....	- 96 -
3.1.1.2 Teoría de las Situaciones Jurídicas Concretas y Abstractas .....	- 97 -
3.1.1.3 Teoría de los Hechos Pasados y Futuros.....	- 99 -

3.1.2 Postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación frente a la Retroactividad.....	- 100 -
3.2 El Principio de Irretroactividad en Materia Fiscal .....	- 103 -
3.3 Violación al artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, relativa al principio de irretroactividad de la ley.....	- 106 -
3.4 Critica y Propuesta.....	- 121 -
CONCLUSIONES.....	- 92 -
PRIMERA.....	- 92 -
SEGUNDA.....	- 92 -
TERCERA.....	- 93 -
FUENTES DE CONSULTA .....	- 94 -
A. LIBROS .....	- 94 -
B. INSTITUTOS Y ORGANIZACIONES.....	- 95 -
C. DICCIONARIOS .....	- 95 -
D. DIARIOS.....	- 96 -
E. REVISTAS.....	- 96 -
F. FUENTES LEGISLATIVAS.....	- 97 -
G. FUENTES JURISPRUDENCIALES .....	- 97 -
H. FUENTES ELECTRONICAS.....	- 98 -



## INTRODUCCIÓN

La reforma fiscal que dio vida al Título Sexto del Código Fiscal de la Federación “De la Revelación de Esquemas Reportables” ha abierto un nuevo panorama en la vida de contribuyentes y asesores fiscales del país. En poco tiempo, esta nueva reforma se convirtió en un tema de amplia controversia, originando múltiples conferencias y cursos con el fin de dar a conocer los nuevos paradigmas que esta reforma nos ofrece y así preparar a los profesionales especializados en la materia fiscal ante los nuevos retos que esta representa.

La presente investigación tiene como fin realizar un análisis de la reforma que dio origen al objeto de la misma y de esta manera señalar la inconstitucionalidad del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación en virtud de que su aplicación, viola claramente el principio de irretroactividad, toda vez que retrocede en el tiempo para rectificar situaciones de derecho que no estaban reguladas como tal en los ordenamientos vigentes, violando este principio, amparado en los preceptos constitucionales, específicamente en el artículo 14 del máximo ordenamiento legal en nuestro país.

Desde el mes de septiembre de 2019, en el que se dio a conocer la propuesta de reforma al Código Fiscal de la Federación, derivada de las recomendaciones por parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, por sus siglas), se causó gran controversia y revuelo, debido a la novedad del objeto del mismo, pues es de amplio reconocimiento que uno de los problemas a los que las autoridades fiscales mexicanas se han enfrentado en los últimos años es adaptar las leyes en materia fiscal buscando combatir la evasión fiscal.

Sin embargo, lo verdaderamente relevante es que la autoridad fiscal hace caso omiso de observar una garantía consagrada en el artículo 14 constitucional como lo es la irretroactividad de la ley, y que protege a las personas de un abuso en la aplicación de las nuevas leyes causando un perjuicio.

Es por ello que, en primer lugar, se realizará un análisis de los conceptos más básicos que engloba el Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, que se deberán tener en consideración para la comprensión de la revelación de esquemas reportables, así como a que se refiere la obligación de los asesores fiscales, y quien es considerado un asesor fiscal.

Como segundo punto, se realizará un estudio y se analizará la motivación que dio origen a la creación de esta nueva figura dentro de la legislación fiscal en nuestro país, por lo cual, nos facultaremos para emitir algunos comentarios respecto a lo que se plantea, lo que se estima correcto y de lo que no, ya que, a pesar de que se plantea una clara violación constitucional, es clara la intención de las autoridades fiscales mexicanas y esta tiene como fin la protección y salvaguarda de la facultad de recaudación en nuestro país, sin embargo, la autoridad ha rebasado los límites adecuados al momento de implementarla.

En esta investigación nos centraremos en el análisis de la clara violación al principio de irretroactividad de la ley, amparado en la Constitución, para lo cual, nos permitimos utilizar el método de investigación deductivo, ya que la hipótesis es: si el contribuyente "x" obtiene un beneficio fiscal derivado de un esquema reportable implementado en años anteriores a la entrada en vigor del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, ubicándose en el supuesto señalado por el mencionado Título en el que surge la obligación de reportarlo se viola el principio de irretroactividad enmarcado en el artículo 14 constitucional, lo que representa una aplicación en perjuicio del contribuyente.



## **CAPITULO I. ANTECEDENTES INTERNACIONALES Y CONCEPTOS BASICOS**

Antes de entrar al estudio completo de las figuras contempladas en el nuevo Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, es preciso estudiar los antecedentes que le dieron origen, y como estos se adaptaron dando vida al título mencionado, objeto principal de estudio.

Los esquemas reportables representan un nuevo reto para las y los profesionistas del derecho en nuestro país, sin embargo, a pesar de ser algo novedoso en nuestra legislación, a nivel internacional es una figura que ya tiene cierta historia.

Estos surgen como la interpretación de la legislación fiscal mexicana respondiendo a las recomendaciones realizadas por la Organización para la Cooperación y Desarrollos Económicos, sin embargo, estos tienen un origen puntual.

Los BEPS, del inglés, “Base Erosion and Profit Shifting”, en español, “Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios” es el antecedente principal que dio origen a esta nueva figura contemplada en el Título Sexto de nuestra máxima ley en materia fiscal.

La OCDE los define como *“BEPS hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales (EMN), con el fin de hacer “desaparecer” beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades. A tenor de la creciente movilidad del capital y de activos tales*

*como la propiedad intelectual, así como de los nuevos modelos de negocio del siglo XXI, BEPS se ha convertido en un serio problema.”<sup>1</sup>*

Desde el año 2013, la Organización para la Cooperación y Desarrollos Económicos ha determinado como una de las actividades que mayor daño causan a la labor de recaudación de los sistemas de tributación a nivel internacional, entre ellos, por supuesto, México, esto derivado de que, tal y como se conceptualiza por parte de la OCDE, se aprovecha de las lagunas en los sistemas impositivos nacionales para reducir la carga tributaria que genera su obligación.

Es por ello que, derivado de esta preocupación a nivel internacional, a partir del año 2013, la OCDE encamino sus esfuerzos en crear el Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios.

### **1.1 Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios**

En Julio del 2013, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos presento, en el marco de la Cumbre del G20 de San Petersburgo, presento un Plan de Acción cuya principal función era diagnosticar los principales problemas a los que se debía hacer frente en relación con los BEPS, que como anteriormente se ha hecho referencia, se definen como “Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios”.

La OCDE señala que *“BEPS hace referencia a las estrategias de planificación fiscal que aprovechan vacíos y discordancias en las normas fiscales para trasladar artificialmente beneficios a jurisdicciones de baja o nula tributación y con nula o mínima actividad económica...”<sup>2</sup>*

---

<sup>1</sup> Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *“10 preguntas sobre el BEPS”*, París, Francia, 5 de octubre de 2015.

<sup>22</sup> Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *“Informes Finales 2015. Nota explicativa”*, París, Francia, 2018.

Esto ha dado lugar a dos principales consecuencias derivadas de la implementación de estos esquemas o mecanismos de planeación fiscal agresiva como lo son:

- a) El pago de cantidades mínimas o incluso nulas en concepto de impuestos.
- b) Pérdidas en la recaudación de los gobiernos, que representa una cantidad entre los 100 y 240 mil millones de dólares.

Este último dato es el reflejo de una de las principales problemáticas referente a la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios es la pérdida de recaudación en los ejercicios fiscales, mismo que se refleja en el Producto Interno Bruto (PIB, por sus siglas).

Es por ello que dentro de las medidas y acciones planteadas por el Plan BEPS se consideró una lista de 15 acciones a implementar, con el fin de combatir estas conductas. Las acciones propuestas por la OCDE son:

*Acción 1. Abordar los retos para la economía digital para la imposición.*

*Acción 2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.*

*Acción 3. Refuerzo de la normativa sobre CFC*

*Acción 4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros*

*Acción 5. Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*

*Acción 6. Impedir la utilización abusiva de convenios.*

*Acción 7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP*

*Acción 8 -10. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP*

*Acción 11. Evaluación y seguimiento de BEPS*

***Acción 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva***

*Acción 13. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia*

*Acción 14. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversia*

*Acción 15. Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales*

Continuando con el análisis referente al Proyecto BEPS, dentro de un plazo de dos años a partir de su presentación, los países involucrados se fijaron como meta completar el mismo, cumpliendo con la solicitud hecha por el G20, con el fin de proteger en el corto y largo plazo los sistemas tributarios, así como lograr una coordinación entre los países, dando de esta manera un revés a estos mecanismos usados para lograr la reducción de la carga contributiva.

Una vez cumplido el plazo antes mencionado, en octubre del 2015 fue publicado el Informe Final del Paquete BEPS de la OCDE/G-20 mismo que contenía las medidas para mejorar los sistemas impositivos de los países miembros. Entre estas medidas se planteó la modificación de las normas acerca del traslado de beneficios.

Dentro de este Informe Final, se siguió contemplando la lista de 15 acciones a implementar para combatir los mecanismos de planeación fiscal agresiva.

Para los fines de la presente investigación, se ha centrado en el estudio y análisis de la Acción 12 *“Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planeación fiscal agresiva”*, de la cual se ha derivado en la creación de la figura de los *“Esquemas Reportables”* dentro de la legislación fiscal de nuestro país.

## **1.2 Acción 12 del Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios**

El Plan de Acción BEPS, como se ha mencionado, ha reconocido que uno de los principales retos a los que las administraciones tributarias “*es la falta de información puntual, exhaustiva y pertinente sobre las estrategias de planificación fiscal potencialmente agresivas o abusivas*”.<sup>3</sup>

Es por ello que se ha señalado que la disponibilidad de esta información es la piedra angular para determinar con rapidez las áreas que se pueden considerar como de riesgo.

Derivado de lo mencionado, en la acción 12 “*se pone de relieve la utilidad de las iniciativas de declaración para abordar estas cuestiones*”<sup>4</sup>, por lo que convoca a los países miembros de la OCDE y del G20 a lo siguiente:

1. Desarrollar recomendaciones para el diseño de normas de declaración de carácter obligatorio de estructuras agresivas.
2. Implementar y diseñar nuevos modelos de intercambio de información para las diversas estructuras de planificación fiscal.

De estas recomendaciones surge la creación del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación “De la Revelación de Esquemas Reportables”, como respuesta y adaptación de las medidas implementadas por la OCDE, pero esto será abordado a profundidad más adelante.

De acuerdo a lo analizado hasta el momento, la Acción 12 se identifican tres resultados principales, mismos que se mencionan en el Informe Final 2015, de la Acción 12, los cuales son:

1. Recomendaciones para el diseño modular de normas de declaración obligatoria;

---

<sup>3</sup> OECD (2016), *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264267367-es>.

<sup>4</sup> OCDE (2016), *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es>

2. Enfoque en estructuras de tributación internacional y consideración de una definición amplia de beneficio fiscal para captar este tipo de operaciones;
3. Diseño y puesta en marcha de modelos mejorados de intercambio de información sobre estructuras de planificación fiscal internacional entre administraciones tributarias.

Sin embargo, lo que verdaderamente nos atañe en este proceso de investigación son los elementos que la acción 12 ha considerado como básicos en lo que se contempla como la obligación de declarar estas estructuras, mecanismos o esquemas, esto para que, en su momento, se realice la comparativa con la legislación mexicana y como la Acción 12 fue contemplada en el sistema jurídico mexicano.

La multicitada Acción 12 contempla una serie de elementos considerados “básicos” para el cumplimiento efectivo de los objetivos planteados. Entre estos elementos se contempla el alcance de la obligación de declarar los mecanismos, estructuras o esquemas, es decir, quienes tendrán esta responsabilidad.

Dentro de este elemento, la OCDE sugiere que sean los usuarios de estos mecanismos, es decir, los contribuyentes y los planificadores, también llamados, promotores o asesores que colaboran en la creación de estas estructuras de elusión.

Es importante hacer hincapié en la figura que contempla la OCDE, como lo es la **elusión**, misma que será tratada con más detenimiento más adelante.

Así mismo, la Organización estimo necesario considerar el elemento del alcance de la información que debe ser solicitada para la declaración, que se puede interpretar desde dos enfoques:

- a) El primer enfoque es que cada uno de los países miembros elegirán cuales son las estructuras que deben ser declaradas, ya que el hecho

de que una declaración esté sujeta a la obligación de declarar no significa que conlleve una elusión fiscal de por medio.

Además, se considera poco probable que se pueda diseñar un régimen que tenga la capacidad de detectar todos los casos de elusión fiscal, por lo que es más viable centrarse en las áreas de mayor riesgo.

- b) Por otra parte, los gobiernos deben de realizar una selección de la información a declarar muy específica, con el fin de obtener un equilibrio entre la utilidad y claridad de la información solicitada y evitar una gran carga de cumplimiento que pueden llegar a ser indebidas para el contribuyente.

No obstante, lo verdaderamente importante en cuanto a los elementos básicos contemplados en este Informe Final y que tiene relación con el tema principal de la presente investigación es en el que se considera cuando se deberá realizar esta declaración.

El Informe Final 2015 de la Acción 12 nos dice que *“El objeto de las normas de declaración obligatoria es ofrecer a las administraciones tributarias información inmediata sobre determinadas estructuras de planificación fiscal y sus usuarios. De ahí que la determinación del momento en que los promotores y/o usuarios deben realizar la declaración es crucial para alcanzar ese objetivo.”*<sup>5</sup>

Es decir, la Acción 12 prevé que el elemento crucial para el cumplimiento de lo previsto es la determinación del tiempo, y es donde radica el éxito o el fracaso de las disposiciones señaladas.

Es por ello que las autoridades legislativas mexicanas al añadir el Título Sexto del Código Fiscal de la Federación cometieron un grave error al no respetar este elemento señalado por la OCDE, tal y como se contempla en el artículo

---

<sup>5</sup> OCDE (2016), Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es>

octavo transitorio del Decreto por el que se añadió el ya mencionado Título, mismo que se analizará con profundidad su momento oportuno, aunque, se puede presumir desde este momento que de esta omisión surge la violación que este trabajo pretende demostrar.

Siendo uno de los elementos finales contemplados en el Informe Final 2015 nos señala lo que se puede denominar como obligaciones “accesorias”, mismas que se pueden apreciar dentro de nuestra propia legislatura, referente al número de identificación único en sus declaraciones, con el fin de identificar a los contribuyentes y asesores que no han cumplido con dichas obligaciones.

Por último y no por ello menos importante se contemplan consecuencias derivadas del incumplimiento de las obligaciones antes señaladas.

Ahora bien, una vez hecho el análisis del Proyecto de la OCDE y específicamente la Acción 12, es preciso mencionar su relación con el surgimiento del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación.

México, siendo parte de la OCDE desde el año 1994, siendo uno de los últimos actos del gobierno encabezado por el entonces Ciudadano Presidente Carlos Salinas de Gortari, ha participado de manera activa en las actividades desarrolladas por este organismo, y esta no es una excepción.

Derivado de este Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, México, en sus esfuerzos por aminorar la pérdida fiscal que representan los mecanismos de planeación fiscal agresiva, se propuso una modificación en la legislación fiscal mexicana, específicamente el Código Fiscal de la Federación.

Fue así como la reforma fiscal, propuesta dentro del Paquete Económico 2020, vio la luz, y dentro de una gran controversia, representa una nueva figura en la vida profesional de miles de asesores fiscales, y una nueva obligación para los contribuyentes.

Esta nueva reforma, se ha visto reflejada, específicamente, en la inclusión del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, “De la Revelación de Esquemas Reportables”.

Este nuevo título surge, de la necesidad de los gobiernos nacionales e internacionales de combatir una de las más grandes problemáticas como lo es la evasión fiscal, tomando como base las recomendaciones de la OCDE.

Países como México son los más afectados en cuanto al poder de exigir contribuciones de los contribuyentes lo cual se ve reflejado en los informes anuales referentes al PIB.

Sin embargo, es importante señalar que la manera en la que las recomendaciones del organismo internacional han sido adoptadas por parte de las autoridades fiscales en nuestro país son deficientes en su alcance. Entre las deficiencias que se pueden percibir se encuentran la falta de una distinción entre la evasión fiscal y le elusión fiscal, ya que tienen diferencias fundamentales que hace que ambos términos se alejen uno del otro, así como, un abuso en el alcance temporal de aplicación de la misma incumpliendo, con las recomendaciones del Proyecto BEPS y de la OCDE, siendo está el tema principal de investigación

El presente estudio surge de las controversias generadas a partir de su propuesta, discusión, aprobación y posterior publicación, ya que si bien está encaminado a combatir la elusión fiscal en nuestro país se ha excedido su margen de operación en el ámbito temporal, causando un perjuicio a los contribuyentes así como a los asesores fiscales, siendo una consecuencia importante para los contribuyentes la pérdida de beneficios fiscales que la misma ley le otorga y a los asesores fiscales una nueva obligación cuyo incumplimiento representaría sanciones elevadas causándole un claro perjuicio en su persona y en sus actividades profesionales.

Es por ello, que una vez analizado el origen puntual de esta nueva reforma que permitió el nacimiento del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación,

es imperioso realizar el estudio y análisis de las nuevas figuras que se contemplan en el ámbito jurídico nacional y rigen estas nuevas obligaciones.

### 1.3 Conceptos Básicos

Una vez analizados los antecedentes internacionales, es preciso hacer hincapié en las figuras más relevantes de la lectura del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación “De los Esquemas Reportables”, específicamente del artículo 197, mismo que se transcribe a continuación, señalando con precisión los conceptos que se analizarán a lo largo de la investigación.

***Artículo 197.** Los asesores fiscales se encuentran obligados a revelar los esquemas reportables generalizados y personalizados a que se refiere este Capítulo al Servicio de Administración Tributaria.*

*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.*

*Los asesores fiscales obligados conforme a este Capítulo, 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. Cuando un asesor fiscal residente en el extranjero tenga en México un establecimiento*

*permanente o una parte relacionada, se presume, salvo prueba en contrario, que la asesoría fiscal fue prestada por estos últimos. Esta presunción también será aplicable cuando un tercero que sea un residente en México o un establecimiento permanente de un residente en el extranjero en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, realice actividades de asesoría fiscal bajo la misma marca o nombre comercial que el asesor fiscal residente en el extranjero. Para controvertir dicha presunción, no será suficiente presentar un contrato que señale que el servicio de asesoría fiscal fue prestado directamente por dicho residente en el extranjero. En este supuesto, el establecimiento permanente, la parte relacionada o el tercero tendrán la obligación de revelar el esquema reportable.*

*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.*

*Si varios asesores fiscales se encuentran obligados a revelar un mismo esquema reportable, se considerará que los mismos han cumplido con la obligación señalada en este artículo, si uno de ellos revela dicho esquema a nombre y por cuenta de todos ellos. Cuando un asesor fiscal, que sea una persona física, preste servicios de asesoría fiscal a través de una persona moral, no estará obligado a revelar conforme a lo dispuesto en este Capítulo, siempre que dicha persona moral revele el esquema reportable por ser considerada un asesor fiscal.*

*En los casos previstos en el párrafo anterior, el asesor fiscal que revele dicho esquema deberá cumplir con lo dispuesto en el artículo 200 de este Código. Adicionalmente, dicho asesor deberá emitir una constancia, en los términos de las disposiciones generales que para tal efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, a los demás asesores fiscales que sean liberados de la obligación contenida en este artículo, que indique que ha revelado el esquema reportable, a la que se deberá anexar una copia de la declaración informativa a través de la cual se reveló el esquema reportable, así como una copia del acuse de recibo de dicha declaración y el certificado donde se asigne el número de identificación del esquema. Si alguno de los asesores fiscales no recibe la referida constancia o no se encuentra de acuerdo con el contenido de la declaración informativa presentada, seguirá obligado a revelar el esquema reportable en los términos previstos en el tercer párrafo del artículo 201 de este Código. En caso que no se encuentre de acuerdo con el contenido de la declaración informativa presentada o desee proporcionar mayor información, podrá presentar una declaración informativa complementaria que sólo tendrá efectos para el asesor fiscal que la haya presentado, misma que se deberá presentar dentro de los 20 días siguientes a partir de la fecha en que se haya recibido dicha constancia.*

*En caso que un esquema genere beneficios fiscales en México pero no sea reportable de conformidad con el artículo 199 de este Código o exista un impedimento legal para su revelación por parte del asesor fiscal, éste*

*deberá expedir una constancia, en los términos de las disposiciones generales que para tal efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, al contribuyente en la que justifique y motive las razones por las cuales lo considere no reportable o exista un impedimento para revelar, misma que se deberá entregar dentro de los cinco días siguientes al día en que se ponga a disposición del contribuyente el esquema reportable o se realice el primer hecho o acto jurídico que forme parte del esquema, lo que suceda primero. La revelación de esquemas reportables de conformidad con este Capítulo no constituirá una violación a la obligación de guardar un secreto conocido al amparo de alguna profesión.*

*Los asesores fiscales deberán presentar una declaración informativa, en los términos de las disposiciones generales que para tal efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, en el mes de febrero de cada año, que contenga una lista con los nombres, denominaciones o razones sociales de los contribuyentes, así como su clave en el registro federal de contribuyentes, a los cuales brindó asesoría fiscal respecto a los esquemas reportables. En caso que el contribuyente sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país o que, teniéndolo, el esquema no esté relacionado con dicho establecimiento, se deberá incluir adicionalmente el país o jurisdicción de residencia de dicho contribuyente, así como su número de identificación fiscal, domicilio fiscal o cualquier dato para su localización.*

*El Servicio de Administración Tributaria emitirá las reglas de carácter general para la aplicación del presente artículo.*

A lo largo del estudio, se podrán apreciar diferencias en la definición de cada uno de los conceptos, derivado de que desde la óptica del derecho fiscal se da un énfasis propio, es decir que, así como el derecho presenta una interpretación, el contable nos da otro. Es imprescindible armonizar ambos puntos de vista, para lograr una mejor comprensión y una solución más factible al planteamiento del problema.

### **1.3.1 Esquemas Reportables**

Una de las obligaciones inherentes a todos los ciudadanos, en el momento en el que cuentan con la capacidad que las leyes señalan es la obligación de contribuir con los gastos de la administración para el cumplimiento de sus fines.

En nuestro país, esta obligación es contemplada dentro de nuestro máximo ordenamiento legal, según la pirámide de Kelsen, como lo es la Constitución Política, que en su artículo 31 nos menciona lo siguiente:

*“Artículo 31. 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 de este artículo donde surge la obligación contributiva, misma que se ve reducida con actos tendientes a la evasión fiscal, término que como más adelante se analizará, es confundido con la elusión fiscal.

Sin desestimar lo antes mencionado, es de gran importancia señalar que una de las problemáticas que representa hablar de un tema de reciente creación en el sistema jurídico mexicano es la falta de información y de autores que hablen al respecto.

Y es que a pesar de que, de cierta forma, se podría haber previsto la inclusión de esta nueva figura dentro del máximo ordenamiento en materia fiscal en nuestro país, es cierto que a nivel internacional es un tema nuevo, y de reciente análisis en los ordenamientos legales en diversos países.

La figura de los “esquemas reportables” surgen como la adaptación que los legisladores le han otorgado a las recomendaciones hechas por la OCDE dentro del Proyecto BEPS, específicamente su Acción 12.

La constantemente referida Organización se refiere a la presente figura como “mecanismos de planificación fiscal agresiva”. Así mismo, dentro de los resúmenes Finales del Proyecto BEPS del 2015 también se le refiere como “estructuras de planeación fiscal agresiva”.

Como se puede apreciar, no existe una unidad respecto a la forma de denominar a la figura que estamos contemplando, y, la falta de autores nacionales que hablen al respecto nos obligan a consultar fuentes internacionales. Esto último derivado de que, en comparación con nuestro país, gobiernos de otros países han venido implementando este tipo de regímenes de declaración obligatoria con cierta anterioridad respecto a la reciente creación del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, por lo que algunos autores han abordado el tema que nos atañe.

El origen de la figura que nos ocupa podría entenderse como un derivado de la expresión anglosajona “*tax planning*”. Esta idea ha sido recogida por las jurisprudencias emitidas por tribunales internacionales, en este caso, del sistema jurídico español.<sup>6</sup>

Este concepto que ha sido retomado por autores para describir los mecanismos de planificación fiscal agresiva, consiste, en grandes rasgos, “*en la utilización de diversas estrategias de una variedad de ramas de la misma carrera de derecho, como lo son el derecho mercantil, el derecho financiero, el derecho fiscal, entre otras, y materias con una amplia relación con el derecho, como lo son la Contabilidad, y afines, esto con el propósito de reducir la carga contributiva a la cual todos los ciudadanos*”<sup>7</sup> estamos obligados, como se ha mencionado en el comienzo del presente capítulo.

Es imperante mencionar que este término considera 3 características fundamentales para los mecanismos, como lo son:

- a. Estos mecanismos son premeditados, es decir, conllevan una preparación previa para su realización.
- b. Son sistemáticos, ya que sigue una serie ordenada de pasos, un procedimiento.
- c. Se tiene una previsión de los resultados finales que se desean o esperan obtener.

Por otra parte, para Prieto Jano, se establece que el concepto de los mecanismos de planeación fiscal agresiva se puede entender como “*la reflexión y cálculo de antemano de la forma de optimizar la utilización de la normativa reguladora de los impuestos con que se gravan las operaciones*

---

<sup>6</sup> Véase Sentencia del TS de 9 de febrero de 2015, rec. 3971/2013 y Sentencia del TSJ Galicia de 22 diciembre de 2014, rec. 15663/2013

<sup>7</sup> *Ibíd*em

*que se llevan a cabo en el exterior de un país, con el afán de que la carga fiscal sea la menor posible; pero eso sí, dentro de la legalidad”.*<sup>8</sup>

De acuerdo a lo mencionado por Prieto Jano, se puede observar que los autores que han hablado al respecto, tienen en consideración el mismo elemento, como lo es la utilización de reglas o normas, para reducir la carga fiscal, es decir, aminorar la carga contributiva.

No obstante, lo más relevante de este concepto es el último elemento que se considera y que, a diferencia de los primeros, no contempla, como lo es la característica de que se encuentra dentro de la legalidad.

Según el Diccionario Jurídico Mexicano, la legalidad es *“el principio que establece que la conducta de los hombres en sociedad -como particulares o como órganos del Estado- debe ser conforme lo prescriben las normas jurídicas.”*<sup>9</sup>

Es decir, que las estructuras o mecanismos de planificación fiscal se encuentran dentro del cumplimiento de las disposiciones legales, pero, aprovechando los resquicios o “lagunas” que en ellas se pueden encontrar, se logra disminuir la carga contributiva.

Por su parte, el título sexto del Código Fiscal de la Federación toma esta figura contemplada por la OCDE y la adapta, surgiendo así los “esquemas reportables”, mismos que son definidos en el artículo 199 del multicitado ordenamiento y que a la letra dice

**“Artículo 199.** *Se considera un esquema reportable, cualquiera que genere o pueda generar, directa o*

---

<sup>8</sup> Prieto Jano, Ma. J. “La planificación fiscal internacional y en el ámbito de la Unión Europea. La elusión fiscal”. *Revista de Estudios Europeos*, 2015, pp. 121-134

<sup>9</sup> Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Tomo VI, decimotercera edición, Porrúa, México, 1999

*indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México...”*

Cabe mencionar que dicho artículo contempla las características que debe tener un esquema reportable para ser considerado así, pero esto será analizado con detenimiento más adelante.

Así mismo, el artículo referido nos señala lo que para efectos de entendimiento del capítulo y del cumplimiento de las obligaciones señaladas por el mismo, se entenderá como esquemas *“cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada de forma expresa o tácita con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos.”*

Por otra parte, la autoridad señala que la realización de un trámite ante las autoridades fiscales o el realizar una defensa por parte de un contribuyente no implica la consideración de un esquema.

Sumado a esto, el nuevo título del Código Fiscal de la Federación contempla una ramificación en cuanto a los tipos de esquemas reportables considerados, mismos que se definirán a continuación.

### **1.3.1.1 Esquemas Reportables Generalizados**

El artículo 199 del Código Fiscal de la Federación, en su párrafo tercero, contempla dos tipos de esquemas reportables que generan una obligación de revelarlos a la autoridad fiscal, como lo son los esquemas reportables generalizados y los esquemas reportables personalizados.

Para efectos del desarrollo del presente capítulo, nos enfocaremos en la definición de los primeros, es decir, de los esquemas reportables generalizados.

No obstante, al tratarse de un tema relativamente nuevo en diversos sistemas jurídicos, incluido, por supuesto, las mismas leyes fiscales mexicanas, ha hecho sumamente difícil el encontrar doctrina referente al tema. Además, la

figura de los esquemas reportables, si bien son, a grandes rasgos, la misma figura contemplada por la misma OCDE o por otros ordenamientos jurídicos, tal y como lo son los mecanismos de planificación fiscal agresiva, no hay que olvidar que nacen como la adecuación y adaptación de las recomendaciones por parte de las autoridades fiscales mexicanas. Es por ello que se utilizará la misma definición que nos otorga la ley fiscal.

De acuerdo al ordenamiento legal antes mencionado, se entenderá como esquema reportable generalizado aquel que busca ser comercializado de manera masiva a todo tipo de contribuyentes o a un grupo específico de ellos, en su caso, aunque requiera una mínima o nula adaptación del mismo para que se adecue a las circunstancias específicas del contribuyente, siempre y cuando la forma de obtener el beneficio fiscal sea la misma.

Dicho de otra manera, los esquemas reportables generalizados se tratan de aquellos que indiscriminadamente son comercializados y cuyo uso queda supeditado a la decisión del contribuyente, mismo que lo utiliza para obtener un beneficio fiscal. Cabe destacar una característica que la misma ley contempla, como lo es el hecho de las mínimas adecuaciones que se consideran, característica que a simple vista podría considerarse como propia de una personalización, es decir, de un esquema reportable personalizado, propio del artículo que hemos citado.

### **1.3.1.2 Esquemas Reportables Personalizados**

Una vez que se ha analizado el concepto que la misma ley nos proporciona de los esquemas reportables generalizados, es imperante hablar ahora de los esquemas reportables personalizados, mismos que el Título Sexto también contempla.

En el mismo artículo 199, el cual hemos citado en numerosas ocasiones, en su párrafo tercero, segunda parte nos señala que se considerará como esquemas reportables personalizados *“aquéllos que se diseñan,*

*comercializan, organizan, implementan o administran para adaptarse a las circunstancias particulares de un contribuyente específico.”*

En otras palabras, son aquellos esquemas reportables “hechos a la medida”. Desde otro punto de vista, aquellos que, a petición expresa de los contribuyentes, con la exigencia de que se adapten a las circunstancias y a los resultados esperados son creados.

Vale decir que, derivado de la interpretación del precepto legal que hemos citado se desprende la participación de una figura encargada de la elaboración del mismo, como lo puede ser el asesor fiscal, mismo que será analizado con detenimiento en el próximo subtema.

### **1.3.2 Asesor Fiscal**

Para entender el término “asesor fiscal” al que la autoridad se ha referido dentro del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, y antes de referir la definición que se le ha otorgado en el ordenamiento frecuentemente mencionado, es importante definir desde diversos puntos de vista lo que se entiende como asesor, y en determinado momento, como asesor fiscal.

De acuerdo a la Real Academia de la Lengua Española, en su Diccionario del Español Jurídico define a un asesor como el *“profesional que presta el servicio de asesoramiento, en la materia propia de su especialidad, normalmente en régimen de arrendamiento de servicios”*.<sup>10</sup>

Haciendo un análisis del concepto antes transcrito, cabe resaltar que la característica que es propia de un asesor, es un profesional que presta un asesoramiento del área de su especialidad. Dicho de otra manera, es un profesional especializado en un área en específico que presta su servicio de consejo en dicha área.

---

<sup>10</sup> <https://dej.rae.es/lema/asesor-ra>, fecha y hora de consulta: 07 de abril 2020, 17:18 horas.

El mismo Diccionario que nos proporciona la Real Academia de la Lengua Española, nos define lo que se entiende como “asesor fiscal” que es el *“profesional que ejerce su actividad en el asesoramiento tributario y que puede representar a los contribuyentes en los procedimientos administrativos derivados de la aplicación de los tributos, contando con la debida representación que deberá acreditarse”*.<sup>11</sup>

En otras palabras, el asesor fiscal se encarga de la representación de los contribuyentes, se puede presumir que su labor radica en la realización del diseño de diversas estrategias para la reducción de la carga contributiva.

Por otra parte, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, por medio de la sección especializada en materia fiscal define a la asesoría fiscal como *“la planeación, supervisión, revisión, análisis y control de las operaciones de una entidad económica en su aspecto impositivo, así como el asesoramiento en materia fiscal y en su caso, la revisión y control del cumplimiento de las leyes impositivas, con base en el estudio profundo y permanente de la legislación fiscal, tanto nacional como de otros países.”*

Para ampliar aún más el alcance del termino para lograr una mayor comprensión de lo que la autoridad ha señalado como asesor fiscal dentro de los numerales que hemos citado, consideramos necesario e importante contemplar el concepto que nos otorga el Instituto de la Judicatura Federal para definir al “asesor jurídico”, como a continuación se cita:

*“Profesionista del Derecho, jurista o abogado que tiene los conocimientos para poder desahogar una consulta y que con toda la atingencia posible con las armas de su preparación y probidad como experto debe atender el asunto jurídico que se le plantee.”*<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> <https://dej.rae.es/lema/asesor-fiscal>, fecha y hora de consulta: 08 de abril 2020, 12:49 horas.

<sup>12</sup> Instituto de la Judicatura Federal, “Vocabulario Judicial”, Primera Edición, México, 2014, p. 65 y 66

Por último, la autoridad fiscal ha definido al asesor fiscal en el numeral 197 del Código Fiscal de la Federación, en su segundo párrafo, mismo que nos señala 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”*

Sin embargo, de lo anterior surgen aún más dudas. Por una parte, consideramos que la definición que nos otorga la autoridad fiscal para conceptualizar la figura del Asesor Fiscal para los fines del Título Sexto del Código es precisa al delimitar el ejercicio de la realización de actividades tendientes a la asesoría, no obstante, lo referente a la obligación generada derivada de los actos listados en la misma serán abordados con mayor detenimiento en el segundo capítulo del presente trabajo de investigación.

### **1.3.3 Beneficio Fiscal**

Como se ha mencionado desde los antecedentes de los esquemas reportables y las recomendaciones por parte de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos se ha planteado que una de las características primordiales de estos es la obtención de un beneficio fiscal, es por ello que consideramos importante resaltar que considera la autoridad fiscal como beneficio fiscal.

El título sexto del Código Fiscal de la Federación, específicamente en su artículo 199, en su penúltimo párrafo nos señala que, para efectos del capítulo único del citado título, se considera un beneficio fiscal el valor monetario

derivado de la implementación de cualquiera de los supuestos listados en el quinto párrafo del Artículo 5º A del mismo ordenamiento.

Al remitirnos a dicho artículo, específicamente al párrafo que el mismo numeral 199 nos ha remitido, la autoridad fiscal nos señala:

**“Artículo 5o.-A. ...**

...

...

...

*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 importante remarcar esto, derivado de que la implementación de cualquiera de los supuestos listados en el párrafo anterior, procedente del numeral 5º A del ordenamiento antes mencionado, es resultado de los esquemas reportables, mismos que serán analizados con mayor detenimiento dentro del Capítulo 2 de la presente investigación.

#### **1.3.4 Evasión y Elusión Fiscal**

La principal razón por la que se pretende realizar la conceptualización de estos términos es derivada de que dentro de la exposición de motivos que se realizó

a la hora de proponer la implementación del título materia de la presente investigación, se hizo una enfática referencia a la elusión fiscal.

Es común que en diversos diccionarios se confunda o iguale ambos términos, pero la realidad es lejana a dicha situación, ya que en el ámbito jurídico la evasión y la elusión tienen marcadas diferencias.

De acuerdo a la etimología, se dice que evadir proviene del latín “*evadere*”, es decir, evitar o eludir un peligro o dificultad. Por otra parte, la palabra eludir proviene del latín “*eludere*”, cuya interpretación puede ser huir, liberarse de algo, evitar.<sup>13</sup>

Complementando lo anterior, la evasión fiscal es definida por el Diccionario Jurídico Mexicano como *“cualquier hecho, comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal, en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley, constituye una evasión tributaria. Para que la acción comisiva u omisiva del contribuyente sea capaz de producir consecuencias jurídicas en el ámbito del derecho tributario, es necesario que este prevista una sanción penal o pecuniaria, que configure el delito o el ilícito tributario”*.<sup>14</sup>

Como se ha señalado, ambos términos suelen ser referidos incluso como sinónimos, sin embargo, de lo anterior se desprende que la evasión es el *“no pago de una contribución; no hacer el pago de una contribución es equivalente a eludir la obligación de pagarla”*.<sup>15</sup> Es decir, se trata de una violación a la ley que se realiza de manera dolosa, esto con el fin de no pagar las contribuciones que el Estado exige, esto en virtud de la obligación contemplada en el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su fracción

---

<sup>13</sup> Diccionario Enciclopédico Ilustrado, Madrid, Editorial LIB, p.452

<sup>14</sup> Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Tomo IV E-H, Decimotercera edición, Porrúa, México, 1999

<sup>15</sup> RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio. Evasión fiscal. Boletín Mexicano de Derecho Comparado, [S.I.], jan. 2001. ISSN 2448-4873. Disponible en: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3673/4485>. Fecha y hora de consulta: 23 julio 2018, 13:50 horas.

cuarta, que señala que una de las obligaciones de todos los mexicanos es *“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”*, lo cual genera un daño, tal y como lo menciona el doctor Arturo de la Cueva, se genera una menor recaudación, provocando recortes en los gastos de carácter social.

Ahora bien, en cuanto a la elusión fiscal, vulgarmente llamada “evasión fiscal legal”, *consiste en evitar la ubicación precisa de la conducta del posible sujeto pasivo de la contribución en el hecho generador. Se logra mediante la sustitución de una figura jurídica que tipifique la ley como gravable por otra que no encaje en el tipo identificado por la norma fiscal.”*<sup>16</sup>

De la interpretación del concepto citado, podemos señalar que se trata del aprovechamiento de las diversas herramientas o estrategias fiscales para no encontrarse en el supuesto previsto por las normas y como consecuencia no haya obligación de pagar la contribución correspondiente, toda vez que esta conducta se apega al principio que reza “no hay tributo sin ley”, mejor conocido dentro de la legislación fiscal nacional como el principio de legalidad.

Este principio se desprende de la interpretación de la misma fracción IV del artículo 31 de la Constitución, que nos indica la obligación de los mexicanos para contribuir con el gasto público de la manera en la que dispongan las leyes. Es decir, que se deberá de cumplir con lo que las leyes fiscales dispongan. Es por ello que la elusión fiscal se aprovecha de este principio para encuadrar los actos y conductas de manera que se esté dando cumplimiento con la ley, sin quebrantarla o violándola.

Es cierto decir que ambas conductas causan un daño a la labor recaudaría del estado, empero, la conducta relacionada con la elusión fiscal no amerita sanción, toda vez que no se trata de la omisión de algún precepto legal, sino que esta es supeditada a la habilidad del contribuyente para adecuar su

---

<sup>16</sup> De la Cueva, Arturo. Derecho Fiscal, Cuarta Edición, Porrúa, México, 2011, p. 154.

actividad de manera que no se encuadre a lo señalado por los ordenamientos legales.

En resumen, el presente marco conceptual se realizó para tener una identificación de las figuras que contempla el nuevo título del Código Fiscal de la Federación y las violaciones que se han ido mencionando, y que más adelante serán abordadas con mucho más detenimiento, esto con el fin de que la lectura de los análisis que a partir de ahora se realizarán sean más fáciles de seguir y de comprender, además de que se tenga un mayor panorama de las obligaciones a las que este nuevo título ha sujetado a contribuyentes y asesores fiscales, toda vez de la implementación de los esquemas reportables, figura que también ha surgido dentro de este nuevo cumulo de numerales.



## **CAPITULO II. ANTECEDENTES DEL TÍTULO SEXTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.**

El Código Fiscal de la Federación se trata de una norma general, misma que como podemos recordar, es sujeta de un procedimiento de creación, que toma forma en el Congreso de la Unión, compuesta por la Cámara de Diputados y Cámara de Senadores.

En el caso que nos atañe, la iniciativa para la adición del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación fue hecha por el titular del poder ejecutivo, esto como parte de sus facultades contempladas en la misma Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, específicamente en su artículo 71, fracción I.

Es por esta razón, es que se realizará el análisis y se formularán comentarios acerca de la motivación de los poderes legislativo y ejecutivo para la implementación del nuevo Título del Código ya mencionado. Así mismo, en virtud de que lo que consideramos inconstitucional es la aplicación del título sexto a actos realizados con anterioridad a su entrada en vigor, haremos un análisis de la obligación de revelar los esquemas reportables, tanto del contribuyente como del asesor fiscal, así como sus diferencias contempladas por el mismo ordenamiento, no sin antes abordar las características que la misma ley señala. No obstante, consideramos esencial hablar acerca de la problemática relativa a las reglas de carácter general que el Sistema de Administración Tributaria tiene la obligación de emitir al respecto del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación

Por último, se señalará lo relativo a los efectos fiscales y como son regulados en el sistema legal mexicano.

## **2.1 Origen y exposición de motivos del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación**

Con fecha 8 de septiembre de 2019, fue entregada a la Presidenta de la Cámara de Diputados la iniciativa del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, propuesto por el Presidente de la República vigente, Licenciado Andrés Manuel López Obrador, mismo que contenía la correspondiente exposición de motivos en la cual sustentaron su implementación.

En virtud de lo manifestado por el Ejecutivo Federal, mismo que es considerado sumamente importante, planteamos como necesaria la transcripción de los mismos, para que se realice el análisis de los puntos que valoramos más relevantes, de los cuales se extraerán los argumentos que servirán de base para la hipótesis de esta investigación. El mencionado decreto alude lo siguiente:

*“El Reporte Final de la Acción 12 del Proyecto BEPS reconoce que la falta de información completa, relevante y oportuna sobre las estrategias de planeación fiscal agresiva es uno de los principales retos que enfrentan actualmente las autoridades fiscales alrededor del mundo. El acceso oportuno a esa información permite que las autoridades fiscales respondan de forma rápida a los riesgos fiscales.*

*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 identificar a los usuarios y promotores de los mismos, y están específicamente diseñados para detectar los esquemas que explotan las vulnerabilidades del sistema fiscal. Del mismo modo,*

*se reconoce que tienen un efecto disuasivo. Por lo anterior, la OCDE ha emitido recomendaciones para los países que deseen adoptar este tipo de regímenes, para equilibrar la necesidad del país de obtener mejor información y de forma más oportuna, con la carga de cumplimiento de los contribuyentes.*

*Pese a que no todos los países que cuentan con regímenes de declaración obligatoria han recabado datos sobre la efectividad de los mismos, los datos proporcionados permiten concluir que la declaración obligatoria alcanza sus objetivos con éxito. Este tipo de regímenes han demostrado ser altamente eficaces en los países que los han implementado, entre ellos, Reino Unido, Estados Unidos, Irlanda, Portugal, Canadá y Sudáfrica.*

*Por referir algunos ejemplos, en Reino Unido, el régimen de declaración de estructuras de elusión fiscal (DOTAS, por sus siglas en inglés) ha proporcionado información oportuna sobre estructuras de elusión fiscal, lo que ha permitido aprobar leyes encaminadas a impedir la implementación de estas estructuras antes de incurrir en una importante pérdida de recaudación. De las 2,366 estructuras de elusión declaradas hasta 2013, se ha impedido que se implementen 925 en virtud de disposiciones legales. El número de estructuras declaradas anualmente se ha ido reduciendo con los años. Se cree que DOTAS es un factor que ha provocado este cambio de comportamiento.*

*En los primeros años tras la adopción de DOTAS, se produjo un aumento inicial de la actividad para subsanar lagunas legales mediante la introducción de cambios legislativos, a medida que se disponía de más información sobre las estructuras que se estaban promoviendo en el mercado. El Servicio de Recaudación y Aduanas del Reino Unido (HMRC, por sus siglas en inglés) ha ganado el 80% de los casos de elusión fiscal en litigio. Entre abril de 2010 y marzo*

*de 2014, se ganaron 94 casos en Tribunales y Cortes. Tan solo de 2013 a 2014 se lograron proteger 2.7 mil millones de libras de recaudación. Asimismo, se ha reducido más del 75% del número de nuevos esquemas de elusión fiscal comercializados que se registran bajo DOTAS. Entre 2009-2010 se registraron 116 esquemas, y entre 2013-2014 se redujeron a 28.*

*En Sudáfrica, desde 2009 se han declarado 629 mecanismos con arreglo al régimen sudafricano. La mayoría de las declaraciones se realizaron durante 2009 y el número de mecanismos declarados anualmente ha caído significativamente.*

*En Canadá, en cuanto al régimen de refugios fiscales (tax shelter), los promotores deben obtener un número de identificación antes de vender una estructura e identificar a todos los participantes y declarar todos los importes al cierre del mes de febrero del año siguiente. Esta información permitió a las autoridades fiscales canadienses ("CRA", del inglés Canadá Revenue Agency) determinar más rápidamente el alcance de los problemas planteados por los refugios fiscales que entrañan donaciones benéficas. La CRA ya ha rechazado más de 5,900 millones de CAD en solicitudes por donación y ha revisado la declaración de más de 182,000 contribuyentes que participaron en estos refugios fiscales para donaciones. Asimismo, la CRA ha revocado el carácter benéfico de 47 organizaciones que participaron en estos mecanismos, y ha impuesto sanciones a terceros (ej. promotores) por una suma aproximada de 137 millones de CAD.*

*Por lo anterior, se propone 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 y que, al conocerlas de forma previa a su implementación, evaluará su viabilidad y hará conocer*

*a los contribuyentes y asesores fiscales su criterio, velando así por la mayor seguridad jurídica para los mismos ya que en lugar de ser sujetos de una auditoría en años posteriores, en la mayoría de los casos se sabrá de antemano el criterio de la autoridad e incluso podrán ejercer los medios de defensa pertinentes para controvertir dicho criterio a efecto de que una autoridad jurisdiccional intervenga en la evaluación del esquema. Para la aplicación de este régimen, se prevé que las autoridades fiscales mediante reglas de carácter general puedan establecer un umbral de minimis para efectos de determinar qué esquemas deben de ser revelados.*

*En este sentido, se propone que los asesores fiscales sean los obligados principales a revelar los esquemas reportables, entendiendo por esquema reportable, cualquiera que pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y tenga alguna de las características identificadas como áreas de riesgo. Es importante aclarar que estos requisitos deben cumplirse en conjunto, es decir, no basta con que se obtenga un beneficio fiscal en México para que un esquema se considere reportable, sino que debe tener alguna de las características específicas previstas en las disposiciones que aquí se proponen.*

*Es relevante señalar que la información proporcionada en ningún caso podrá utilizarse como antecedente de la investigación por la posible comisión de los delitos previstos en el CFF. La única excepción a lo anterior, será cuando los contribuyentes hayan adquirido, expedido o enajenado comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados. Asimismo, la presentación de la información sobre un esquema reportable no implica que la autoridad fiscal prejuzgue sobre su validez o legalidad, ni que acepte sus efectos fiscales.*

*Adicionalmente se propone que el SAT lleve a cabo un registro de asesores fiscales con el fin de mantener un control y verificar el cumplimiento de sus obligaciones.*

*Por su parte, se propone que los esquemas reportables se clasifiquen en generalizados (buscan comercializarse de manera masiva a todo tipo de contribuyentes o a un grupo específico), y personalizados (se adaptan a las circunstancias particulares de un contribuyente específico), similar al régimen implementado por Irlanda.<sup>50</sup> Una vez que el esquema haya sido revelado, el SAT emitirá un número de identificación del mismo para que sea incluido en las declaraciones de impuestos de los contribuyentes a partir de la implementación del esquema.*

*Para evitar cargas de cumplimiento innecesarias, se prevé que cuando existan varios asesores fiscales respecto de un mismo esquema reportable, bastará con que uno de ellos presente la información a la autoridad fiscal para considerar que todos han cumplido la obligación de revelar. Sin embargo, con la finalidad de brindar protección y certeza a los asesores, para ser liberados de la obligación deberán recibir una constancia donde se establezca que uno de los asesores ha cumplido la obligación y ha liberado de la obligación a los asesores allí previstos. Esto, con la finalidad de que los asesores fiscales cuenten con la garantía de que efectivamente ya no se encuentran obligados a revelar o para que, en su caso, de no estar de acuerdo con la información presentada al SAT, realicen una declaración informativa complementaria con los datos que estimen oportunos, la cual será vinculante únicamente para quien la presente.*

*Asimismo, se busca otorgar la mayor protección a los contribuyentes, por lo que los asesores fiscales deberán otorgar el número de identificación del esquema oportunamente para que*

*aquellos puedan incluirlo en sus declaraciones de impuestos a partir de la implementación del mismo. Adicionalmente, los asesores deberán informarles cuando exista una resolución firme que haya declarado ilegal el esquema del contribuyente, o emitir una constancia que indique que el asesor está imposibilitado para revelar en virtud de una disposición o cláusula legal.*

*Con la finalidad de proteger los derechos de los contribuyentes, brindar transparencia y que exista imparcialidad, se propone que una vez que la autoridad fiscal reciba la información sobre los esquemas reportables, esta sea remitida a un Comité especializado, integrado en partes iguales por miembros de la SHCP y el SAT para que estos analicen el esquema y emitan una opinión respecto a la validez o invalidez de los efectos fiscales perseguidos, teniendo la obligación de tratar la información recibida con confidencialidad y en los términos previstos en el artículo 69 del CFF. Durante el análisis del esquema, los asesores fiscales y los contribuyentes tendrán derecho a manifestar lo que a sus intereses convenga en relación con los mismos durante una audiencia, es decir, contarán con garantía de audiencia para que expliquen el funcionamiento del esquema para contribuir al estudio por parte del Comité. Sin embargo, en caso de no desear intervenir en el referido análisis, su inasistencia no generará consecuencias ni sanción alguna.*

*En la presente iniciativa se prevé que, transcurrido un plazo máximo de ocho meses a partir de la revelación del esquema, el Comité deberá notificar al contribuyente y al asesor fiscal su opinión en relación con el mismo. Para otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes y asesores fiscales, en caso de que el Comité no emita su opinión dentro del plazo indicado, se considera una afirmativa ficta limitada, ya que los contribuyentes podrán*

*considerar legales los beneficios fiscales de su esquema en tanto no se les notifique lo contrario, en cuyo caso, deberán dejar de dar efectos al esquema o detener cualquier actividad relacionada con el mismo que realicen tanto el asesor fiscal como el contribuyente.*

*Además, si los asesores o contribuyentes consideran que la opinión vinculante del Comité es contraria a sus intereses o incorrecta, podrán ejercer los medios de defensa pertinentes en contra de dicha opinión. En suma, esto ayudará a que tanto los asesores fiscales como los contribuyentes obtengan una opinión vinculante del referido Comité que podrán en su caso controvertir, otorgándoles de esta forma seguridad jurídica acerca de los esquemas reportables que hayan revelado, ya que en caso de que sus consecuencias fiscales sean declaradas legales a través de una opinión del Comité o mediante resolución firme de una autoridad jurisdiccional, la autoridad fiscal no podrá determinar ningún crédito fiscal de forma posterior derivado de la aplicación del esquema.*

*Por otra parte, se prevé que los asesores fiscales presenten una declaración informativa en el mes de febrero de cada año que contenga una lista con los datos relevantes de sus clientes, similar a lo dispuesto en países como Reino Unido e Irlanda.*

*Asimismo, se propone modificar el artículo 42 párrafo primero, así como adicionar una fracción XI, con el fin de facultar al SAT para verificar el cumplimiento de los asesores fiscales con respecto a las obligaciones derivadas de este Título.*

*Adicionalmente, se considera que los cumplimientos de las obligaciones del presente Título son de especial relevancia, por lo que se propone que en algunos casos el cumplimiento fuera de los plazos previstos, amerite una sanción, aun cuando se cumpla de forma espontánea, por lo cual se propone modificar el párrafo primero del artículo 73 del CFF.*

*Finalmente, se propone modificar el artículo 67 del CFF, a efecto de interrumpir el plazo de caducidad de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales respecto a cualquier esquema reportable no revelado o revelado de forma incompleta o con errores, hasta en tanto la autoridad fiscal no tenga conocimiento de la existencia del esquema reportable o de la información faltante o correcta. Esta disposición persigue que la autoridad fiscal pueda imponer la sanción correspondiente una vez que tenga conocimiento de que se ha incumplido esta obligación, ya que, en la práctica, podría darse el caso de que la autoridad nunca conozca del esquema, y, por lo tanto, caduque su facultad para imponer una sanción al respecto.*

*El Reporte Final sobre la Acción 12 del referido proyecto reconoce que, en el establecimiento de sanciones, las jurisdicciones deben tomar en cuenta si existe un incumplimiento por negligencia o deliberado, y que el objetivo principal de las sanciones debe ser incrementar el nivel de cumplimiento del régimen de revelación, y maximizar su valor disuasivo.*

*En este sentido, se estima que la importancia de este régimen es de tal magnitud, que no debe pasar por alto el incumplimiento de sus disposiciones, ya que 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, y para evitar que se incumpla deliberadamente por ser mayor el beneficio obtenido, que la sanción a pagar. Adicionalmente, se reconoce que las conductas que ameritan sanciones no son de igual gravedad, y que los contribuyentes se encuentran en circunstancias distintas, situación que también se presenta entre el sector de los asesores fiscales,*

*por lo que se dota a la autoridad fiscal de un margen de actuación suficiente, para que en el establecimiento de la sanción correspondiente pueda reflejar las circunstancias apreciadas, como son la gravedad de la conducta que amerita sanción, el monto de las operaciones, la cuantificación de los beneficios fiscales, el nivel de ingresos de ambos sujetos obligados, entre otros. 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.*

*Se prevé que **la obligación de revelar los esquemas reportables comience a partir del 1 de julio de 2020**, con la finalidad de que los asesores fiscales, los contribuyentes y las autoridades cuenten con un plazo razonable para esta transición. Asimismo, se propone que deban revelarse **tanto los nuevos esquemas reportables que surjan a partir de esa fecha, como los esquemas reportables que ya hayan comenzado a implementarse en ejercicios anteriores**, pero que sigan teniendo efectos a partir de la referida fecha.”<sup>17</sup>*

Como se ha venido señalando, dentro de la exposición de motivos del Título en estudio, se ha hecho constante referencia al Reporte Final de la Acción 12 del Proyecto BEPS, así como a las estrategias de planeación fiscal agresiva. Por otra parte, también se hizo amplia referencia a la evasión y elusión fiscal, algo completamente justificable en vista del perjuicio que dicha práctica ocasiona, causando un decremento de la economía pública, causando males sociales, por lo que es completamente razonable que la autoridad fiscal se

---

<sup>17</sup> Gaceta Parlamentaria, Año XXII, Palacio Legislativo de San Lázaro, domingo 8 de septiembre de 2019, número 5361-D, p. CXXVI-CXXX. Disponible en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/sep/20190908-D.pdf>, fecha y hora de consulta: 14 de abril de 2020, 17:12 horas.

preocupe y encamine sus esfuerzos en crear nuevas medidas para combatir estas prácticas.

Tal y como lo señala con énfasis la autoridad en su exposición de motivos, una de las actividades que más daño han causado a la recaudación de contribuciones, es la comercialización, diseño e implementación de estrategias de planeación fiscal agresiva, que comenzaron siendo un mecanismo con el cual se aprovechaban las lagunas y deficiencias que los ordenamientos legales tienen, sin embargo, han ido evolucionando hasta convertirse en una actividad que significa ingresos para los desarrolladores de los mismos.

Y es que, en países como Reino Unido, Irlanda, Portugal, Estados Unidos y Canadá, siendo este último considerado por algunos contribuyentes como uno de los paraísos fiscales preferidos, se han implementado estos regímenes de declaración obligatoria de estas estructuras teniendo resultados positivos.

La evasión fiscal, que como hemos señalado en el capítulo 1 es entendida como todos los actos tendientes al no cumplimiento de las leyes en materia fiscal que señalan las obligaciones tributarias de los contribuyentes, siendo entendida de esta manera como actividades ilícitas que representan grandes pérdidas económicas en nuestro país. Por otra parte, la elusión significa un cumplimiento adecuando las disposiciones legales al fin u objetivo deseado. Es decir, no existe una violación a los preceptos legales que represente una conducta merecedora de una sanción.

El daño que causa la implementación de este tipo de prácticas, es muy alto, esto de acuerdo a las estimaciones y cifras emitidas por órganos de la administración pública que han tocado el tema. Los esfuerzos de las autoridades fiscales en nuestro país se han encaminado en promover una cultura tributaria, simplificando los mecanismos de tributación usados, no obstante, esto no ha sido suficiente para reducir actividades tendientes a la evasión fiscal, tales como la compraventa de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, entre otras.

De acuerdo a las estimaciones emitidas por la Dirección General de Finanzas del Instituto Belisario Domínguez del Senado de la República, señaladas en una nota estratégica publicada en septiembre del 2019 la evasión y elusión fiscal han ocasionado pérdidas en la recaudación que oscilan entre el 2.6 y el 6.2% del Producto Interno Bruto (PIB).<sup>18</sup>

De acuerdo a la información proporcionada por la misma Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, México se encuentra por debajo de otros países miembros de América Latina y del Caribe en cuanto a la recaudación de impuestos. Esto se demuestra con la siguiente imagen.<sup>19</sup>

4. TAX LEVELS AND TAX STRUCTURES, 1990-2017/NIVELES IMPOSITIVOS Y ESTRUCTURAS TRIBUTARIAS, 1990-2017

Table 4.1. Total tax revenue as % of GDP, 1990-2017  
Cuadro 4.1. Total de ingresos tributarios en % del PIB, 1990-2017

	1990	2000	2005	2010	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Argentina	13.7	19.8	24.5	29.1	30.6	31.2	31.1	31.5	30.8	30.3
Bahamas <sup>1</sup>	9.7	11.9	10.8	12.6	13.8	13.6	13.6	14.9	16.8	17.9
Barbados	23.2	30.8	29.3	29.8	31.0	27.5	28.1	31.0	29.6	31.8
Belize / Belice <sup>1</sup>	21.4	18.9	21.8	26.2	24.8	25.4	27.0	26.5	27.5	28.2
Bolivia <sup>1</sup>	8.3	17.6	20.1	20.7	24.6	25.5	26.2	27.6	25.9	23.9
Brazil / Brasil	25.5	29.6	32.8	32.3	32.4	32.4	31.7	31.9	32.1	32.3
Chile	16.9	18.8	20.7	19.6	21.3	19.9	19.6	20.4	20.2	20.2
Colombia	9.2	14.8	18.2	18.0	19.7	20.0	19.5	19.8	19.0	18.8
Costa Rica	22.5	21.2	21.9	22.4	22.9	23.5	23.3	23.6	24.2	24.1
Cuba	29.1	37.2	41.1	37.6	39.7	37.3	37.5	38.6	41.6	40.6
Dominican Republic / República Dominicana	8.3	12.3	13.8	12.3	13.1	13.6	13.7	13.4	13.6	13.9
Ecuador	7.2	10.3	12.1	16.6	19.8	19.6	19.3	21.3	19.9	19.9
El Salvador	10.5	13.5	16.5	17.9	18.3	19.2	18.7	19.4	20.1	20.4
Guatemala	8.3	12.4	13.1	12.4	12.9	13.0	12.7	12.4	12.6	12.4
Guyana <sup>1</sup>	20.6	20.8	23.0	24.2	22.5	22.9	23.9	24.2	23.6	26.2
Honduras	12.4	16.2	17.9	18.1	18.4	19.0	20.2	20.8	22.3	22.8
Jamaica	20.3	22.2	23.3	24.9	24.5	24.9	24.7	25.8	26.5	27.3
Mexico / México <sup>2</sup>	12.1	11.5	11.4	12.8	12.6	13.3	13.7	15.9	16.6	16.2

<sup>18</sup> Instituto Belisario Domínguez, Dirección General de Finanzas, Senado de la República, “Notas Estratégicas”, México, 2019, disponible en <https://www.dropbox.com/s/uq17rpp7lqkm53c/1%20Publicaci%C3%B3n%20Evasi%C3%B3n%20y%20elusi%C3%B3n%20de%20impuestos.pdf?dl=0>, fecha y hora de consulta 15 de abril de 2020, 12:45 horas.

<sup>19</sup> La imagen mostrada en la página 3 fue extraída de la página de internet: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2019\\_25666b8d-en-es](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2019_25666b8d-en-es), fecha y hora de consulta: 02 de abril de 2020, 13:15 horas.

Tal y como se observa, México en comparación con Brasil, para efectos de ejemplificar, tiene una recaudación de ingresos tributarios sumamente baja en contraste con el país sudamericano. La razón por la que se han comparado a estos dos países es debido a que históricamente, las economías brasileñas y mexicanas han sido consideradas similares en crecimiento por lo que la diferencia tan amplia observada es una muestra del daño que las planeaciones de evasión fiscal causan a la economía nacional. Pero, son los actos tendientes a la elusión fiscal los que resultan señalados como los responsables de estas pérdidas, sin embargo, actos tendientes a la elusión fiscal son los principales responsables. Siendo estrictos en cuanto al análisis de la definición de la elusión fiscal, no existe una violación que obligue a los contribuyentes a responder. Por ejemplo, un contribuyente puede realizar actos tendientes a encuadrar sus gastos para poder deducirlos en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, obteniendo así un beneficio fiscal, reflejado en la disminución de su carga contributiva.

De esta manera, fue como la autoridad propuso la creación del régimen de declaración obligatoria de los esquemas reportables, con el fin de recabar información en áreas que las ya mencionadas autoridades han denominado como de “alto riesgo”, no obstante, consideramos pertinente hacer una crítica a dicho argumento planteado por el titular del ejecutivo.

Si bien es cierto, como se mencionó a lo largo de la exposición de motivos, se aprovechan las lagunas o vacíos legales que los mismos ordenamientos fiscales contienen para el diseño, comercialización e implementación de los esquemas reportables, por lo que sería entendible que es labor de la misma autoridad fiscal encargarse de la revisión minuciosa de las leyes en la materia con el fin de cerrar estas “brechas”, por llamarlas de algún modo, que permiten la realización de estos actos, que como bien concordamos, causan un perjuicio a la economía pero se encuentran dentro del marco de la legalidad.

Dicho de otra forma, la autoridad fiscal está cediendo su obligación de realizar esta revisión minuciosa a los contribuyentes y asesores, que, con la obligación

de declarar los esquemas reportables, se notaran los resquicios legales permitiendo su creación. Esta situación se encontró desde la misma propuesta y exposición de motivos hasta su respectiva publicación

En relación con lo anterior, es preciso señalar que la autoridad realiza una aclaración oportuna, disponiendo que para que un esquema de planeación fiscal se considere reportable, en otras palabras, se encuadre dentro del supuesto que genera la obligación de declararlo ante el Servicio de Administración Tributaria, no basta con que este genere un beneficio fiscal en nuestro país, sino que debe de cumplir con alguna de las características enunciadas en el Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, específicamente en su artículo 199.

Siguiendo con la enumeración de los puntos positivos, cabe destacar lo señalado por la exposición de motivos en la que el ejecutivo nos dice que la información que será proporcionada y revelada por medio de la declaración de los esquemas reportables no podrá ser tomada como un antecedente para la investigación de la comisión de posibles delitos, con la única excepción a esta regla el que se haya recaído en alguno de los supuestos enmarcados por el artículo 69-B del mismo Código, referente a la enajenación y utilización de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes. Esta garantía, desde nuestro punto de vista, otorga una seguridad jurídica a los contribuyentes que en este momento se encuentran obligados al cumplimiento de las obligaciones ahora señaladas por este nuevo título.

Se contempla también que la obligación de revelar dichos esquemas sea por parte de los asesores fiscales, y cuando más de uno esté obligado a declarar el mismo esquema, la obligación sea considerada cumplida cuando uno de ellos lo realice. Esto será abordado más específicamente más adelante.

Pero, así como hay puntos positivos y que hemos señalado, dando tal reconocimiento, existen fallos por parte del ejecutivo en su propuesta. Muchos de estos, afortunadamente, no fueron contemplados por los legisladores al momento de su discusión, como lo fue la creación de un registro de asesores

fiscales, ya que representaba potenciales riesgos en el ejercicio de la profesión de cientos de ellos en nuestro país, o como la obligación de presentar una declaración en la que se contengan datos relevantes de sus clientes, esto claramente violatorio de la constitución así como de leyes federales, como la Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de los Particulares.

No obstante, otros han llegado hasta la redacción final del Título Sexto. Uno de ellos es referente a las sanciones que se contemplan en caso del incumplimiento, ya que estas son elevadísimas (hasta 20 millones de pesos en el caso de asesores fiscales que incumplan con su obligación de declarar los esquemas que sean reportables). Esto es algo incomprensible hasta cierto punto, ya que es entendible que la autoridad considere de suma importancia detener este tipo de actividades, pero que una sanción por el incumplimiento sea tan elevada suena, hasta cierto punto, fuera de lugar.

En la parte final de la exposición de motivos el Presidente de la República inserta lo relativo a los plazos de cumplimiento de las nuevas disposiciones. Sin embargo, se omitió un elemento primordial, elemento que el mismo Reporte Final de la Acción 12 del Proyecto BEPS contemplo dentro de sus recomendaciones. El elemento del tiempo, mismo que se adoptó pero no de una manera adecuada, toda vez que se ha planteado la obligación de revelar los esquemas reportables que surjan a partir de la entrada en vigor de las nuevas disposiciones, así como de aquellos esquemas reportables que hayan sido implementados con anterioridad a la misma, siendo este el tema central del presente trabajo de investigación, señalando la inviabilidad de dicha disposición, toda vez que contraviene lo señalado por la Constitución Política.

## **2.2 La obligación de revelar esquemas reportables**

El Título Sexto del Código Fiscal de la Federación distingue dos tipos de obligación respecto a la revelación de los esquemas. De esta manera, encontramos la obligación por parte de los asesores fiscales y de los mismos

contribuyentes, ambos supuestos enmarcados en los numerales del Título en cuestión.

No obstante, antes de realizar el análisis preciso de ambos supuestos que enmarcan las obligaciones de los asesores fiscales y de los contribuyentes, es preciso señalar las características que el mismo ordenamiento requiere a un esquema para considerarlo como reportable.

Como se ha venido haciendo mención, esta lista de características está englobada en el numeral 199 que dice:

***“Artículo 199.*** *Se considera un esquema reportable, cualquiera que genere o pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y tenga alguna de las siguientes características:*

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

*renta o capital en productos no sujetos a intercambio de información.*

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

**III.** *Consista en uno o más actos jurídicos que permitan transmitir pérdidas fiscales pendientes de disminuir de utilidades fiscales, a personas distintas de las que las generaron.*

**IV.** *Consista en una serie de pagos u operaciones interconectados que retornen la totalidad o una parte del monto del primer pago que forma parte de dicha serie, a la persona que lo efectuó o alguno de sus socios, accionistas o partes relacionadas.*

**V.** *Involucre a un residente en el extranjero que aplique un convenio para evitar la doble imposición suscrito por México, respecto a ingresos que no estén gravados en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente. Lo dispuesto en esta fracción también será aplicable cuando dichos ingresos se encuentren gravados con una tasa reducida en comparación con la tasa corporativa en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente.*

**VI.** *Involucré operaciones entre partes relacionadas en las cuales:*

**a)** *Se trasmitan activos intangibles difíciles de valorar de conformidad con las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en 1995, o aquéllas que las sustituyan. Se entiende por intangible difícil de valorar cuando en el momento en que se celebren las operaciones, no existan comparables fiables o las proyecciones de flujos o ingresos futuros que se prevé obtener del intangible, o las hipótesis para su valoración, son inciertas, por*

*lo que es difícil predecir el éxito final del intangible en el momento en que se transfiere;*

**b)** *Se lleven a cabo reestructuraciones empresariales, en las cuales no haya contraprestación por la transferencia de activos, funciones y riesgos o cuando como resultado de dicha reestructuración, los contribuyentes que tributen de conformidad con el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reduzcan su utilidad de operación en más del 20%. Las reestructuras empresariales son a las que se refieren las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en 1995, o aquéllas que las sustituyan;*

**c)** *Se transmitan o se conceda el uso o goce temporal de bienes y derechos sin contraprestación a cambio o se presten servicios o se realicen funciones que no estén remunerados;*

**d)** *No existan comparables fiables, por ser operaciones que involucran funciones o activos únicos o valiosos, o*

**e)** *Se utilice un régimen de protección unilateral concedido en términos de una legislación extranjera de conformidad con las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en 1995, o aquéllas que las sustituyan.*

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

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

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

**X.** *Evite la identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos, incluyendo a través del uso de entidades extranjeras o figuras jurídicas cuyos beneficiarios no se encuentren designados o identificados al momento de su constitución o en algún momento posterior.*

**XI.** *Cuando se tengan pérdidas fiscales cuyo plazo para realizar su disminución de la utilidad fiscal esté por terminar conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta y se realicen operaciones para obtener utilidades fiscales a las cuales se les disminuyan dichas pérdidas fiscales y dichas operaciones le generan una deducción autorizada al contribuyente que generó las pérdidas o a una parte relacionada.*

**XII.** *Evite la aplicación de la tasa adicional del 10% prevista en los artículos 140, segundo párrafo; 142, segundo párrafo de la fracción V; y 164 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

**XIII.** *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.*

**XIV.** *Involucre operaciones cuyos registros contables y fiscales presenten diferencias mayores al 20%, exceptuando aquéllas que surjan por motivo de diferencias en el cálculo de depreciaciones.”*

Cabe destacar que dentro de las características que el Código Fiscal de la Federación está señalando para considerar como reportable un esquema se

hace amplia referencia a diversos ordenamientos legales, como lo son la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como los tratados internacionales para evitar la doble tributación que México ha suscrito con países extranjeros.

Una vez que hemos detallado el listado de las características señaladas por parte de la autoridad para los esquemas, es imperioso continuar con el análisis de las obligaciones que surgen del recién creado Título.

Por regla general, serán los asesores fiscales quienes tendrán la obligación de revelar los esquemas que se consideren reportables de acuerdo a lo señalado por el artículo 197, mismo que amplía su alcance al mencionar que los asesores fiscales que están obligados serán *“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.”*<sup>20</sup>

Otra de las obligaciones a las que están sujetos los asesores fiscales es el de proporcionar el número de identificación que el Sistema de Administración Tributaria le asigne al esquema reportable que haya sido revelado a cada uno de los contribuyentes que tengan la intención de implementarlo.

En el caso de que haya dos o más asesores con la obligación de revelar un mismo esquema reportable, esta quedara cumplida cuando uno de ellos realice la declaración correspondiente, quedando obligado a entregar una constancia, en los términos que el SAT determine, a cada uno de los asesores fiscales que queden liberados del cumplimiento de esta declaración, en términos del párrafo sexto del artículo 197 del Código Fiscal de la Federación.

Los asesores fiscales y contribuyentes que se encuentren en el supuesto de la obligación de revelar un esquema reportable, deberán de cerciorarse que

---

<sup>20</sup> Código Fiscal de la Federación, Diario Oficial de la Federación, Ciudad de México, 9 de diciembre de 2019.

cumplen con los requisitos que el Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, señalados en el artículo 200, que nos dice:

**Artículo 200.** *La revelación de un esquema reportable, debe incluir la siguiente información:*

*I. Nombre, denominación o razón social, y la clave en el registro federal de contribuyentes del asesor fiscal o contribuyente que esté revelando el esquema reportable. En caso que el asesor fiscal revele el esquema reportable a nombre y por cuenta de otros asesores fiscales en términos del párrafo quinto del artículo 197 de este Código, se deberá indicar la misma información de éstos.*

*II. En el caso de asesores fiscales o contribuyentes que sean personas morales que estén obligados a revelar, se deberá indicar el nombre y clave en el registro federal de contribuyentes de las personas físicas a las cuales se esté liberando de la obligación de revelar de conformidad con el párrafo quinto del artículo 197 y fracción II del artículo 198 de este Código.*

*III. Nombre de los representantes legales de los asesores fiscales y contribuyentes para fines del procedimiento previsto en este Capítulo.*

*IV. En el caso de esquemas reportables personalizados que deban ser revelados por el asesor fiscal, se deberá indicar el nombre, denominación o razón social del contribuyente potencialmente beneficiado por el esquema y su clave en el registro federal de contribuyentes. En caso que el contribuyente sea un residente en el extranjero que no tenga una clave en el registro federal de contribuyentes, se deberá indicar el país o jurisdicción de su residencia fiscal y constitución, así como su número de identificación fiscal y domicilio fiscal, o cualquier dato de localización.*

V. *En el caso de esquemas reportables que deban ser revelados por el contribuyente, se deberá indicar el nombre, denominación o razón social de los asesores fiscales en caso de que existan. En caso que los asesores fiscales sean residentes en México o sean establecimientos permanentes de residentes en el extranjero, se deberá indicar su clave en el registro federal de contribuyentes y en caso de no tenerla, cualquier dato para su localización.*

VI. *Descripción detallada del esquema reportable y las disposiciones jurídicas nacionales o extranjeras aplicables. Se entiende por descripción detallada, cada una de las etapas que integran el plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación para materializar la serie de hechos o actos jurídicos que den origen al beneficio fiscal.*

VII. *Una descripción detallada del beneficio fiscal obtenido o esperado.*

VIII. *Indicar el nombre, denominación o razón social, clave en el registro federal de contribuyentes y cualquier otra información fiscal de las personas morales o figuras jurídicas que formen parte del esquema reportable revelado. Adicionalmente, indicar cuáles de ellas han sido creadas o constituidas dentro de los últimos dos años de calendario, o cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido o enajenado en el mismo periodo.*

IX. *Los ejercicios fiscales en los cuales se espera implementar o se haya implementado el esquema.*

X. *En el caso de los esquemas reportables a los que se refiere la fracción I del artículo 199 de este Código, adicionalmente se deberá revelar la información fiscal o financiera que no sea objeto de intercambio de información en virtud del esquema reportable.*

XI. *En caso de las declaraciones informativas complementarias a las que se refiere el párrafo sexto del artículo 197 de este Código, indicar el número de identificación del esquema reportable que haya sido revelado por otro asesor fiscal y la información que considere pertinente para corregir o complementar la declaración informativa presentada.*

XII. *Cualquier otra información que el asesor fiscal o contribuyente consideren relevante para fines de su revisión.*

XIII. *Cualquier otra información adicional que se solicite en los términos del artículo 201 de este Código.*

No obstante, el Título, en su artículo 198 contempla que esta obligación se extiende a los contribuyentes en los siguientes supuestos:

**Artículo 198.** *Los contribuyentes se encuentran obligados a revelar los esquemas reportables en los siguientes supuestos:*

*I. Cuando el asesor fiscal no le proporcione el número de identificación del esquema reportable emitido por el Servicio de Administración Tributaria, le otorgue una constancia que señale que el esquema no es reportable.*

*II. Cuando el esquema reportable haya sido diseñado, organizado, implementado y administrado por el contribuyente. En estos casos, cuando el contribuyente sea una persona moral, las personas físicas que sean los asesores fiscales responsables del esquema reportable que tengan acciones o participaciones en dicho contribuyente, o con los que mantenga una relación de subordinación, quedarán excluidas de la obligación de revelar siempre que se cumpla con lo dispuesto en la fracción II del artículo 200 de este Código.*

*III. Cuando el contribuyente obtenga beneficios fiscales en México de un esquema reportable que haya sido diseñado, comercializado,*

*organizado, implementado o administrado por una persona que no se considera asesor fiscal conforme al artículo 197 de este Código.*

*IV. Cuando el asesor fiscal sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, o cuando teniéndolo, las actividades atribuibles a dicho establecimiento permanente no sean aquéllas realizadas por un asesor fiscal conforme al artículo 197 de este Código.*

*V. Cuando exista un impedimento legal para que el asesor fiscal revele el esquema reportable.*

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

Hasta el momento, hemos señalado la obligación de los asesores fiscales para revelar los esquemas reportables, pero, también hemos hecho mención de los contribuyentes, esto derivado de que el mismo título los contempla como obligados para revelar los esquemas en los siguientes supuestos:

**Artículo 198.** *Los contribuyentes se encuentran obligados a revelar los esquemas reportables en los siguientes supuestos:*

- I. Cuando el asesor fiscal no le proporcione el número de identificación del esquema reportable emitido por el Servicio de Administración Tributaria, ni le otorgue una constancia que señale que el esquema no es reportable.*
- II. Cuando el esquema reportable haya sido diseñado, organizado, implementado y administrado por el contribuyente. En estos casos, cuando el contribuyente sea una persona moral, las personas físicas que sean los asesores fiscales responsables del esquema reportable que tengan acciones o participaciones en dicho contribuyente, o con los que mantenga una relación de*

*subordinación, quedarán excluidas de la obligación de revelar siempre que se cumpla con lo dispuesto en la fracción II del artículo 200 de este Código.*

- III. Cuando el contribuyente obtenga beneficios fiscales en México de un esquema reportable que haya sido diseñado, comercializado, organizado, implementado o administrado por una persona que no se considera asesor fiscal conforme al artículo 197 de este Código.*
- IV. Cuando el asesor fiscal sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, o cuando teniéndolo, las actividades atribuibles a dicho establecimiento permanente no sean aquéllas realizadas por un asesor fiscal conforme al artículo 197 de este Código.*
- V. Cuando exista un impedimento legal para que el asesor fiscal revele el esquema reportable.*
- VI. Cuando exista un acuerdo entre el asesor fiscal y el contribuyente para que sea este último el obligado a revelar el esquema reportable.*

*Los contribuyentes que están obligados, de acuerdo al ordenamiento, son los “residentes en México y residentes en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando sus declaraciones previstas por las disposiciones fiscales reflejen los beneficios fiscales del esquema reportable. También se encuentran obligados a revelar de conformidad con este artículo dichas personas cuando realicen operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero y dichos esquemas generen beneficios fiscales en México a estos últimos por motivo de dichas operaciones.”<sup>21</sup>*

---

<sup>21</sup> Código Fiscal de la Federación, Diario Oficial de la Federación, Ciudad de México, 9 de diciembre de 2019.

Dicho todo lo anterior, y haciendo referencia al Título Sexto que nos menciona que la forma en la que asesores fiscales y contribuyentes, en su caso, cumplirán con su obligación de revelar los esquemas reportables será mediante las reglas de carácter general que el Sistema de Administración Tributaria emita al respecto, dentro de la Resolución Miscelánea Fiscal.

Fue así como surgió la regla 1.13, de título *“Obligación de los asesores fiscales y contribuyentes de proporcionar la información para revelar esquemas reportables”* nos señala lo siguiente:

*“Para los efectos de los artículos 197 y 198 del CFF, a partir del 1 de enero de 2021, los sujetos a que se refieren dichos artículos, revelarán los esquemas reportables mediante la entrega de la información a que se refiere el artículo 200 del CFF, a través de la declaración que para tal efecto disponga el SAT para tal efecto, de conformidad con lo siguiente:*

- I. La declaración se presentará a través del Portal del SAT.*
- II. En la declaración se capturarán los datos generales del declarante, así como la información solicitada en cada uno de los apartados correspondientes.*
- III. La información y documentación que se presente deberá cumplir con lo dispuesto en los instructivos y en los formatos guía que para tal efecto se publiquen en el Portal del SAT.*
- IV. La fecha de presentación de la declaración será aquella en la que el SAT reciba efectivamente la información correspondiente.  
El SAT enviará a los contribuyentes vía buzón tributario, el acuse de recibo de la declaración, una copia de la declaración y un certificado donde conste el número de identificación del esquema.*
- V. En el supuesto de que se modifique la información reportada, se deberá 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, siguiendo el procedimiento establecido en la presente regla.”<sup>22</sup>*

Esto es de suma importancia ya que esta situación deviene de un conflicto que el mismo Sistema de Administración Tributaria sostuvo con la Confederación Patronal de la República Mexicana, COPARMEX, por sus siglas, desde finales del mes de agosto, ya que esta Confederación requirió al SAT la emisión de las Reglas de Carácter General para el debido cumplimiento de las obligaciones señaladas en el Título Sexto del Código Fiscal de la Federación. No obstante, la autoridad fiscal indico, dentro de la Cuarta Reunión Bimestral 2020 con las Coordinaciones Nacionales de Síndicos del Contribuyente de COPARMEX y CONCAMIN que la publicación de estas reglas se encontraba “estrechamente vinculada con un acuerdo secretarial que emitirá la Secretaría de Hacienda, por lo que se requirió de un trabajo conjunto que a la fecha se sigue desarrollando”.<sup>23</sup> Así mismo, señalo que la información que otorgo a través del documento citado “*es de carácter informativo*”.

Pero la COPARMEX no fue el único organismo que insto al Sistema de Administración Tributaria a la emisión oportuna de las Reglas de Carácter General. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, por sus siglas, PRODECON, impuso el día 13 de julio un plazo máximo de 10 días para la emisión de las mismas, esto de acuerdo al oficio PRODECON/SASEN/370/2020.<sup>24</sup>

Sin embargo, no fue hasta el día 18 de noviembre del año en curso que, oficialmente, el Sistema de Administración Tributaria emitió las Reglas de

---

<sup>22</sup> Sistema de Administración Tributaria, Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, México, 2019, disponible en <https://www.sat.gob.mx/cs/Satellite?blobcol=urldata&blobkey=id&blobtable=MungoBlobs&blobwhere=1461173838571&ssbinary=true>, fecha y hora de consulta: 27 de abril de 2020, 16:06 horas.

<sup>23</sup> Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Sistema de Administración Tributaria. “Cuarta Reunión Bimestral 2020 con las Coordinaciones Nacionales de Síndicos del Contribuyente de COPARMEX y CONCAMIN”, Disponible en: [http://omawww.sat.gob.mx/terceros\\_autorizados/sindicos\\_contribuyente/Documents/4a\\_Reunion\\_2020\\_COPARMEX\\_y\\_CONCAMIN.pdf](http://omawww.sat.gob.mx/terceros_autorizados/sindicos_contribuyente/Documents/4a_Reunion_2020_COPARMEX_y_CONCAMIN.pdf) P. 9

<sup>24</sup> Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Oficio PRODECON/SASEN/370/2020.

Carácter General para el cumplimiento de las obligaciones señaladas en el Título de análisis en la presente investigación, dentro del decreto en el Diario Oficial de la Federación “Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020”.<sup>25</sup>

Es trascendental señalar que esta reforma tan controversial y relevante tuvo como medida comenzar una guerra en contra de la evasión fiscal que tanto daño causa a la economía nacional, sin embargo, se enfocó aún más en atacar la elusión, misma que como tal, no es un delito ni representa una violación a los preceptos legales, cerrando de esta manera las brechas legales que permiten este tipo de actividades, lo cual ocasiono que no se lograra el cometido principal, esto derivado de que se centró en la descripción de las nuevas figuras contempladas, así como el cerrar estas brechas pero se olvidó de abordar de manera correcta la vigilancia estricta de su aplicación en el tiempo para no permitir que su aplicación se hiciera extensiva a actos del pasado, causando un perjuicio en los contribuyentes y asesores fiscales. El capítulo a continuación da abordaje a lo descrito.

De los dos subtemas anteriores es claro el objetivo primordial de ambos tipos de esquemas: la obtención de un beneficio fiscal, término que será abordado con mayor interés en las páginas subsecuentes, pero que en la mayoría de casos se ven reflejados con una reducción de la carga contributiva.

Sin embargo, la autoridad fiscal omite un elemento primordial, que como hemos analizado, era un elemento esencial para el diseño de las normas en contra de los mecanismos de planeación fiscal agresiva, como lo es el elemento tiempo, toda vez que, aunque se señala con suma insistencia la obtención de un beneficio fiscal, la autoridad omite señalar si dicha obtención producto de la implementación

---

<sup>25</sup>Diario Oficial de la Federación, “Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020”, publicado el día 18 de noviembre de 2020, disponible en: [https://www.dof.gob.mx/nota\\_detalle.php?codigo=5605230&fecha=18/11/2020](https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5605230&fecha=18/11/2020)





### **CAPÍTULO III. LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LAS OBLIGACIONES DEL TÍTULO SEXTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

En este capítulo se pretende realizar la puntualización de las violaciones a los derechos fundamentales que consideramos que se cometen con la aplicación del título objeto de estudio de la presente investigación, específicamente por su aplicación en el tiempo, enmarcada en el artículo octavo transitorio del decreto por el que se creó y adicionó el Título Sexto del Código Fiscal de la Federación. Tal es el caso de la obligación por parte de las autoridades de asegurar el cumplimiento de las leyes a hechos futuros y no realizados en el pasado, sobre todo por el grave perjuicio económico o de cualquier otra índole que se puede llegar a generar.

De acuerdo a la Secretaria General de la Organización de las Naciones Unidas, el estado de derecho se define como *“un principio de gobernanza en el que todas las personas, instituciones y entidades, públicas y privadas, incluido el propio Estado, están sometidas a leyes que se promulgan públicamente, se hacen cumplir por igual y se aplican con independencia, además de ser compatibles con las normas y los principios internacionales de derechos humanos. Asimismo, exige que se adopten medidas para garantizar el respeto de los principios de primacía de la ley, igualdad ante la ley, separación de poderes, participación en la adopción de decisiones, legalidad, no arbitrariedad, y transparencia procesal y legal”*<sup>26</sup>

Es por ello que se considera que las actuaciones de las autoridades deben tener límites, mismos que se regulan y enmarcan en el máximo ordenamiento legal en nuestro país, como lo es la Constitución Política, en la que se enmarca un principio que protege a los gobernados de la aplicación retroactiva de las

---

<sup>26</sup> Organización de las Naciones Unidas, *“Informe del Secretario General sobre el estado de derecho y la justicia de transición en las sociedades que sufren o han sufrido conflicto”*, 2004, disponible en: <https://undocs.org/es/S/2004/616>, fecha y hora de consulta: 27 de abril de 2020, 15:38 horas.

leyes, principio que, derivado de la aplicación de las disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación, específicamente en el Título Sexto.

El principio de irretroactividad señalado en la Constitución ha sido ampliamente estudiado y analizado, tanto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación como por los autores que han encontrado una gran fuente de análisis en el alcance del mismo. Si bien el ordenamiento que hemos venido comentando es de relativa reciente creación, toda vez que se publicó el día 9 de diciembre de 2019, la retroactividad en materia fiscal, en específico, ha sido ampliamente analizada, por lo que nos daremos a la tarea de profundizar en dichas consideraciones con el fin de robustecer nuestro punto de vista.

### **3.1 El Principio de Irretroactividad de las Leyes**

Es de amplio estudio y análisis que la Constitución tutela ciertas garantías que otorgan seguridad a los gobernados, entre las cuales se contempla el principio de irretroactividad de las leyes, tal y como lo precisa el artículo 14 Constitucional. Al encontrarnos dentro de un estado regido por leyes, es claro que se deben de observar las normas antes de la creación de un nuevo ordenamiento, o precepto dentro de uno ordenamiento ya existente, toda vez que en el caso de que no se realice así, al entrar está en vigor, no será válida, y mucho menos se le podrá dar cumplimiento.

De acuerdo al maestro Ignacio Burgoa, la finalidad de las garantías de seguridad jurídica son el *“conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado integrada por el (conjunto) de sus derechos subjetivos”*.<sup>27</sup>

Así mismo, el maestro Burgoa comenta que la observancia de estas garantías tiene un carácter activo, esto quiere decir que todo órgano de gobierno tiene la obligación de hacer todo lo necesario para cumplir con los requisitos,

---

<sup>27</sup> Burgoa Orihuela, Ignacio. *“Las Garantías Individuales”*, 41° edición, Porrúa, México, 2009, p. 504

elementos, condiciones o circunstancias exigidas por la misma ley para que sean plenamente válidas.

Derivado de esta consideración, se puede suponer que el Poder Legislativo, compuesto por la Cámara de Diputados y Cámara de Senadores, así como el Poder Ejecutivo deben procurar que la creación de leyes no contravenga lo que las mismas garantías enmarcadas en nuestra Constitución tutelan, acto que no se cumple con el Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, que viola el principio de irretroactividad.

El artículo 14 constitucional, en su primer párrafo nos señala lo siguiente:

**Artículo 14.** *A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.*

Del análisis de este precepto constitucional, es posible detectar ciertos elementos. Este párrafo nos indica la prohibición de brindarle un efecto retroactivo a alguna ley cuando este acto cause un perjuicio a alguna persona. Dicho de otra forma, a *contrario sensu* de la interpretación se contempla que esta retroactividad se permite cuando no se cause un perjuicio, sino lo contrario, es decir, un beneficio al particular.

Es imperioso señalar que la redacción del párrafo que señalamos deja muchas preguntas y dudas. Si el mismo artículo señala que no se permite que se le dé efecto retroactivo a ninguna ley cuando se le cause un perjuicio al particular ¿Por qué la ley permite que se creen leyes retroactivas? Esta consideración la realizamos como comentario y crítica al artículo que hemos mencionado, pero, esta no es la finalidad de la presente investigación.

Ahora bien, es imprescindible avocarnos a la definición que se le otorga a la irretroactividad de la ley. De acuerdo con el Diccionario Jurídico Mexicano, “es *el principio de derecho según el cual las disposiciones contenidas en las*

*normas jurídicas no deben ser aplicadas a los hechos que se realizaron antes de la entrada en vigor de dichas normas*".<sup>28</sup>

Por su parte, el maestro Burgoa precisa que el principio de irretroactividad consiste en *"que una ley no debe normar a dichos actos, hechos o situaciones que hayan tenido lugar antes de que adquiriera fuerza de regulación"*<sup>29</sup>

En el ámbito internacional, también encontramos puntos de vista relativos a este principio. El Doctor Juan Carlos Peirano Fracio define a la norma retroactiva como *"aquella que atribuye efectos nuevos y modificativos a situaciones de hecho verificadas cronológicamente en el pasado, y cuyos efectos comienzan a ocurrir desde su promulgación y normalmente se proyectan hacia el futuro..."*<sup>30</sup>

Dicho de otra forma, la ley debe regular solamente aquellos actos que se realicen una vez que haya iniciado su vigencia, por lo tanto, regirá actos futuros y no pasados.

### **3.1.1 Diversas Teorías sobre la Retroactividad**

Ahora bien, el principio de irretroactividad tiene diversas teorías en las que se sustenta de acuerdo a la doctrina, entre las que destacan principalmente 3, a saber, 1. La teoría tradicional o de los derechos adquiridos; 2. La teoría de las situaciones jurídicas abstractas y de las situaciones jurídicas concretas y, por último, 3. La teoría de los hechos pasados y de los hechos futuros.

Es imperioso que hablemos acerca de estas teorías que existen respecto al tema de la retroactividad de las leyes, ya que se trata de un principio

---

<sup>28</sup> Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Tomo V, decimotercera edición, Porrúa, México, 1999

<sup>29</sup> Burgoa Orihuela, Ignacio. "Las Garantías Individuales ", 7° edición, Editorial Porrúa, México, 1972, p. 504

<sup>30</sup> Peirano Fracio, Juan Carlos, "El principio de la irretroactividad de las leyes y los reglamentos en materia tributaria", Revista Tributaria, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Tomo XI, Número 61, Montevideo, Uruguay, p. 281

sumamente estudiado y debatido por pensadores y juristas a lo largo del tiempo, ya sea por sus elementos o por las consecuencias previstas.

### **3.1.1.1 Teoría de los Derechos Adquiridos.**

Una de las teorías que mayor auge tuvo en nuestro país fue la Teoría de los Derechos Adquiridos y las Simples Expectativas, formulada por el francés Felipe Antonio, “Conde de Merlín de Douai”.

En esta teoría, se afirma que una ley es retroactiva cuando con su entrada en vigor modifica o desconoce los derechos adquiridos de acuerdo con una ley anterior.<sup>31</sup>

Es primordial señalar que la tesis de Merlín gira en torno a tres conceptos fundamentales: *el derecho adquirido, la facultad y la expectativa*.

De acuerdo a Merlín, los *“derechos adquiridos son aquellos que han entrado en nuestro dominio y en consecuencia forman parte de él y no pueden sernos arrebatados por aquel de quien los tenemos”*<sup>32</sup>. Sin embargo, la figura de la facultad es reflejada por las mismas leyes, que otorgan ciertas facultades a los gobernados, y que estas no se transforman en derechos adquiridos en tanto no sean ejercidas por los individuos, señala Merlin.

Explica, además, como expectativa. *“Lo que decimos de la simple facultad no actualizada, ¿Es aplicable a la expectativa, es decir, a la esperanza que se tiene, atendiendo a un hecho pasado o a un estado actual de cosas, de gozar de un derecho cuando éste nazca? En otros términos ¿Constituye tal esperanza un derecho adquirido? Esto depende, sea de la naturaleza del hecho, sea del estado de cosas de que aquélla deriva. La esperanza puede*

---

<sup>31</sup> Ortiz-Urquidi, Raúl, *“Los Conflictos de Leyes en el Tiempo a la Luz de la Doctrina de la Legislación y de la jurisprudencia. Ensayo de revisión a su Teoría General y a su Solución Legislativa”*, Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1975, disponible en <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/rev-facultad-derecho-mx/article/view/26992/24341>

<sup>32</sup> Bonnecase, *“Supplément”*, Tomo II, p. 113

*derivar de la voluntad más o menos contingente del hombre, o de una ley que en todo tiempo puede ser derogada por su autor”*.<sup>33</sup>

El principal problema respecto a esta teoría radica en la complejidad de determinar cuándo nos encontramos ante un derecho adquirido o una simple expectativa. Otros autores que han formulado su propia teoría sobre los derechos adquiridos son Baudry-Lacantinerie y Houques-Fourcade, no obstante, y tal como lo dice el maestro García Máynez en su obra “Introducción al Estudio del Derecho” la teoría propuesta por estos autores “*desnaturaliza por completo la teoría clásica sobre los derechos adquiridos, al hacer depender la existencia de éstos del ejercicio de las facultades legales de las personas*”<sup>34</sup>, toda vez que hay derechos que por su propia naturaleza son adquiridos por un individuo sin ejercitar ningún tipo de facultad para considerarlo como adquirido.

### **3.1.1.2 Teoría de las Situaciones Jurídicas Concretas y Abstractas**

Esta teoría fue formulada por Joseph Julien Bonnecase y se basa en la diferenciación entre situaciones jurídicas concretas y situaciones jurídicas abstractas.

De acuerdo al autor, una ley es retroactiva cuando “*modifica o extingue una situación jurídica concreta; no lo es en cambio cuando simplemente limita o extingue una situación abstracta, creada por la ley precedente*”.<sup>35</sup>

Para poder seguir abordando esta teoría, es imprescindible conceptualizar ambas figuras, por lo cual, tomaremos los conceptos que el mismo Bonnecase nos otorga.

---

<sup>33</sup> Bonnecase, “*Supplément*”, Tomo II, p.133

<sup>34</sup> García Máynez, Eduardo, “*Introducción al Estudio del Derecho*” Editorial Porrúa, México, 2014, 65° Edición, p. 385.

<sup>35</sup> *Ibidem*, p. 388

De acuerdo al autor, por situación jurídica se entiende “*la manera de ser de cada uno, relativamente a una regla de derecho o a una situación jurídica*”<sup>36</sup>

Relacionado a lo anterior, la situación jurídica abstracta “*es la manera de ser eventual o teórica de cada uno en relación con una ley determinada*”<sup>37</sup>, mientras que la situación jurídica concreta “*es la manera de ser, derivada para cierta persona de un acto o de un hecho jurídicos, que pone en juego, en su provecho o a su cargo, las reglas de una institución jurídica, e ipso facto le confiere las ventajas y obligaciones inherentes al funcionamiento de esa institución*”.<sup>38</sup>

Dicho de otra manera, la situación jurídica concreta es determinada cuando la persona ha producido el hecho o hechos jurídicos que condicionan el nacimiento de los derechos u obligaciones que la derivan del mismo precepto legal, mientras que la situación abstracta es cuando esta situación no se ha cumplimentado, y solo se encuentra en un supuesto.

En este sentido, cuando una ley de reciente creación incurrirá en retroactividad cuando modifique o suprima una condición determinada como concreta, mientras que, si el nuevo ordenamiento legal modifica situaciones abstractas no se podrá hablar de retroactividad.

Sin embargo, esta teoría tiene una amplia crítica por parte de otros autores. Tal y como lo señala el maestro García Máynez, que concuerda con la noción de la retroactividad e incluso la denomina como la más aceptable, tiene un desacuerdo respecto a la terminología que Bonnecase utilizó, ya que, en palabras del maestro, las situaciones jurídicas abstractas no existen. “*Toda situación jurídica nace de la aplicación de un precepto de derecho y, en este*

---

<sup>36</sup> Bonnecase, “*Supplément*”, Tomo II, p.19

<sup>37</sup> *Ibidem*

<sup>38</sup> *Ibidem*

*sentido, es siempre concreta. Abstracta es la regla legal, no la situación jurídica.*"<sup>39</sup>

En otras palabras, los derechos y las obligaciones nacen en el momento en que el supuesto se realiza o crea, no importa si su cumplimiento o ejercicio se realiza más adelante, o incluso nunca se ejercite.

### **3.1.1.3 Teoría de los Hechos Pasados y Futuros**

Después del análisis de las principales teorías respecto a la retroactividad de las leyes, por último, y no por ello menos importante que las dos teorías anteriormente estudiadas, hablaremos acerca de la teoría que, en la doctrina, es la más aceptada y por tanto usada para ejemplificar los efectos relativos a la retroactividad de las leyes.

La teoría de los Hechos Pasados y Futuros fue propuesta por el francés Paul Roubier. Parte de su teoría fue tomada por el maestro García Máynez en su obra, en la cual cita a Roubier al señalar que, para el doctrinario francés, las leyes tienen un efecto retroactivo cuando se aplican en dos supuestos:

- a) *A hechos consumados bajo el imperio de una ley anterior (facta praeterita);*
- b) *A situaciones jurídicas en curso, por lo que toca a los efectos realizados antes de la iniciación de la vigencia de la nueva ley (facta pendetia).*<sup>40</sup>

Considera Roubier que en el caso de que el nuevo precepto legal sea aplicado a las consecuencias aún no realizadas del hecho que era regido por el precepto legal anterior, no se podría considerar la retroactividad.

No obstante, el francés considera una problemática importante de la retroactividad aplicada a las consecuencias de un hecho que haya sido realizado bajo el imperio de un precepto legal mientras que bajo el imperio del

---

<sup>39</sup> García Máynez, Eduardo, "Introducción al Estudio del Derecho" Editorial Porrúa, México, 2014, 65° Edición, p. 391

<sup>40</sup> Ibidem

nuevo precepto las consecuencias del hecho no hayan terminado de producirse, es decir, sean de tracto sucesivo en el tiempo.

Dada esta problemática, Roubier plantea y considera que *“la ley antigua debe aplicarse a los efectos realizados hasta la iniciación de la vigencia de la nueva, en tanto que ésta debe regir los posteriores. En algunas materias, sin embargo, el principio general deja de aceptarse.”*<sup>41</sup>

Además de Roubier, Marcel Planiol, abogado francés, también genero su propia teoría misma que coincidió de manera esencial con la de Roubier, sin embargo, el resume su propuesta en una fórmula para explicar su concepto de retroactividad:

*“Las leyes son retroactivas cuando vuelven sobre el pasado, sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto, sea para modificar o suprimir los efectos ya realizados de un derecho. Fuera de estos casos no hay retroactividad y la ley puede modificar los efectos futuros de hechos o de actos incluso anteriores, sin ser retroactiva”*<sup>42</sup>

Como se mencionó líneas atrás, esta teoría se ha convertido en la más aceptada y utilizada para referirse a la determinación de la retroactividad. Sin embargo, para los fines del estudio de la retroactividad en nuestro país, nos centraremos en la posición que el Pleno ha adoptado respecto la determinación de la retroactividad.

### **3.1.2 Postura de la Suprema Corte de Justicia de la Nación frente a la Retroactividad**

Una vez analizadas las diversas teorías propuestas por los doctrinarios respecto a la retroactividad, es imprescindible hablar acerca de la postura del máximo órgano de justicia en nuestro país, la Suprema Corte de Justicia de la

---

<sup>41</sup> Roubier, *“Des Conflicts de Lois Dans le Temps”*, París, 1929, Tomo I, p. 574

<sup>42</sup> Planiol, *“Traité élémentaire de droit civil”*, París, 1928, Tomo I, p. 97

Nación, respecto a la retroactividad mediante jurisprudencias emitidas por el pleno sobre el tema.

El pleno de la Suprema Corte ha adoptado, principalmente, dos teorías al momento de emitir criterios jurisprudenciales respecto a la retroactividad, a) la teoría sobre los derechos adquiridos y expectativas de derecho de Merlín; y b) la teoría de los componentes de la norma, tal y como lo sustenta en la siguiente tesis:

Época: Sexta Época

Registro: 257483

Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Volumen CXXXVI, Primera Parte

Materia(s): Constitucional, Común

Tesis:

Página: 80

### **RETROACTIVIDAD, TEORIAS DE LA.**

*Sobre la materia de irretroactividad, existen diversidad de teorías, siendo las más frecuentes, **la de los derechos adquiridos y de las expectativas de derecho** y la de las situaciones generales de derecho y situaciones concretas o situaciones abstractas y situaciones concretas, siendo la primera, el mandamiento de la ley, sin aplicación concreta de la misma. El derecho adquirido es definible, cuando el acto realizado introduce un bien, una facultad o un provecho al patrimonio de una persona, y el hecho efectuado no puede afectarse ni por la voluntad de quienes intervinieron en el acto, ni por disposición legal en contrario; y la expectativa de derecho es una esperanza o una pretensión de que se realice una situación jurídica concreta, de acuerdo con la legislación vigente en un momento dado. En el primer caso, se realiza el derecho y entra al patrimonio; en el segundo, el derecho está en potencia, sin realizar una situación jurídica concreta, no formando parte integrante del*

*patrimonio; estos conceptos han sido acogidos por la Suprema Corte, como puede verse en las páginas 226 y 227 del Apéndice al Tomo L del Semanario Judicial de la Federación, al establecer: "Que para que una ley sea retroactiva, se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, y esta última circunstancia es esencial". "La ley es retroactiva cuando vuelve al pasado, para cambiar, modificar o suprimir los derechos individuales adquiridos". "Al celebrarse un contrato, se crea una situación jurídica concreta, que no puede destruirse por la nueva ley, si no es incurriendo en el vicio de retroactividad. Si una obligación ha nacido bajo el imperio de la ley antigua, subsistirá con los caracteres y las consecuencias que la misma ley le atribuye".*

Amparo en revisión 1981/55. Harinera de Navojoa, S. A. y coagraviados. 7 de mayo de 1968. Mayoría de doce votos. La publicación no menciona los nombres de los disidentes ni del ponente.

Como bien se puede observar del criterio jurisprudencial antes transcrito, una de las teorías que toma el Pleno como base para emitir su punto de vista respecto a la retroactividad es la teoría de los derechos adquiridos y expectativas, no obstante, este criterio jurisprudencial se puede considerar antiguo, ya que fue publicado a finales de la década de los sesentas.

En el año 2001, la Suprema Corte, emitió un nuevo criterio jurisprudencial para definir cuándo una ley se debe considerar como retroactiva, mediante la jurisprudencia de la Novena Época, número P./J. 123/2001, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XIV, de octubre de 2001, de título: **RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.** Esta jurisprudencia será abordada y analizada con mayor detenimiento en subcapítulos subsecuentes, pero se ha querido hacer la mención para los fines del presente subcapítulo.

Como se ha venido mencionado en múltiples ocasiones durante este capítulo, la doctrina nos ofrece más alternativas de solución al respecto de la

determinación de la retroactividad de las leyes, no obstante, para los fines de esta investigación, nos limitaremos a los criterios jurisprudenciales, en especial, el ultimo señalado, ya que consideramos que es de suma importancia sustentar nuestra exposición en los mismos argumentos que el Pleno de la Corte han proporcionado.

Ahora bien, es de vital importancia señalar que una vez que hemos analizado el término de la retroactividad, así como la posición de la doctrina al respecto, las múltiples teorías que hay al respecto, así como la posición de la Suprema Corte de Justicia al respecto, es sumamente necesario analizar la retroactividad de las leyes desde el punto de vista de la materia fiscal, para lo cual se destinara el subcapítulo subsecuente.

### **3.2 El Principio de Irretroactividad en Materia Fiscal**

El artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, específicamente en su fracción VII, que nos menciona:

***“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:***

...

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

Por otra parte, el artículo 74, en su fracción IV, nos dice:

***“Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:***

...

***IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas***

*las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.”*

Estos dos artículos, en conjunto, representan la vigencia constitucional de las leyes fiscales, Esta vigencia es interpretada como el periodo previsto para que dichas leyes estén en vigor. Los mencionados preceptos constitucionales señalan que el Congreso de la Unión realizara el análisis, la examinación y, en su caso, aprobar las leyes en materia fiscal de manera anual.

Dicho de otra manera, las leyes fiscales, salvo disposición expresa que mencione lo contrario, serán vigentes por el año fiscal en el que fueron promulgadas. El año fiscal en nuestro país abarca del 1° de Enero al 31 de diciembre, periodo de tiempo en el cual las disposiciones que gravan o determinan las contribuciones a los ciudadanos mexicanos serán vigentes.

Esta es la gran diferencia del Derecho Fiscal y sus disposiciones frente a las disposiciones de otras ramas. Es por ello que cada año encontramos un nuevo Código Fiscal de la Federación, una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, una nueva Ley del Impuesto al Valor Agregado, una nueva Ley de Derechos, etcétera, todas ellas vigentes para el año fiscal correspondientes.

Pero, ¿En verdad son leyes nuevas promulgadas cada año en materia fiscal? La respuesta es no.

El titular del ejecutivo, año con año, con fecha limite el día 8 del mes de septiembre tiene que hacer llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación, de acuerdo a lo señalado por la fracción IV del artículo 74 constitucional, mismo que ya hemos señalado.

Para evitar el desgaste que representaría realizar nuevas leyes cada año de parte de los Diputados y Senadores en las que se describan todos los tributos para el año fiscal, dentro de la iniciativa de Ley de Ingresos se enumeran los preceptos legales en materia fiscal que se deseen mantener en vigor durante el ejercicio fiscal siguiente, y modificando lo que se considere pertinente, entrando en vigor nuevamente de esta forma.

Una vez que hemos abordado, es preciso comenzar a señalar lo relativo al principio de irretroactividad en materia fiscal.

De acuerdo a Emilio Margáin Barraza, *“se estima que toda norma jurídica tiene un impacto retroactivo en el campo tributario, pues afecta el valor de las inversiones realizadas por los contribuyentes, quienes se las determinaron en base a las expectativas vigentes al momento de tomar la decisión de llevar adelante su actividad”*.<sup>43</sup>

Y es que como lo hemos venido señalando, las leyes fiscales son anuales, por lo que sus disposiciones cambian cada año fiscal, lo cual, desde un punto de vista muy estricto, la estimación que se realiza al momento de la creación de un acto jurídico será diferente a la planteada de acuerdo a la aplicación de las leyes fiscales, ya sea en su beneficio o en su perjuicio, lo cual configuraría la aplicación retroactiva de esta ley.

Y es que la aplicación de un precepto que resulte retroactivo conlleva serios problemas tanto para los contribuyentes como para las autoridades en materia fiscal. Y es que estas adecuaciones de los preceptos legales en esta materia se realizan ante la necesidad de las autoridades de incrementar los ingresos, por lo que recurren a buscar estos ingresos en actos del pasado o solicitando el cumplimiento de nuevas obligaciones con el único objeto de recaudar y

---

<sup>43</sup> Margáin Barraza, Emilio. *“La Irretroactividad de las Leyes Tributarias. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana”*1986, disponible en <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/juridica/article/view/11071/10124>, fecha y hora de consulta, 30 de abril del 2020, 18:48 horas.

fiscalizar al individuo de acuerdo a las operaciones que realizó en el pasado, que realiza en el presente o que pretende realizar a futuro.

*“Se estima que todo cambio en las normas jurídicas con un contenido económico, implícitamente tienen un efecto retroactivo pues alteran el campo jurídico...”*<sup>44</sup>, así lo menciona Margáin Barraza al realizar un análisis de las mismas problemáticas referentes a este principio en nuestra materia.

Al comienzo de este capítulo hemos señalado las doctrinas más comúnmente usadas al momento de referirse al principio de irretroactividad, y como estas se aplican. Sin embargo, estas doctrinas se pueden considerar internacionales, por la nacionalidad de sus autores, por lo que en nuestro país también encontramos ciertas doctrinas referente al tema en cuestión.

Al haber abordado el principio de irretroactividad de manera general, de acuerdo a los autores y de acuerdo a la misma Suprema Corte de Justicia de la Nación nos encontramos en posibilidad de comenzar con el análisis de lo que planteamos como la violación constitucional provocada por la entrada en vigor de las disposiciones señaladas dentro del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación.

### **3.3 Violación al artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, relativa al principio de irretroactividad de la ley.**

A continuación, daremos los motivos por los cuales consideramos que, con la entrada en vigor de las obligaciones enmarcadas en el Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, se violenta el primer párrafo del artículo 14 constitucional, relativo a la garantía de irretroactividad, mismo que hemos analizado previamente, desde su punto de vista más general, así como en lo particular de la materia fiscal.

---

<sup>44</sup> Margáin Barraza, Emilio. *“La irretroactividad de las Leyes Tributarias”* Revista Jurídica No. 18 del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana,

La transgresión a este artículo está íntimamente ligada con los subtemas anteriores en los que se trató de detallar las problemáticas resultantes al tratar de determinar la irretroactividad de las leyes. Con el fin de robustecer la información sobre el origen de esta violación consideramos pertinente realizar un breve relato de donde surge.

Tal y como se ha venido mencionando, cada año el Ejecutivo presenta ante la Cámara de Diputados el Paquete Económico con las diversas reformas aplicables a los ordenamientos en materia fiscal que serán vigentes para el siguiente año fiscal, que como se señaló en su momento, recalamos que abarca del 1° de Enero al 31 de diciembre, en el caso en concreto, del año 2020.

En virtud a esto, este cumulo de propuestas fue presentado el 8 de septiembre del 2019 ante las diputadas y diputados para su discusión y posterior aprobación. Fue así que en fecha 9 de diciembre del 2019 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el *“Decreto por el que se reformar, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación”*.

Dentro del contenido de este decreto, y siendo parte central del presente trabajo de investigación se encuentra la adición del multicitado Título Sexto al Código Fiscal de la Federación, surgió como la adaptación de los legisladores mexicanos para acatar las recomendaciones de la OCDE en virtud de combatir las practicas encaminadas a la implementación de mecanismos de planeación fiscal agresiva, bajo la figura de los esquemas reportables en nuestra legislación, creando el régimen de declaración obligatoria de los mismos, bajo la premisa del daño que estas prácticas provocan año con año a la recaudación de contribuciones en nuestro país, siendo esto un argumento discutible, ya que como lo hemos señalado, existen otro tipo de prácticas, tendientes a la evasión fiscal, misma que se considera un delito, que causan un daño mayor a las arcas de la federación.

Referente a este título, el decreto ahonda y dentro de las disposiciones transitorias del Código Fiscal de la Federación, específicamente el Artículo Octavo, en su segunda fracción, el decreto menciona lo siguiente:

**“Artículo Octavo.** - *En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:*

...

*II. Los plazos previstos para cumplir con las obligaciones establecidas en los artículos 197 a 202 del Código Fiscal de la Federación, **empezarán a computarse a partir del 1 de enero de 2021.***

*Los esquemas reportables que deberán ser revelados son los diseñados, comercializados, organizados, implementados o administrados **a partir del año 2020**, o con **anterioridad** a dicho año cuando alguno de sus efectos fiscales se refleje en los ejercicios fiscales comprendidos a partir de 2020. En este último supuesto los contribuyentes serán los únicos obligados a revelar...”<sup>45</sup>*

Realizando el análisis correspondiente a lo que este artículo nos menciona, podemos llegar a las siguientes determinaciones.

1) El Título Sexto, así como el Código Fiscal de la Federación en su totalidad, vigente para el 2020, entrará en vigor a partir del 1° de Enero del año 2020, como se señala en el mismo decreto antes señalado. Por su parte, la obligación de declarar los esquemas reportables entrara en vigor a partir del 1° de Enero del 2021.

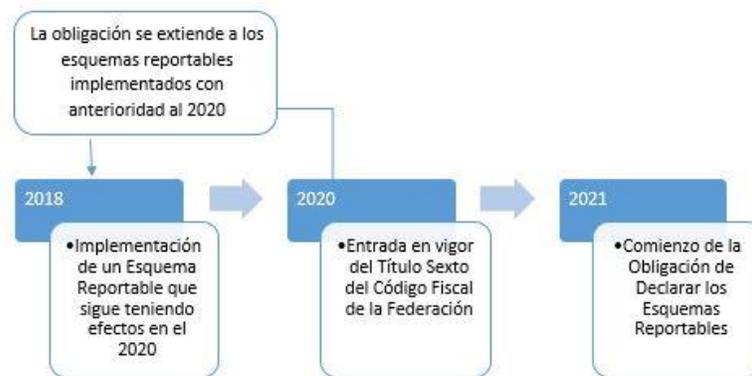
---

<sup>45</sup> Diario Oficial de la Federación, “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, publicado el 9 de diciembre del 2019”.

2) Se tendrá la obligación de declarar los esquemas reportables que hayan sido implementados a partir del año 2020.

3) Esta obligación es extensiva a los esquemas reportables que hayan sido diseñados, comercializados, implementados, etcétera, con anterioridad al 2020 pero sus efectos fiscales se sigan reflejando a partir del 2020.

Para dar un mejor énfasis en este orden de ideas derivadas del análisis del artículo antes transcrito, se presenta el siguiente esquema para ejemplificar este orden de ideas.<sup>46</sup>



De acuerdo al análisis que se ha realizado al artículo en cuestión, al separar cada una de las hipótesis contempladas por el mismo nos encontramos con lo que consideramos violatorio de la constitución.

La Constitución, como se ha venido planteando, reconoce la existencia de las leyes que se aplican de manera retroactiva cuando dicha acción tiene como consecuencia un beneficio para el gobernado. Así mismo, y derivado de la interpretación en sentido “contrario” a la hipótesis antes señalada, el máximo ordenamiento legal en nuestro país prohíbe la aplicación de leyes de manera retroactiva cuando de esta se origine un perjuicio, un daño, un detrimento en la esfera jurídica de “persona alguna”, de acuerdo a la lectura del numeral 14

<sup>46</sup> Creación Propia.

constitucional, generando la existencia del principio de irretroactividad de las leyes.

Sin embargo, y tal como se ha mencionado en párrafos anteriores, la irretroactividad no se puede interpretar de la misma forma específicamente en la materia fiscal, por lo que es imperioso revisar específicamente lo relativo a lo que dicha materia contempla en este tema, por lo que haremos referencia a las leyes federales, segundo escalafón de acuerdo a la Pirámide Kelseniana, comenzando con el Código Fiscal de la Federación.

Como es de amplio conocimiento, el Código Fiscal de la Federación vigente para el 2020 fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre del 2019, entrando en vigor el día 1° de enero del 2020, de acuerdo a lo señalado en el decreto multicitado. Dentro del texto de este ordenamiento, en vigor a partir de tal fecha, específicamente en su artículo 6° nos menciona lo siguiente:

***“Artículo 6o.-. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o, de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.”***

Tal y como se desprende de la interpretación de este precepto, las contribuciones se causan, es decir, se les aplica el gravamen, impuesto, carga contributiva u obligación correspondiente derivado de la creación, aplicación o constitución de las situaciones jurídicas, tales como los actos o las situaciones de hecho, en las que como es bien sabido no participa la voluntad humana. Esta aplicación es de acuerdo a lo previsto en las leyes fiscales vigentes al momento de la aplicación, o durante el lapso en el que ocurran.

Es tan importante este artículo en virtud de que tal y como lo señala, las contribuciones se determinan cuando las situaciones jurídicas que dan nacimiento a las mismas se realizan, de acuerdo a las leyes vigentes durante el momento en el que ocurren.

Es decir, la contribución solo podrá ser requerida de acuerdo a los actos que le dieron origen y de acuerdo a las leyes vigentes en su momento, lo cual se puede entender que así mismo no se podrá crear una nueva obligación que no estuviese contemplada en el ordenamiento vigente al momento de la realización del acto o hecho.

Ahora bien, este ordenamiento será vigente de acuerdo a lo mencionado por el mismo Código mientras que no exista o se dicte algún precepto que dicte lo contrario, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, por lo que dentro de la práctica se entiende que este Código estará vigente por el año fiscal, o hasta finales de año cuando se publique el nuevo Código Fiscal. Sin embargo, lo que verdaderamente importa para los fines de esta investigación es determinar que se entiende completamente que este título, una vez que ha entrado en vigor, avanza hacia adelante en el tiempo, nunca hacia atrás.

Por ejemplo, el Código Fiscal de la Federación vigente para el 2019 fue vigente a partir de su respectiva publicación hasta que este dejó de tener validez con la entrada en vigor del Código Fiscal vigente en este momento. Es implícito el acto de que esta vigencia comienza a correr hacia adelante en el tiempo, más no hacia atrás, tal como se pretende realizar, con la aplicación de los preceptos plasmados en el Título Sexto del Código Fiscal de la Federación.

Tal y como se desprende de la lectura de la segunda fracción del multicitado artículo octavo de las disposiciones transitorias del Código Fiscal de la Federación relativas al Título Sexto se estipula la obligación de revelar los esquemas reportables que han sido implementados con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo precepto en el Código Fiscal de la Federación.

La irretroactividad consiste en la aplicación de leyes de reciente creación y entrada en vigor a actos desarrollados o implementados en el pasado, esto causando un perjuicio al ciudadano sujeto a esta nueva obligación. Así lo ha sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversas oportunidades, siendo el criterio jurisprudencial con número de registro 188508 que a continuación se transcribe:

*Época: Novena Época*

*Registro: 188508*

*Instancia: Pleno*

*Tipo de Tesis: Jurisprudencia*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*Tomo XIV, octubre de 2001*

*Materia(s): Constitucional*

*Tesis: P./J. 123/2001*

*Página: 16*

***RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.***

*Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando **durante la vigencia de una norma jurídica***

se actualizan, **de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia** establecidos en ella. En este caso, **ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad**, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida.

2. El caso en que la norma jurídica establece **un supuesto y varias consecuencias sucesivas**. Si dentro de la vigencia de esta norma se **actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias**, pero no todas, **ninguna norma posterior podrá variar** los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. También puede suceder que la realización de **alguna o algunas de las consecuencias** de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, **no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley**, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, **ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada**; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley. 4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son

*las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.*<sup>47</sup>

Es de esta manera que la Suprema Corte de Justicia de la Nación nos otorga 4 diferentes hipótesis para poder determinar la retroactividad de un ordenamiento legal, mismas que se pueden resumir de la siguiente manera:

1. Si el supuesto y la consecuencia se actualizan de manera inmediata ninguna ley posterior podrá modificarlo o suprimirlo sin ser retroactiva.
2. Si el acto, por su naturaleza, es complejo y abarca varias consecuencias, y aun cuando no todas sucedan dentro de la vigencia de la norma de origen, ninguna otra ley podrá modificarla sin ser retroactiva.
3. Cuando las consecuencias no dependen de los supuestos previstos en la ley vigente, y su realización solo estaba diferida o dichas consecuencias eran sucesivas o diferidas, la nueva ley no podrá modificarla sin ser retroactiva.
4. Cuando se tratan de una consecuencia y diversos actos, la norma posterior no podrá modificar el acto de origen, sin embargo, los actos parciales posteriores, si son modificados, no puede considerarse una norma retroactiva.

---

<sup>47</sup> Los precedentes son: Amparo en revisión 2030/99. Grupo Calidra, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Lourdes Margarita García Galicia. Amparo en revisión 375/2000. Ceras Johnson, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot. Amparo en revisión 1551/99. Doms Corporación, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Manuel Quintero Montes. Amparo en revisión 2002/99. Grupo Maz, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Manuel González Díaz. Amparo en revisión 1037/99. Fibervisions de México, S.A. de C.V. y coags. 9 de agosto de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Rosalía Argumosa López. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veinte de septiembre en curso, aprobó, con el número 123/2001, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veinte de septiembre de dos mil uno.

Estas hipótesis surgen de la interpretación por parte del Pleno de la Corte, de que en todo ordenamiento legal contiene dos elementos esenciales: el supuesto y la consecuencia.

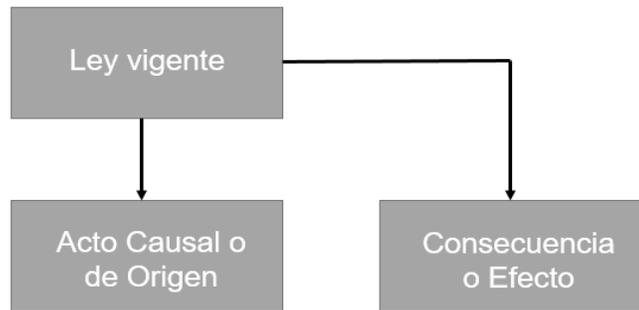
Es por ello que en el entendido de que no siempre la consecuencia va de la mano del supuesto, o produce sus efectos de manera inmediata, el Pleno de la Corte vela por estas situaciones, y las ampara al margen de considerar como retroactiva a todas aquellas leyes que se creen de manera posterior y retrocedan en el tiempo a revisar la legalidad del acto de origen.

La doctrina, por su parte, se ha pronunciado al respecto, analizando este criterio jurisprudencial, como lo hizo el Maestro Burgoa, autor nacional que sustenta nuestra hipótesis.

El maestro Burgoa comenta al respecto de este problema que es indiscutible que el acto causal deberá ser regido por la norma vigente al momento de su integración, realización o formación. Ahora bien, en lo que corresponde a las consecuencias o efectos del mencionado acto, en el supuesto de que estas se producen durante la vigencia de la norma nueva, hay que ejercer una distinción entre dos supuestos, estos son:

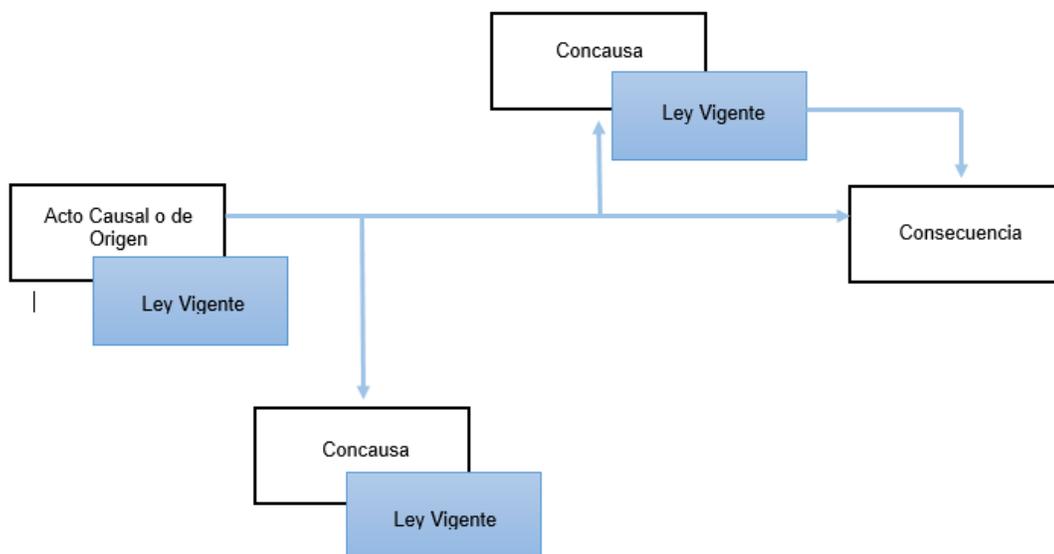
1. Si la consecuencia o efecto jurídico se generan en función del acto causal, o de origen, sin que existan otras causas, tales como hechos, actos o circunstancias, de tal manera que la consecuencia sea un derivado directo del mismo, a esta consecuencia o efecto le serán aplicables las leyes del mismo acto causal o de origen. Si a tales efectos se les aplica la ley vigente, tal aplicación sería retroactiva.

Para fines de agilizar el entendimiento de este supuesto, se realizó el siguiente esquema<sup>48</sup> con el fin de ejemplificar lo mencionado:



Por otra parte, el Maestro señala un segundo supuesto relativo a la determinación de la irretroactividad de las leyes, por lo que nos menciona:

2. Si el efecto o la consecuencia del acto causal o de origen requiere la realización de una concausa, como lo es un hecho, un acto o una circunstancia distintos del acto causal o de origen se aplicará la ley nueva en caso de que dicha concausa se produzca bajo su vigencia, no provocándose la retroactividad de esta ley. Nuevamente, para fines de ejemplificar, se presenta el siguiente diagrama<sup>49</sup> para un mayor entendimiento:



<sup>48</sup> Creación Propia

<sup>49</sup> Creación Propia

Es claro que en cuanto a la aplicación de los preceptos enmarcados en el Título Sexto del Código Fiscal de la Federación nos encontramos en el primer supuesto que nos ha explicado el maestro Burgoa.

La inconstitucionalidad cometida por el Título Sexto del Código Fiscal de la Federación al momento de la aplicación de sus preceptos radica en que tal y como lo señala el maestro Burgoa, así como el pleno de la Corte respecto a la retroactividad de las leyes los ordenamientos que recientemente han entrado en vigor, y cuyo cumplimiento debe ser observado a partir del 2021 trata de modificar situaciones que han sido implementadas con anterioridad a su entrada en vigor, y que derivadas de ese acto de origen anterior al nuevo ordenamiento legal, siguen reflejándose sus consecuencias en el presente, por lo que la legislación aplicable a estos efectos fiscales provocados por el acto causal de la utilización de los esquemas reportables es la misma vigente en el momento del empleo del esquema reportable.

Como se puede presuponer, la aparición de la figura de los esquemas reportables en la legislación fiscal mexicana por primera vez fue mediante la creación del multicitado Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, por lo que se entiende que esta figura y, por ende, su obligación de revelar esta información ante las autoridades fiscales no existía en legislaciones anteriores al año 2020.

Es por ello que resulta inconstitucional el pretender extender esta obligación a los esquemas que hayan sido implementados antes del año 2020, aun cuando sus consecuencias se sigan reflejando, ya que se está tratando de modificar una situación de derecho que no estaba contemplada dentro de la legislación vigente.

Del criterio anteriormente señalado y transcrito, se desprende claramente el supuesto en el que se encuentran los esquemas reportables al tratarse de un acto sucesivo en el tiempo pero que tiene origen en un acto causal único, como

lo es la implementación del mismo, por lo que se considera que se confirma la hipótesis planteada.

Con las nuevas obligaciones contempladas por el Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal es plenamente consciente de las repercusiones que esto tendrá, toda vez que se está generando una obligación no contemplada al momento de implementar estos esquemas a los contribuyentes, además de la notoria inconstitucionalidad que este acto representa, lo cual a su vez representa una falta de seguridad jurídica por parte de los contribuyentes, ya que realizaron actos que en su momento, no eran contemplados por la legislación fiscal vigente como generadores de una obligación, lo cual se puede presuponer pudo haber cambiado la situación.

Así mismo, al no estar consideradas dentro de la legislación vigente al momento de su aplicación y que la figura no existiese ni fuera regulada, los esquemas reportables no se trataban de otra cosa más que de estrategias como lo son las deducciones, mismas que están permitidas por la legislación fiscal, específicamente la Ley del Impuesto sobre la Renta, por ejemplo, y cuya función no es otra más que la disminución de la carga contributiva a la cual está sujeto el contribuyente. Se trata así de el uso de los propios mecanismos permitidos por la ley para el beneficio particular.

Con lo expresado y lo antes vertido es que se considera que la aseveración respecto a la violación al artículo 14 de la Ley Suprema Nacional respecto a la prohibición de la aplicación retroactiva de los preceptos legales cuando esta cause un perjuicio a la persona que está sujeta a dicha aplicación. Esta afectación en la esfera jurídica permite a los contribuyentes presentarse ante las autoridades jurisdiccionales pertinentes al acudir solicitando su protección mediante el Juicio de Amparo, en contra de la aplicación de dichos preceptos, toda vez que la aplicación retroactiva además de ser contraria a los preceptos constitucionales, representa la existencia de un interés jurídico por parte del gobernado.

No es para nada descabellado presumir que una serie de amparos en contra de la aplicación de estos preceptos legales es una de las posibilidades más cercanas referentes al futuro próximo. Y es que tal y como la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo ha manifestado mediante jurisprudencia, el interés jurídico comprende los siguientes elementos constitutivos:

*“a) la existencia del derecho subjetivo que se dice vulnerado; y, b) que el acto de autoridad afecta ese derecho, de donde deriva el agravio correspondiente. Por su parte, para probar el interés legítimo, deberá acreditarse que: a) exista una norma constitucional en la que se establezca o tutele algún interés difuso en beneficio de una colectividad determinada; b) el acto reclamado transgreda ese interés difuso, ya sea de manera individual o colectiva; y, c) el promovente pertenezca a esa colectividad.”<sup>50</sup>*

De lo anterior se desprende que una vez que se demuestra que se está afectando un derecho que es tutelado por una norma constitucional, misma que resulta contravenida por la entrada en vigor del nuevo título surge esta facultad de quien resulte afectado por dicha aplicación de reclamar mediante un juicio de garantías.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha manifestado su punto de vista referente a las situaciones en las que se considera que se contraviene el principio de irretroactividad específicamente en materia fiscal. Mediante tesis aislada en materia administrativa con número de identificación 183715 publicada en Julio del 2003 en la cual se menciona lo siguiente:

*“Denominase retroactividad a la traslación de la vigencia de una norma jurídica creada en un determinado momento histórico, a un*

---

<sup>50</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación. *“Interés legítimo e interés jurídico. Sus elementos constitutivos como requisitos para promover el juicio de amparo indirecto, conforme al artículo 107, fracción i, de la constitución política de los Estados Unidos Mexicanos”*. Publicado en Marzo de 2019 en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, página 1598, disponible en: <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?id=2019456&Clase=DetalleTesisBL>, fecha y hora de consulta: 28 de mayo de 2020, 12:00 horas.

*lapso anterior al de su creación. Desde el punto de vista lógico, esa figura (retroactividad) implica subsumir ciertas situaciones de derecho pretéritas que estaban reguladas por normas vigentes al tiempo de su existencia dentro del ámbito regulativo de las nuevas normas creadas; el artículo 14 constitucional establece que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, principio este que rige de acuerdo a la doctrina y a la jurisprudencia, respecto de las normas de derecho sustantivo como de las adjetivas o procesales. La aplicación retroactiva de las leyes a partir del enfoque sustantivo, **se refiere a los efectos que tienen sobre situaciones jurídicas concretas o derechos adquiridos por los gobernados con anterioridad a su entrada en vigor, al constatar si la nueva norma desconoce tales situaciones o derechos al obrar sobre el pasado, lo que va contra el principio de irretroactividad de las leyes inmerso en el artículo constitucional citado; en cuanto hace a las leyes del procedimiento, éstas no pueden producir efectos retroactivos, dado que los actos de esa naturaleza se rigen por las disposiciones vigentes en la época en la que se actualizan.**<sup>51</sup>*

De lo anterior se desprende que la irretroactividad en materia fiscal específicamente se configura en el momento en el que un precepto que ha entrado en vigor con posterioridad a que un acto se llevara a cabo regresa en el tiempo para modificar los derechos adquiridos otorgados por la ley vigente en su momento, tutelados en dichos preceptos legales causando un perjuicio en contra del contribuyente.

---

<sup>51</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación. “Retroactividad de la norma jurídica. Hipótesis en que opera (materia fiscal)”, publicado en octubre de 2001 en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, página 16, disponible en <https://sif.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?id=188508&Clase=DetalleTesisBL>, fecha y hora de consulta: 28 de mayo de 2020, 12:00 horas.

Es notorio que la entrada en vigor del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación al regresar en el tiempo y obligar a los contribuyentes a reportar estos esquemas, obligación que no existía en el ordenamiento vigente, es una clara muestra de violación a este principio, causando un perjuicio y una afectación al contribuyente, una perturbación en su esfera jurídica. Por lo que, a nuestro parecer, después de todos los argumentos de hecho y derecho vertidos durante la realización de esta investigación, respecto a la existencia de la violación del principio de irretroactividad de las leyes enmarcado en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos derivada de la aplicación del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, consideramos que existe dicha violación y se vulnera este principio otorgado por nuestro máximo ordenamiento legal en nuestro país.

### **3.4 Crítica y Propuesta**

Como se ha dejado claro a lo largo de la elaboración del presente estudio, en el cual se hicieron diversos análisis acerca del principio de irretroactividad de las leyes en nuestro país, el como la entrada en vigor y aplicación del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación contraviene dicho principio, así como los conceptos básicos primordiales para la comprensión del tema, hasta las implicaciones jurídicas, sociales y económicas que se producen a partir de su aplicación, y una vez reunidos todos estos factores es que podemos tomar la libertad de plantear una crítica a dichos preceptos, desde su propuesta hasta su entrada en vigencia, así como proponer un cambio que subsane y evite la violación constitucional.

Tal y como se comentó en el subtema del Proyecto OCDE/G2 sobre la Erosión de la Base Imponible, una de las grandes problemáticas a las que se enfrentan los países es la caída del Producto Interno Bruto PIB, causada por la pérdida de recaudación impositiva por parte de los gobiernos y autoridades fiscales. Los motivos que se señalaron como las causas de que esta situación fuera recurrente fueron la evasión y elusión fiscal.

Por otra parte, en nuestro país, dentro de la exposición de motivos realizada por el titular del Ejecutivo dentro del Paquete Económico 2020, específicamente en lo relativo a la propuesta de adición del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación “Esquemas Reportables”, además de volver a retomar ciertos elementos que la misma Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, menciona que una de los males que más aquejan a nuestro país es la evasión fiscal, sin embargo, también contempla la elusión fiscal dentro de esta consideración. Este es un tema sumamente importante, tanto fue así que se le dedico un subcapítulo completo para dicho estudio.

Tal y como se subrayó en el mencionado apartado, existen diferencias puntuales que separan completamente a la elusión y la evasión fiscal. Mientras la evasión fiscal es considerada un delito, ya que de manera dolosa contraviene las disposiciones señaladas por los ordenamientos fiscales en nuestro país al hacer caso omiso de las obligaciones que en ellos se señalan, lo que constituye un hecho delictivo, la elusión fiscal no es más que el uso de los propios mecanismos y “lagunas legales” que los mismos ordenamientos contienen, lo que no representa una actividad ilícita por lo que no se configura ningún hecho delictivo. Es decir, la elusión fiscal se trata del aprovechamiento de las “lagunas” y los mecanismos fiscales que los mismos ordenamientos fiscales otorgan al contribuyente al momento de realizar el cumplimiento de sus obligaciones.

Es lógico pensar que dicho aprovechamiento se realiza con el fin de obtener un beneficio por parte del contribuyente, por lo que la entrada en vigor de un nuevo precepto legal en la legislación fiscal vigente que trata de “cerrar estas brechas”, por así decirlo, es completamente entendible, pero al mismo tiempo representa una desatención por parte de las autoridades fiscales en nuestro país.

En primer lugar, la adición del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación representa la creación de una nueva obligación para miles de contribuyentes y asesores fiscales, principales sujetos ligados a estas nuevas disposiciones,

como lo es el reportar y presentar ante el Sistema de Administración Tributaria, SAT, los esquemas que cumplan con las características que se señalan en dicho Título. Al representar la creación de una obligación tan importante cuyo cumplimiento se comenzará a observar a partir del 1° de Enero del 2021 se podría pensar que se le dio una importante difusión, a fin de que los contribuyentes y asesores fiscales en nuestro país conocieran de primera mano lo que el nuevo Título del Código Fiscal de la Federación contemplaba, no obstante, la realidad con frecuencia es decepcionante y dicha difusión no se llevó a cabo.

Todo lo contrario, el propio Sistema de Administración Tributaria incumplió con el requerimiento hecho por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, relativo a la emisión de las reglas generales para el correcto cumplimiento de las obligaciones señaladas en el Título Sexto. Es decir, la implementación de esta nueva figura dentro de las leyes fiscales de nuestro país, ha sido una decisión tomada a la ligera, sin considerar más allá de la intención de las autoridades fiscales en nuestro país por incrementar la recaudación a costa de diversas violaciones, entre las que destaco, por supuesto, el efecto retroactivo de este nuevo título.

Pero, ¿Estamos en contra de la entrada en vigor de este nuevo título o de la regulación y obligación de declarar los esquemas reportables?

La respuesta es no. Como ciudadanos respetuosos de la ley, y como estudiosos del derecho siempre se considerará como una necesidad imperiosa el cabal cumplimiento de las leyes en todo nuestro país, y es una necesidad en toda sociedad para mantener el orden y el respeto por las instituciones.

Es clara la intención de las autoridades fiscales al momento de la creación de estas nuevas figuras y su integración a los ordenamientos legales fiscales en nuestro país, sin embargo, se han equivocado en su ejecución.

Es cierto que la evasión fiscal representa grandes pérdidas en cada ejercicio fiscal que se ven reflejadas al momento de la recaudación de impuestos de

todos los mexicanos. No obstante, la autoridad fiscal ha tratado de ampliar sus apreciaciones a la hora de verificar quien es el responsable de estas actividades, y en el proceso a catalogado a la elusión fiscal como una actividad ilícita, que acarrea una serie de obligaciones y sanciones elevadísimas en caso de su incumplimiento.

Pero, como lo hemos venido señalando desde el comienzo de esta investigación, la elusión es un término que se le otorga al acto de “aprovechar” o “utilizar” los vacíos legales que contienen las normas, pero esto no se trata de una actividad ilegal, toda vez que no se viola ningún precepto legal en el camino.

Como lo hemos reiterado, la labor de las autoridades fiscales en nuestro país tiene sentido, siempre y cuando se evocaran en combatir la evasión fiscal, actividad que, si se contempla como antijurídica, como delito, y no atacar, o tratar de imponer obligaciones, que más que eso pareciera una especie de “cacería de brujas” o de persecución en contra de los contribuyentes.

Ahora bien, en el caso concreto de los esquemas reportables, que no son más que simples mecanismos que surgen de las lagunas que las mismas leyes tienen y que se han logrado identificar con el paso de los años, la verdadera solución no radica en los contribuyentes con la obligación de reportarlos a las autoridades fiscales, mucho menos de los asesores fiscales que se encargan de estudiar estos vacíos para poder crear estos mecanismos, sino en la misma autoridad fiscal, en conjunto del poder legislativo.

Año con año, como se mencionó a lo largo de estas páginas, el poder legislativo en conjunto con las autoridades fiscales emite el cumulo de normas relativas a la materia fiscal vigentes para el ejercicio correspondiente. Si en verdad se quisiera atacar de fondo estas actividades, que, remarcamos, no son ilegales ya que no violentan ningún precepto legal, los legisladores y las autoridades fiscales, en un trabajo en conjunto, analizarían cada uno de los artículos de los ordenamientos legales, precisando el supuesto y, por ende, cerrando las brechas que hoy en día existen en los mismos.

¿La elusión fiscal representa una afectación al erario público? Si, por supuesto. Toda disminución en la carga retributiva al final representa un detrimento en las estimaciones formuladas por las autoridades fiscales, pero, ¿Es esta afectación mayor que la que provoca la evasión fiscal? Dado que la respuesta es un rotundo no, ya que no hay un punto de comparación entre la disminución y el acto liso y llano de no pagar, ¿Es justificado que los esfuerzos por parte de las autoridades se vean reflejados más en atacar la elusión que la evasión? Creo que la respuesta es muy clara.

La creación de este tipo de ordenamientos en materia fiscal en nuestro país que tratan de regresar en el tiempo a revisar la legalidad de un acto, o a imponer obligaciones y junto a ellas sanciones elevadísimas por su incumplimiento no puede ser en ningún tipo de forma una vía para los fines del estado, ya que como lo hemos venido demostrando, tanto la Suprema Corte de Justicia de la Nación como doctrinarios se refieren a esto como una situación que vulnera una garantía que todos los gobernados tienen, y que es proporcionada por el máximo ordenamiento legal en nuestro país, la Constitución Política.

Es claro que la creación de ordenamientos legales que representan la existencia de una nueva obligación para los contribuyentes y asesores fiscales, la poca precisión y atención a los requerimientos por parte de la autoridad fiscal para dar certeza a los contribuyentes a la hora del cumplimiento de estas obligaciones, y las sanciones tan elevadas en caso de su incumplimiento, aunado a que la aplicación de estos preceptos representa la violación de una garantía otorgada por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En el momento en el que las nuevas leyes trasladan sus efectos hacia atrás en el tiempo, antes de su propia creación, publicación y entrada en vigor y dicho traslado provoca la creación de una nueva obligación, una nueva sanción, relacionada a actos que se llevaron a cabo bajo la observancia de la

ley vigente en ese momento se configura la aplicación retroactiva, lo que significa que contraviene lo dispuesto por el artículo 14 constitucional.

Para concluir con lo anterior, y en virtud de la naturaleza de esta investigación, en atención a lo propuesta de la misma, es que consideramos que el texto del artículo Octavo Transitorio de las Disposiciones Transitorias del Código Fiscal de la Federación, del Decreto por el que se adiciono el Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, específicamente de la fracción II, relativo al mencionado Título, debe quedar como sigue, haciendo la comparativa del texto original y de la propuesta:

### **TEXTO ORIGINAL**

**Artículo Octavo.** - *En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:*

*I. Las personas físicas o morales que, previo a la entrada en vigor del presente Decreto hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el artículo 69-B, cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación, sin haber acreditado ante la propia autoridad fiscal dentro del plazo de treinta días otorgado para tal efecto, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, podrán corregir su situación fiscal dentro de los tres meses siguientes a la entrada en vigor de este Decreto, a través de la presentación de la declaración o declaraciones complementarias que correspondan en términos del Código Fiscal de la Federación.*

*II. Los plazos previstos para cumplir con las obligaciones establecidas en los artículos 197 a 202 del Código Fiscal de la Federación, empezarán a computarse a partir del 1 de enero de 2021.*

*Los esquemas reportables que deberán ser revelados son los diseñados, comercializados, organizados, implementados o administrados a partir del año 2020, o con anterioridad a dicho año cuando alguno de sus efectos fiscales se refleje en los ejercicios fiscales comprendidos a partir de 2020. En este último supuesto los contribuyentes serán los únicos obligados a revelar.*

Para los efectos del artículo 25, fracción I de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019, la información correspondiente al último trimestre del ejercicio, se deberá presentar a más tardar el último día del mes de febrero de 2020, en los medios y formatos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

## PROPUESTA

**Artículo Octavo.** - En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Séptimo de este Decreto, se estará a lo siguiente:

*I. Las personas físicas o morales que, previo a la entrada en vigor del presente Decreto hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el artículo 69-B, cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación, sin haber acreditado ante la propia autoridad fiscal dentro del plazo de treinta días otorgado para tal efecto, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, podrán corregir su situación fiscal dentro de los tres meses siguientes a la entrada en vigor de este Decreto, a través de la presentación de la declaración o declaraciones complementarias que correspondan en términos del Código Fiscal de la Federación.*

*II. Los plazos previstos para cumplir con las obligaciones establecidas en los artículos 197 a 202 del Código Fiscal de la Federación, empezarán a computarse a partir del 1 de enero de 2021.*

*Los esquemas reportables que deberán ser revelados son los diseñados, comercializados, organizados, implementados o administrados a partir del año 2020 ~~o con anterioridad a dicho año cuando alguno de sus efectos fiscales se refleje en los ejercicios fiscales comprendidos a partir de 2020. En este último supuesto los contribuyentes serán los únicos obligados a revelar.~~<sup>52</sup>*

---

<sup>52</sup> El texto tachado y marco en negritas representa lo que consideramos necesario suprimir del texto original para de esta manera evitar la violación del principio de irretroactividad, señalado en el Artículo 14 Constitucional.

*Para los efectos del artículo 25, fracción I de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019, la información correspondiente al último trimestre del ejercicio, se deberá presentar a más tardar el último día del mes de febrero de 2020, en los medios y formatos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.*

## **CONCLUSIONES**

### **PRIMERA.**

Durante la realización de la presente investigación, nos pudimos dar cuenta, nos pudimos dar cuenta de los principales argumentos que la autoridad fiscal y el titular del ejecutivo tomaron como estandarte para la propuesta y posterior aprobación de la adición del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, sin tomar en cuenta las probables consecuencias y afectaciones causadas a los contribuyentes y asesores fiscales en razón de la creación de la nueva obligación y sus sanciones por su incumplimiento. Así mismo, pudimos apreciar que dentro de los ordenamientos fiscales de nuestro país no se contempla la clara y sustancial diferencia entre los términos elusión y evasión fiscal, responsabilizando a la primera y atacándola francamente con la elaboración de este tipo de ordenamientos, en lugar de atacar una verdadera problemática como lo es la evasión fiscal, práctica que se ha ido extendiendo en los últimos años, derivado de la inactividad de las autoridades en nuestro país tratando de combatir las mismas.

### **SEGUNDA.**

Se confirmó que con la aplicación del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación se transgrede una garantía importante otorgada por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos como lo es el principio de irretroactividad. Respecto a este principio, la obligación creada y que se hace extensiva en el tiempo hacia el pasado, regulando actos que se realizaron bajo el amparo de la ley vigente en su momento provoca afectaciones de índole jurídico, económico y social a los contribuyentes y asesores fiscales sujetos al cumplimiento de la misma, derivado del nuevo cumplimiento y de las multas tan elevadas en caso del incumplimiento de la misma, provocando graves daños a los sujetos de esta nueva disposición.

**TERCERA.**

De todo lo anterior se puede concluir que se confirma la hipótesis planteada al momento de decidir realizar la presente investigación, ya que, justo como lo mencionamos en múltiples ocasiones la aplicación de estos nuevos preceptos en materia fiscal causa una gran afectación a contribuyentes y asesores fiscales y solo es cuestión de tiempo para ver las verdaderas consecuencias como lo son la lluvia de amparos en contra de la aplicación de este nuevo Título, con lo que se demuestra que la afectación jurídica es amplia y representa un serio problema a corto y mediano plazo para las autoridades fiscales, generando consecuencias negativas para todos los sujetos implicados.

## FUENTES DE CONSULTA

### A. LIBROS

- Azua Reyes, Sergio, Los Principios Generales del Derecho, Editorial Porrúa México, México, 1ª. Edición, 2016
- Bonifaz, Chapoy, Fernández, Dolores Beatriz. Derecho Fiscal, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1ª. Edición, 1991
- Burgoa Orihuela, Ignacio. “Las Garantías Individuales”, 41º edición, Porrúa, México, 2009
- Camargo González, Ismael “Derecho Penal Fiscal. Delitos Fiscales”, Flores Editor y Distribuidor, México, 1ª. Edición, 2016
- De la Cueva, Arturo. Derecho Fiscal, Cuarta Edición, Porrúa, México, 2011.
- Lobato Rodríguez, Raúl. “Derecho Fiscal” 3ra. Edición, Oxford, México, 2014
- Mabarak Cerecedo, Doricela. “Derecho Fiscal Aplicado. Estudio Específico de los Impuestos”, Mc Graw Hill, México, 2008
- Margáin Barraza, Emilio. “La Irretroactividad de las Leyes Tributarias. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana”1986, disponible en <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/juridica/article/view/11071/10124>
- Michel, Ambrosio, Derecho Penal Fiscal, Editorial Porrúa México, México, 1ª. Edición, 2020

- Prieto Jano, Ma. J. “La planificación fiscal internacional y en el ámbito de la Unión Europea. La elusión fiscal”. Revista de Estudios Europeos, 2015.
- Ríos Granados, Gabriela. Manuel de Derecho Fiscal. Universidad Nacional Autónoma de México, 2018, 1ª. Edición, México.
- Rodríguez Mejía, Gregorio. Evasión fiscal. Boletín Mexicano de Derecho Comparado, [S.l.], jan. 2001. ISSN 2448-4873. Disponible en: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3673/4485>.
- Tena Ramírez, Felipe “Derecho Constitucional Mexicano”, Porrúa, México, 39º Edición, 2007.
- Topia Tovar, José. La Evasión Fiscal, Editorial Porrúa México, 1º Edición, 2006
- Venegas Álvarez, Sonia, “Derecho Fiscal. Procesos, Procedimientos y Contribuciones Locales”, Oxford University Press, México, 1ª. Edición, 2017.

## **B. INSTITUTOS Y ORGANIZACIONES**

- Instituto Belisario Domínguez, Dirección General de Finanzas, Senado de la República, “Notas Estrategicas”, México, 2019, disponible en <https://www.dropbox.com/s/uq17rpp7lqkm53c/1%20Publicaci%C3%B3n%20Evasi%C3%B3n%20y%20elusi%C3%B3n%20de%20impuestos.pdf?dl=0>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “Informes Finales 2015. Nota explicativa”, París, Francia, 2018. B. DICCIONARIOS

## **C. DICCIONARIOS**

- Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Tomo VI, Decimotercera Edición, Porrúa, México, 1999

- Real Academia de la Lengua Española. Diccionario del Español Jurídico. “Asesor” Recuperado de: <https://dej.rae.es/lema/asesor-ra>
- Real Academia de la Lengua Española. Diccionario del Español Jurídico. “Asesor Fiscal” Recuperado de: <https://dej.rae.es/lema/asesor-fiscal>
- Instituto de la Judicatura Federal, “*Vocabulario Judicial*”, Primera Edición, México, 2014
- “*Diccionario Enciclopédico Ilustrado*”, Madrid, Editorial LIB

#### **D. DIARIOS**

- Gaceta Parlamentaria, Año XXII, Palacio Legislativo de San Lázaro, domingo 8 de septiembre de 2019, número 5361-D, p. CXXVI-CXXX. Disponible en: <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/sep/20190908-D.pdf>
- Diario Oficial de la Federación, “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, publicado el 9 de diciembre del 2019”.

#### **E. REVISTAS**

- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, “*10 preguntas sobre el BEPS*”, París, Francia, 5 de octubre de 2015.
- Organización de las Naciones Unidas, “*Informe del Secretario General sobre el estado de derecho y la justicia de transición en las sociedades que sufren o han sufrido conflicto*”, 2004, disponible en: <https://undocs.org/es/S/2004/616>

- Peirano Fracio, Juan Carlos, “*El principio de la irretroactividad de las leyes y los reglamentos en materia tributaria*”, Revista Tributaria, Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios, Tomo XI, Número 61, Montevideo, Uruguay

## **F. FUENTES LEGISLATIVAS**

- Congreso Constituyente (Última Reforma Publicada 06-03-2020). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Ciudad de México, México. Recuperado de: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1\\_060320.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_060320.pdf)
- Poder Ejecutivo de la Federación. (Última Reforma Publicada 09-12-2019). Código Fiscal de la Federación. Ciudad de México, México. Recuperado de: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_090120.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf)
- Poder Ejecutivo de la Federación. (Última Reforma Publicada 09-12-2019). *Ley del Impuesto sobre la Renta*. Ciudad de México, México. Recuperado de: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR\\_091219.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_091219.pdf)
- Poder Ejecutivo de la Federación (Última Reforma Publicada 15-06-2018) *Ley de Amparo, Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Ciudad de México, México. Recuperado de: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAmp\\_150618.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAmp_150618.pdf)

## **G. FUENTES JURISPRUDENCIALES**

- Véase Sentencia del TS de 9 de febrero de 2015, rec. 3971/2013 y Sentencia del TSJ Galicia de 22 diciembre de 2014, rec. 15663/2013

- Suprema Corte de Justicia de la Nación. “Interés legítimo e interés jurídico. Sus elementos constitutivos como requisitos para promover el juicio de amparo indirecto, conforme al artículo 107, fracción i, de la constitución política de los Estados Unidos Mexicanos”. Publicado en marzo de 2019 en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, página 1598, disponible en: <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSist/paginas/DetalleGeneralV2.aspx?id=2019456&Clase=DetalleTesisBL>, fecha y hora de consulta: 28 de mayo de 2020, 12:00 horas.
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Primera Sala. Novena Época. Tesis: 1a./J. 78/2010, Página: 285 **“RETROACTIVIDAD DE LA LEY Y APLICACIÓN RETROACTIVA. SUS DIFERENCIAS.**
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Primera Sala. Decima Época. Tesis: 2000095, **“IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY. EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL CÓDIGO DE PROCEDIMIENTOS CIVILES PARA EL DISTRITO FEDERAL, PUBLICADO EN LA GACETA OFICIAL DE LA ENTIDAD EL 10 DE SEPTIEMBRE DE 2009, NO VIOLA ESE PRINCIPIO.”**

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Primera Sala. Novena Época. Tesis: P./J. 123/2001, Página: 16. **“RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA”.**

#### **H. FUENTES ELECTRONICAS**

- OECD (2016), *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el

Traslado de Beneficios, OECD Publishing, Paris, disponible en <https://doi.org/10.1787/9789264267367-es>.

- OCDE (2016), Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es>
- [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2019\\_25666b8d-en-es](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2019_25666b8d-en-es)
- Sistema de Administración Tributaria, Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, México, 2019, disponible en <https://www.sat.gob.mx/cs/Satellite?blobcol=urldata&blobkey=id&blobtable=MungoBlobs&blobwhere=1461173838571&ssbinary=true>