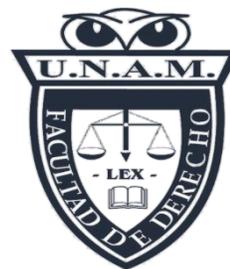




UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE
MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS



**LAS OPERACIONES REPORTABLES UN MECANISMO PARA EVITAR LA
EVASIÓN FISCAL**

TESIS

Para obtener el grado de licenciado en derecho

Presenta: Pedro Salazar Domínguez

Asesora: Dra. Margarita Palomino Guerrero

Ciudad Universitaria, CD.MX., 2023



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



**UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.**

Cd. Universitaria, Cd. Mx., a 19 de octubre de 2023

M. EN C. IVONNE RAMÍREZ WENCE
DIRECTORA GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el alumno **PEDRO SALAZAR DOMINGUEZ** con número de cuenta **417040033**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **LAS OPERACIONES REPORTABLES UN MECANISMO PARA EVITAR LA EVASION FISCAL**, bajo la asesoría de la **DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Directora.

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

AGRADECIMIENTOS

A mis padres y hermanos, por ser mi inspiración y motivación.

A mi padre y madre, por estar siempre para mis hermanos y yo. Por luchar e inspirar fortaleza, dedicación y esfuerzo, porque gracias a su apoyo y constante presencia, han logrado transformar nuestras vidas.

A mis hermanos Julián, Perla y Zyanya, por ser mis compañeros de vida, por enseñarme a mejorar día tras día, por escucharme e inspirar confianza, porque con ustedes he logrado ser mejor persona.

A mi familia, por apoyarme en todo momento, por darme los consejos que necesitaba, porque gracias a ellos he mejorado.

A mis amigos, por su incondicional apoyo, por transmitirme seguridad y pertenencia, por confiar en mí y escuchar mis ideas.

A mis maestros por su dedicación y esfuerzo, por representar inspiración para generaciones completas, por ofrecerme herramientas para mejorar cada día, a todos ustedes muchas gracias. En especial a la doctora Margarita, quien invirtió su tiempo y esfuerzo en el presente trabajo de investigación, además de compartirme su conocimiento y experiencia como mi maestra en la Facultad de Derecho.

A la Universidad Nacional Autónoma de México y todas las personas que la integran, por hacerme sentir pertenencia, por integrarme a su comunidad, por inspirar mejorar como persona y profesionalista.

INDICE

INTRODUCCIÓN	6
Capítulo uno. La obligación fiscal y los derechos del contribuyente	9
1.1 La relación jurídico-tributaria	9
1.1.1 Sujeto activo de la RJT	11
1.1.2 Sujeto Pasivo de la RJT	13
1.1.3 Responsable Solidario.....	17
1.1.4 El tercero	21
1.2 Nacimiento de la obligación.....	23
1.2.1 Las obligaciones formales	25
1.2.2 Las obligaciones materiales	26
1.3 Formas de Extinguir la obligación	27
1.3.1 Pago	28
1.3.2 Condonación	33
1.3.2 Acreditamiento.....	35
1.3.3 Compensación.....	37
1.3.5 La prescripción	40
1.3.6 Caducidad	45
Capitulo Dos. Las estrategias fiscales una acción lícita del contribuyente.	49
2.1 Derechos del contribuyente.....	49
2.1.1. Derecho del Contribuyente a ser informado y asistido por la autoridad.	50
2.1.2. Derecho del contribuyente a obtener devoluciones	53
2.1.2 Derecho a formular alegatos.	56
2.1.3 Derecho a corregir su situación fiscal.	58
2.2 Estrategia fiscal Vs. Evasión fiscal.	63

2.2.1	Estrategia fiscal frente a la planeación fiscal.....	67
2.3	Actos simulados.	70
2.3.1	Por actos jurídicos.....	72
2.3.2	Por actos o registros contables.....	76
2.4	La erosión de la base tributaria, problema coyuntural se transforma en estructural. 81	
2.4.1	Acciones internacionales.	84
2.4.2	Medidas legislativas adoptadas por México.	104
Capítulo Tres. Las operaciones reportables, solución o paliativo a la elusión fiscal. ...		108
3.1.	Reforma fiscal del 9 de diciembre del 2019.	108
3.1.1.	El asesor fiscal.	110
3.1.2	Sujetos obligados.	111
3.2	La obligación de revelar esquemas reportables.	126
3.2.1	El secreto profesional.....	147
3.3	La presentación de la informativa.....	164
3.3.1	Tipos de informativas.	168
3.4	La visita domiciliaria al asesor fiscal.....	177
3.4.1	Formalidades y requisitos del artículo 16 constitucional.....	181
3.5	Infracciones y delitos.	186
3.5.1	Para el contribuyente.	191
3.5.2	Para el asesor fiscal.....	193
3.6	Experiencia a partir de los criterios de la OCDE para frenar la evasión.	195
3.6.1	Avances cuantitativos.	196
3.6.2	Avances cualitativos.	200
3.6.3	Impacto en la recaudación.	202

Conclusiones.....	204
Fuentes.....	210

INTRODUCCIÓN

La globalización es un fenómeno económico, político y social, cuya principal característica es la interrelación entre los mercados, sociedades y políticas a través del mundo. Es un hecho notorio que, en un contexto de globalización, los fenómenos iniciados en una parte del mundo se expanden al resto de los estados como consecuencia de las interacciones que se dan en el ámbito internacional. En materia de salud, el virus del COVID-19 fue descubierto en China en 2019 y en pocos meses se expandió al resto del mundo, sin que los Estados tuvieran posibilidad de evitarlo. En materia fiscal, existen prácticas de las empresas multinacionales, que ponen en peligro el poder de recaudación de los Estados y su soberanía tributaria, además provocan afectaciones a nivel global.

La erosión de la base tributaria o base gravable es un constante problema que los Estados tienen que atender. Los contribuyentes en uso de su derecho de planeación en general pueden hacer uso de estrategias de planeación fiscal que reduzcan su carga tributaria, debilitando la recaudación del fisco, sin que necesariamente sea por acciones contrarias a la ley.

La erosión de la base tributaria evoluciono hasta el punto de causar preocupaciones a lo largo del mundo, con relación al tratamiento fiscal que reciben las empresas multinacionales sujetas a distintas jurisdicciones y la posibilidad de traslado de beneficios de una jurisdicción a otra de manera inmediata, a través del uso de nuevas tecnologías y herramientas de intercambio de información. En contraste, los Estados en atención de su necesidad de asegurar allegarse de recursos económicos para hacer frente a sus obligaciones constitucionales y políticas de gobierno, han identificado al fenómeno de la erosión de la base gravable como un tema de primordial atención.

En el contexto de la globalización, la erosión de la base tributaria y la posibilidad del traslado de utilidades es un problema que aqueja a los sujetos de derecho internacional en general. Como parte a las respuestas en el marco del combate a la erosión de la base tributaria y traslado de beneficios, la OCDE con el respaldo del G-20, desarrollo a partir del 2013 una serie de informes en el marco del documento denominado *BEPS*.

El proyecto BEPS de la OCDE representa el actual ejercicio de transición a un nuevo modelo de sistema fiscal internacional, el cual complementa y modifica diversas instituciones. El proceso para adoptar un nuevo modelo de política fiscal internacional se

basa en la coordinación de los sistemas fiscales nacionales y transparencia e intercambio de información entre autoridades fiscales de diversos Estados, con el propósito de ajustar la soberanía tributaria de cada país y de obtener una justa tributación en cada jurisdicción en la que se encuentre compelido el contribuyente con presencia interjurisdiccional.

BEPS es una lucha contra la doble no tributación. La OCDE tiene claro que la repercusión de las políticas de planeación fiscal agresivas desde las empresas multinacionales, conllevan un mayor nivel de afectación a los países en desarrollo, por lo que son aquellos países quienes deben de poner mayor énfasis en el combate a las prácticas de erosión de la base tributaria y traslado de utilidades.

México introdujo las recomendaciones del proyecto BEPS de la OCDE a su sistema interno, mediante la reforma fiscal del 9 de diciembre del 2019, de donde surgen las obligaciones en materia de revelación de esquemas reportables (esquemas de planeación potencialmente agresivos).

Las obligaciones de revelación de esquemas reportables son una parte del conjunto de instituciones introducidas a México mediante la reforma fiscal del 2019, es parte del combate a la evasión y elusión fiscal en materia de erosión de la base tributaria y traslado de beneficios.

Con la implementación de las obligaciones de revelación de esquemas reportables, México se asegura de conseguir de parte de los contribuyentes, información temprana sobre los esquemas de planeación fiscal potencialmente agresivos y las estrategias fiscales que puedan representar un riesgo para el poder de recaudación federal, así como de identificar a los operadores y destinatarios de los esquemas en cuestión.

Con la información obtenida, el Estado mexicano puede prevenir escenarios que representen riesgo a la salud del sistema tributario en general y al poder de recaudación del fisco en particular, así como hacer frente a las eventualidades previstas y corregir las incoherencias y lagunas legales del sistema fiscal interno aprovechadas por los contribuyentes para erosionar su base gravable, antes de que representen una afectación determinante para la estabilidad financiera del Estado.

Así a lo largo de tres capítulos buscamos establecer si las operaciones reportables constituyen una solución adecuada para evitar las prácticas de evasión fiscal realizadas principalmente por las empresas multinacionales. En el primero titulado *La obligación fiscal y los derechos del contribuyente*, tratamos a la relación jurídica tributaria, los sujetos y objeto que la integran y las formas de extinción de las obligaciones fiscales, con el propósito de explicar el vínculo que une al Estado con los sujetos obligados por las disposiciones fiscales.

Posteriormente en el desarrollo del segundo capítulo denominado *las estrategias fiscales una acción lícita del contribuyente* estudiamos las implicaciones que tienen los derechos del contribuyente en la erosión de la base tributaria y analizamos las acciones internacionales y nacionales adoptadas en el marco del combate a la evasión y elusión fiscal que dieron origen a la incorporación de las operaciones reportables al sistema fiscal mexicano.

Finalmente, en el tercer y último capítulo titulado *las operaciones reportables, solución o paliativo a la elusión fiscal* abordamos las particularidades contenidas en la regulación de esquemas reportables en México, así como las implicaciones relacionadas a los asesores fiscales, contribuyentes y autoridades fiscales.

Como resultado, concluimos que la regulación de esquemas reportables en México, si constituye un sistema legal adecuado para aminorar las prácticas de evasión fiscal realizadas desde las empresas con presencia internacional. Además de que representa una herramienta de identificación de lagunas legales, la cual le permite a México corregir de manera temprana aquellas incoherencias identificadas. Y finalmente, para que los resultados de la implementación de esquemas reportables sean constantes y benéficos para México, se necesita la permanente actividad del Estado en el análisis de datos obtenidos, ejercicio de facultades en materia de esquemas reportables, imposición de multas y corrección temprana de la legislación fiscal por medio de proceso legislativo. La reforma fiscal del 9 de diciembre de 2019 constituye un avance importante en la prevención de prácticas de evasión fiscal, no obstante, México necesita de constancia y esfuerzo permanente en la prevención de dichas prácticas. Todo evoluciona, así también las prácticas de evasión fiscal, México no debe asumir que, con los esfuerzos hechos a la fecha, es suficiente para prevenir permanentemente tales prácticas, se necesita reforzar el sistema fiscal de manera constante, según las necesidades actuales.

Capítulo uno. La obligación fiscal y los derechos del contribuyente

1.1 La relación jurídico-tributaria

Existen diferentes obligaciones tributarias, están las sustantivas o materiales, cuyo objeto es dar una cantidad determinada de dinero, y las formales, cuyo objeto consiste en un hacer, no hacer o un tolerar. Más adelante estudiaremos ambas obligaciones con más detenimiento, no obstante, ambos tipos de obligaciones son parte de la relación jurídico-tributaria que existe entre el sujeto activo y sujeto pasivo de dicha relación.

Emilio Margain considera que “la relación jurídico-tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria”¹.

Luis Humberto Delgadillo considera que la relación jurídica tributaria “es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones”².

Confrontando ambas posturas, mientras que Margain entiende a la relación jurídico-tributaria como aquella constituida por el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto activo y el pasivo, Luis Humberto Delgadillo la define como un *vínculo*. En nuestra opinión, aunque ambas consideraciones son correctas, puesto que la relación jurídica tributaria está constituida por un conjunto de obligaciones y genera un vínculo entre los sujetos que la componen, resulta con mayor definición la aportada por Humberto Delgadillo, ya que es esencial la existencia de un vínculo entre los sujetos, para que se generen, modifique, transfieran o extingan las distintas obligaciones tributarias, las cuales son una parte de la relación jurídica tributaria. No podemos entender al todo, teniendo como premisa que es la suma de las partes en abstracto o que está compuesta por sus partes, sino que debemos entenderlo relacionando la causalidad que vincula las partes que lo forman. Aunque Margain complementa su idea, al decir que la relación jurídico-tributaria se extingue al cesar el sujeto pasivo en las actividades reguladas por la ley, resulta insuficiente sustentar que la

¹ Margain Manatou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 8a. ed., México, Universidad Potosina, 1985, p. 300

² Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Delgadillo Lozano, Sihemi, *Principios de derecho tributario*, 6a. ed., México, Limusa, 2019, p. 97

interrupción de actividades reguladas por la ley tiene como consecuencia la extinción de la relación jurídico-tributaria, existiendo la posibilidad de subsistencia de obligaciones a cargo de alguno de los sujetos. La interrupción de actividades no genera ni la extinción de las obligaciones existentes, ni la extinción de la relación jurídico-tributaria, en todo caso, solo genera un impedimento material para que nazcan algunas nuevas obligaciones, al limitar la posibilidad de encuadrar en los supuestos normativos generadores de obligaciones fiscales.

Es común encontrar a quienes consideran como sinónimos a la relación jurídico tributaria y a la obligación tributaria material, lo que resulta erróneo, ya que no solo se tiene una relación jurídica respecto de la obligación de *contribuir* al gasto público por medio de un pago al Estado, sino que también, para hacer efectiva dicha obligación, el sistema fiscal mexicano contempla diversas obligaciones de carácter formal, que en nada implican el dar una cantidad de dinero a favor del Estado y son igual de importantes, las cuales también son contempladas como parte de relación jurídica tributaria.

Raúl Rodríguez Lobato considera que, la relación jurídica tributaria, necesariamente se conforma por obligaciones fiscales formales, mientras que; respecto de las obligaciones materiales o sustantivas, existe la posibilidad de su existencia, encontrándose ésta, condicionada al surgimiento de una contribución, mientras que la existencia de las obligaciones formales “surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada”³.

Referente a la Relación jurídica tributaria, podemos encontrar que, en la práctica, se considera que “el hecho imponible implica el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por ley para configurar cada tributo y cuya actualización supone el nacimiento de la realización jurídico-tributaria”⁴. La Relación jurídica tributaria nace en el momento en que se configura el hecho imponible que da nacimiento a la primera obligación tributaria a cargo del sujeto pasivo.

De las ideas anteriores, podemos percatarnos que la relación jurídico-tributaria:

³ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, 3a. ed., México, Oxford, 2014, p. 109

⁴ Tesis [A.]: I.15o.A.116 A, T.C.C., *Semanario judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XXIX, abril de 2009, p. 1977. Reg. digital 167334.

1. Surge desde el nacimiento de alguna obligación de carácter fiscal, ya sea material o formal; en otras palabras, desde que la conducta del sujeto pasivo⁵ coincide con la prevista por la ley como generadora de obligaciones fiscales;
2. Contiene una serie de obligaciones y derechos que se deben al sujeto activo y el pasivo;
3. No se encuentra supeditada a la existencia de obligaciones de carácter material o, dicho de otra manera, de obligaciones de pago mediante entrega de dinero.

1.1.1 Sujeto activo de la RJT

De acuerdo con el Artículo 31 de nuestra Constitución Federal, es obligación de los mexicanos, contribuir a los gastos públicos, tanto de la *Federación*, como de los *Estados*, *Ciudad de México* y del *Municipio* en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Sonia Venegas Álvarez considera que “El sujeto activo de la relación tributaria principal es el Estado en sus tres niveles de gobierno, y se concretiza en los órganos a los que la ley confiere el derecho de determinar, recaudar y fiscalizar el monto de las contribuciones”⁶.

José de Jesús Sánchez Piña en un esfuerzo de conceptualizar al sujeto activo en la relación jurídico-tributaria expone que “Es la persona facultada por la Ley para exigir a otra el pago de una prestación fiscal. Puede ser la Federación, los Estados y los Municipios”⁷

En efecto, el sujeto activo de la relación jurídica tributaria es siempre el Estado, en alguno de sus 3 niveles, pues de acuerdo al artículo 31 Constitucional, los únicos facultados para ser sujeto activo de la relación jurídico-tributaria son la Federación, Los Estados, la Ciudad de México y el Municipio.

⁵ El sujeto activo también puede tener obligaciones en su contra, sin embargo, este tipo de obligaciones son causadas por aspectos posteriores al nacimiento de la relación jurídico-tributaria. Responden a la necesidad de equidad entre los sujetos de la relación.

⁶ Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho fiscal parte general e impuestos*, México, Oxford, 2016, p. 88

⁷ Sánchez Piña, José de Jesús, *Nociones de derecho fiscal*, 10a. ed., México, Publicaciones PACJ, 2015, p.162

Algunos autores, como es el caso de Miriam Guillermina Gómez Casas⁸, realizan una distinción entre la Potestad de crear contribuciones⁹ y la competencia que tienen los órganos u organismos para ejecutar las normas de carácter tributario. Al respecto, solo la federación, los Estados y la Ciudad de México tienen potestad tributaria, entendida ésta, como la potestad de establecer contribuciones, mientras que el Municipio tiene la facultad de administrar su hacienda de manera libre e independiente, sujetándose su competencia a las contribuciones que la Entidad Federativa establezca a su favor.

No obstante, que no pueda establecer contribuciones, el Municipio es un verdadero sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, respecto de las contribuciones a que tiene derecho recibir, como ejemplo, el Código Fiscal para el Estado de Morelos en su artículo 8 reconoce al Municipio como autoridad fiscal y en su artículo 166 autoriza a las autoridades fiscales a exigir el cobro de los créditos fiscales por medio del procedimiento administrativo de ejecución.

Para el caso del Derecho Mexicano, encontramos la existencia de organismos fiscales autónomos, como lo son el IMSS e INFONAVIT, que son organismos descentralizados de la administración pública, competentes para exigir el pago, determinar, fiscalizar y cobrar las contribuciones omitidas por los sujetos pasivos y que tengan derecho a recibir. Las leyes podrán determinar que la naturaleza jurídica de un organismo descentralizado sea la de un organismo fiscal autónomo, por lo que podremos encontrar organismos fiscales autónomos tanto federales como locales.

Los organismos descentralizados son parte de la administración pública, no son entes de derecho privado en su conformación y operación, sino que son parte del Estado, en cualquiera de sus tres niveles. El artículo 45 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, determina que los organismos descentralizados son las entidades creadas por ley o decreto del Congreso de la Unión o por decreto del Ejecutivo Federal, con personalidad jurídica y patrimonio propios, cualquiera que sea la estructura legal que adopten.

⁸ Ríos Granados, Gabriela, *Manual de derecho fiscal*, México, UNAM-III, 2020, p. 119, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6278/11a.pdf>

⁹ De acuerdo con el principio de reserva de ley, las contribuciones solo pueden ser creadas por ley, entendida como aquellas normas de carácter general emanadas del poder legislativo mediante procedimiento legislativo.

Los organismos descentralizados son parte del Estado, no se separan de la función ejecutiva del Estado y su esfera competencial se encuentra prevista en una ley orgánica por cada organismo descentralizado, por lo que resultaría erróneo el considerarlos como sujeto activo de la relación jurídica tributaria, ya que el verdadero sujeto activo es el estado en sus tres niveles de gobierno. Los organismos fiscales autónomos son autoridades fiscales, así como lo es el SAT, no obstante, el que sean autoridades fiscales, no quiere decir, que sean sujeto activo de la relación jurídico-tributaria. El legislador en uso de la potestad tributaria podría en cualquier momento modificar la naturaleza de los organismos fiscales autónomos y establecer que sea el SAT u otro órgano desconcentrado la autoridad fiscal, respecto de las facultades que hoy en día les corresponden a los organismos fiscales autónomos, sin que se sustituyan los sujetos u objeto de la relación jurídica tributaria.

En conclusión, son sujeto activo de la relación jurídico-tributaria el Estado en sus tres niveles de gobierno, ya sea la Federación, los Estados, Ciudad de México o los Municipios.

1.1.2 Sujeto Pasivo de la RJT

El sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria es toda persona física o jurídico colectiva que se encuentre compelida a realizar una prestación a favor del sujeto activo, por haber coincidido su conducta con el hecho imponible.

Rodríguez lobato considera que “El sujeto pasivo es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada en favor del fisco, ya sea que se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal”¹⁰.

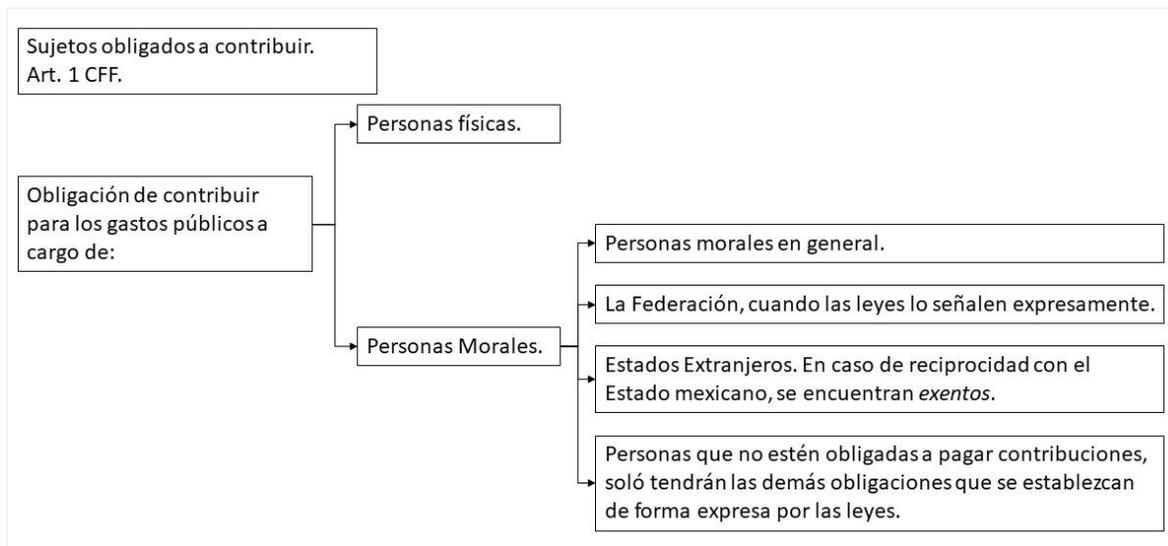
Para Sonia Venegas Álvarez el contribuyente es el principal obligado por las contribuciones y lo define como “aquella persona física o jurídica que realiza el hecho imponible y, consecuentemente está obligada al pago. En un sentido más amplio, se considera contribuyente a quien está obligado a soportar patrimonialmente el pago de los tributos (impuestos, tasas o contribuciones especiales) con el fin de financiar al Estado”¹¹.

¹⁰ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 146

¹¹ Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, p. 95

El Código Fiscal de la Federación no define al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria o de la obligación fiscal, sin embargo, regula en su artículo primero, quienes se encuentran obligados a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales.

En el siguiente esquema se expone a los sujetos obligados a contribuir para los gastos públicos en términos del artículo primero del CFF.



Respecto de la capacidad de las personas físicas o morales, como presupuesto de validez de los actos jurídicos, en materia fiscal se sustituye por la coincidencia del hecho generador con el hecho imponible. Al respecto, Margain expone que “En el derecho tributario los actos de los incapaces sí producen consecuencias o efectos fiscales”¹² y termina diciendo que “Para el derecho tributario todo ser o ente es capaz de derechos y obligaciones fiscales. Como limitaciones a esta regla tenemos a los actos que son nulificados; por falta de capacidad general o especial de una o de las dos partes que lo celebren”¹³.

Los actos de los incapaces en materia civil son nulos, así lo determinan los artículos 635 del Código Civil Federal; y 635 y 636 del Código Civil para el Distrito Federal, sin embargo, en materia fiscal, los actos de los incapaces producen consecuencias jurídicas desde el momento en que coincide el hecho generador con el hecho imponible. Esta hipótesis es reforzada por Gregorio Rodríguez Mejía, al decir que “la única capacidad para ser sujeto pasivo (...) es la llamada tributaria, que más que capacidad, es consecuencia de que se haya

¹² Margain Manatou, Emilio, *op. cit.*, p. 291

¹³ *Ibidem*, pp. 291-292

producido el hecho generador del crédito fiscal”¹⁴. En efecto, los incapaces para el derecho civil, no pueden interponer su falta de capacidad para incumplir con sus obligaciones fiscales, respecto de los hechos generadores que su actuación hubiere configurado.

En el derecho común, cuando el sujeto activo es idéntico al sujeto pasivo, la obligación se extingue por *confusión* de los sujetos. Manuel Bejarano Sánchez expone que “no es concebible que el derecho de cobrar y el deber de pagar se concentren en el mismo sujeto, ya que no habría de exigirse el pago a sí mismo y carecería de sentido que éste se efectuara para permanecer en el mismo patrimonio.”¹⁵ En materia fiscal existe la posibilidad de que se reúna la calidad de sujeto activo y de sujeto pasivo, respecto de las contribuciones que tenga derecho a recibir el estado en cualquiera de sus tres niveles de gobierno. Para el caso de las contribuciones federales, el artículo primero del Código Fiscal de la Federación, al determinar que la Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente, confirma la posibilidad de que se reúna a la Federación como sujeto activo y pasivo, sin que se extinga la obligación fiscal, respecto de los supuestos en que las leyes expresamente lo señalen.

Para el caso de los extranjeros, el artículo 31 de la constitución prevé que los mexicanos están obligados a contribuir al gasto público, tanto de la Federación, de las Entidades, Ciudad de México y del Municipio, omitiendo mencionar a los extranjeros. Sin embargo, el artículo primero constitucional les otorga la misma protección que a los mexicanos, por lo que, parafraseando a Margain, al tener los mismos derechos, es lógico que tengan las mismas obligaciones frente al Estado¹⁶.

De acuerdo con el artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, están obligados al pago de dicho impuesto, las personas físicas y morales residentes en México, las residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país y las residentes en el extranjero con fuente de riqueza situadas en el territorio nacional.

Al respecto, Rodríguez Lobato expone que:

¹⁴ Rodríguez Mejía, Gregorio, «Obligaciones fiscales» en Boletín de Derecho Comparado, México, Ciudad de México, 1997, XC, <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3515/4182>

¹⁵ Bejarano Sánchez, Manuel, *Obligaciones civiles*, 6a. ed., México, Oxford, 2010, p.438

¹⁶ Margain Manatou, Emilio, *op. cit.*, p.295

Aun cuando el precepto constitucional mencionado sólo refiere a la obligación de los mexicanos, ello no significa que sea obligación exclusiva de los nacionales, pues ni esta disposición ni ninguna otra de la misma Constitución prohíbe que los extranjeros tributen en México cuando sean residentes en el país, en él tengan un establecimiento permanente o se encuentre en él la fuente de riqueza.¹⁷

Mientras la constitución impone la obligación de *contribuir* a los mexicanos, omitiendo regular sobre los extranjeros, la ley del ISR no distingue por aspecto de nacionalidad a las personas sujetas a la legislación fiscal. En un ejercicio de interpretación armónica entre la Constitución Federal y de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, podemos decir, que las personas extranjeras están sujetas a la legislación fiscal, de igual manera que las personas con nacionalidad mexicana, respecto a las obligaciones fiscales originadas a partir de la coincidencia del hecho generador con el hecho imponible.

Referente a la figura del contribuyente como sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, en la doctrina se prevé la existencia del *contribuyente de derecho* y el de *hecho*. En general, la doctrina aborda el tema diciendo que el único relevante, para efectos del cumplimiento forzoso de la obligación fiscal, es el de *derecho*, que es el sujeto obligado por la ley fiscal, mientras que el de *hecho* es quien soporta patrimonialmente la carga tributaria. En caso de incumplimiento la autoridad fiscal, al tener una relación jurídica con el contribuyente de *derecho*, puede exigirle a éste el cumplimiento de la obligación fiscal; lo que no puede hacer, referente al contribuyente de *hecho*. En la mayoría de las ocasiones ambas condiciones pueden recaer en la misma persona, sin embargo, existe la posibilidad de que el contribuyente de *derecho* y el de *hecho* sean personas diferentes, tal es el caso de los impuestos indirectos.

Sonia Venegas Álvarez afirma que “La doctrina distingue entre contribuyente de derecho y contribuyente de hecho. El primero es el obligado al pago frente a las autoridades hacendarias, mientras que el segundo es quien soporta materialmente la carga del tributo”¹⁸, para después complementar al decir que “Para la ley el único jurídicamente vinculado, y por ende el único que tiene derechos y obligaciones, es el contribuyente de derecho. Esto es, el

¹⁷ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 155

¹⁸ Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, p. 95

sujeto pasivo no cambia su estatus frente al fisco: el contribuyente de hecho no tiene una relación con las autoridades”¹⁹.

Para efectos de obligaciones fiscales, es el contribuyente de derecho, un verdadero sujeto pasivo de la relación tributaria, puesto que, en caso de incumplimiento de las obligaciones a su cargo, el sujeto activo puede exigirle el pago de los créditos fiscales o imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales en su contra.

Es menester comprender que en la doctrina se distingue entre el contribuyente, el responsable solidario y los terceros como sujetos con diversa responsabilidad frente al estado. El contribuyente, se distingue por ser el sujeto que realizó el hecho generador de obligaciones fiscales y que tiene responsabilidad por actos propios; De la Garza lo nombra como “causante o contribuyente”²⁰. No se excluye al responsable solidario ni al tercero como sujetos con responsabilidades en materia fiscal frente al estado o sujeto activo, solo se añade que dicha responsabilidad responde a causas diferentes. Tanto el responsable solidario como el tercero encuentran su responsabilidad por encontrarse en el supuesto normativo previsto como generador de obligaciones fiscales, sin embargo, su responsabilidad es diferente a la del contribuyente que responde por actos propios.

A manera de conclusión, Tanto las personas físicas como las morales o jurídicas, se constituyen en sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria en el momento en que realizan el hecho imponible, quedando como consecuencia, obligados a satisfacer una prestación a favor del estado. Tanto mexicanos como extranjeros, el propio Estado en sus tres niveles de gobierno y Estados extranjeros, pueden ser sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, cuando su actuar se identifique con todos los elementos del hecho imponible, y sin que exista disposición expresa que los exceptúe de la sujeción a la ley fiscal.

1.1.3 Responsable Solidario

El responsable solidario es una figura jurídica introducida por el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación. Dicho precepto se olvida de definirlo y solo se limita a dar un listado

¹⁹ *Idem*

²⁰ De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 19va. ed., México, Porrúa, 2001, p.492

de casos de quienes serán responsables solidarios del contribuyente, y termina diciendo que la responsabilidad solidaria comprenderá a los accesorios, con excepción de las multas.

Bejarano Sánchez entiende a la solidaridad como una modalidad de las obligaciones por complejidad de los sujetos, al respecto expone que “La solidaridad es una modalidad de las obligaciones caracterizada por la existencia de sujetos múltiples que pueden exigir o deben cumplir la prestación en su integridad, sea por haberlo convenido así o porque la ley lo impone”²¹.

En la solidaridad los coacreedores o codeudores conforman un consorcio común; cuando existe pluralidad de acreedores solidarios estamos en presencia de solidaridad activa, mientras que en el caso de pluralidad de deudores solidarios estamos en presencia de solidaridad pasiva. En estos casos, cualquiera de los acreedores solidarios puede exigir a cualquiera de los deudores solidarios, el cumplimiento total de la prestación debida, y en contra posición, el deudor solidario al que le es exigido el pago, tiene la obligación de cumplir en su totalidad. Bejarano explica que el cumplimiento de la prestación debe de ser total, de acuerdo con el principio de unidad de objeto, “pues todos los codeudores deben un solo y mismo objeto a todos los coacreedores”²².

La solidaridad puede ser convencional o legal, en la primera es voluntad de las partes conformar un consorcio activo o pasivo o ambos, con responsabilidad solidaria, mientras que, en la segunda, la ley es la que determina la responsabilidad solidaria. En palabras de Bejarano “Tratándose de solidaridad legal, la norma jurídica general corresponsabiliza o impone a dos o más personas la necesidad de responder de una deuda en su integridad frente al acreedor común; es la ley la que crea ese consorcio o grupo responsable”²³

Para el caso que nos ocupa, el responsable solidario al ser regulado en el artículo 26 del CFF, tiene como origen a la norma general y por consecuencia, estamos en presencia de solidaridad legal. Incluso en la fracción VIII del artículo 26 del CFF, se contempla que es responsable solidario del contribuyente, quien manifieste su voluntad de asumir la

²¹ Bejarano Sánchez, Manuel, *op. cit.*, p. 484

²² *Ibidem*, p. 488

²³ *Ibidem*, p. 486

responsabilidad solidaria, por lo que el único origen de la responsabilidad solidaria del responsable solidario es la ley.

Venegas Álvarez se limita a decir que el responsable solidario es uno de los sujetos que se encuentra legitimado para realizar el pago de la contribución, al respecto expone que “También están legitimados para realizar el pago aquellos quienes la ley impone la obligación de efectuarlo, como es el caso de los retenedores, sustitutos, responsables y representantes, a quienes, como se señaló, el CFF trata como responsables solidarios en su art. 26”²⁴.

Sánchez Piña agrega que la responsabilidad solidaria del artículo 26 del CFF “Entabla para nosotros una situación jurídica característica del derecho tributario; pues para establecer este amplio y rígido sistema de solidaridad legal, el legislador tuvo que inspirarse en fines prácticos de garantía del fisco y motivos particularmente disciplinarios y represivos”²⁵ y termina exponiendo que no se debe de perder de vista que se trata de una responsabilidad por deuda ajena.

Por su parte Ortega Maldonado alega que los sujetos responsables por solidaridad son quienes “pagan la prestación debida por el sujeto pasivo principal, cuando éste no lo ha hecho”²⁶ y muestra como ejemplos a los sujetos contenidos en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación y 50 del Código Fiscal del Estado de Morelos.

Rodríguez Lobato considera al contribuyente y al responsable solidario como sujetos pasivos del crédito fiscal y expone que:

La ley tributaria mexicana acoge la separación entre titularidad de la deuda y responsabilidad de pago; por lo tanto, distingue entre deudor o responsable directo y deudor o responsable indirecto; sin embargo, no define a ninguno de los dos en forma específica. En relación con el deudor directo, ya hemos dicho que el actual Código Fiscal de la Federación no lo define, y respecto del responsable indirecto, el ordenamiento mencionado tampoco da una definición y sólo hace, en el artículo 26,

²⁴ Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, p.104

²⁵ Sánchez Piña, José de Jesús, *op. cit.*, p. 168

²⁶ Ortega Maldonado, Juan Manuel, Primer curso de derecho tributario mexicano, México, Porrúa, 2004, p.

*una enumeración de quienes tienen la responsabilidad indirecta, agrupándolos a todos bajo el rubro de responsables solidarios*²⁷.

Resulta poco didáctico tratar de enlistar las cualidades de quienes son considerados responsables solidarios; siguiendo las ideas de Sánchez Piña, el parámetro del legislador para determinar los supuestos de responsabilidad solidaria fue el de garantizar el interés del fisco o, dicho en otras palabras, el pago oportuno y completo de las contribuciones, ya sea por el propio contribuyente o por un tercero con una situación especial frente a él. Una de las ideas que explican el origen de la responsabilidad solidaria es que, el sujeto responsable solidario tiene una especial situación que puede hacer que el contribuyente cumpla o incumpla con sus obligaciones fiscales, por ejemplo, quien ejerce la patria potestad o la tutela, puede realizar diversos actos con tal de omitir o cumplir las obligaciones fiscales a cargo del representado, puede decidir si cumplir o no, en representación del menor o incapaz; de la misma manera, la omisión de un notario público de retener las contribuciones causadas, en actos jurídicos a los cuales les dio fe pública, tiene como consecuencia que el contribuyente incumpla con el pago de la contribución.

En adición, el artículo 6 del CFF determina que para el caso de los retenedores que omitieran retener el impuesto causado, están obligados a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido y el artículo 26 en su fracción I los considera como responsables solidarios.

Como conclusión, el responsable solidario, es aquella persona que tiene la obligación de pagar el adeudo del contribuyente o causante, cuando éste no lo hace, por encontrarse en alguno de los supuestos del artículo 26 del CFF, de acuerdo con las reglas y límites del mismo precepto. Tiene responsabilidad diferente a la del contribuyente, la cual está limitada a la contribución y los accesorios previstos en los supuestos de dicho artículo, no abarca sanciones. En contraste, la autoridad fiscal tiene una relación jurídica con el responsable solidario, la cual le permite exigirle el pago de las contribuciones omitidas por el contribuyente y sus accesorios, de acuerdo con las reglas y límites del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

²⁷ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 156

1.1.4 El tercero

Rafael de Pina define al tercero como “Quien no es parte en un acto, contrato o proceso”²⁸. Al respecto, de lo que no es parte el *tercero*, es de la llamada *obligación tributaria* consistente en el pago de una cantidad de dinero por concepto de contribuciones, puesto que los obligados al pago son el contribuyente, que responde por deuda propia, y el responsable solidario, que responde por deuda ajena.

Una vez aclarado que el *tercero* no es parte de la *obligación tributaria* del contribuyente o del responsable solidario, por no encontrarse obligado a su pago, debemos de comprender que puede estar obligado a realizar ciertas prestaciones formales a favor del Estado, por encontrarse en una situación especial que lo relacione al contribuyente. En todo caso, puede tener a su cargo, obligaciones de carácter formal, por encontrarse en una situación que lo relacione al contribuyente, pero el tercero nunca responde por el incumplimiento de aquél.

El artículo 41-A del Código Fiscal de la Federación, determina la facultad de las autoridades fiscales para solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o *terceros*, datos, informes o documentos adicionales, que consideren necesarios para aclarar la información asentada en las declaraciones de pago provisional o definitivo, del ejercicio y complementarias, así como en los avisos de compensación. Dicho artículo, contempla que la oportunidad para ejercer la facultad es en un plazo no mayor de tres meses siguientes a la presentación de las citadas declaraciones y avisos. Además, prevé un plazo de 15 días para cumplir con lo solicitado por la autoridad, siguientes a la fecha en que surtiera efectos la notificación de solicitud y termina diciendo que no se considera que las autoridades fiscales inician el ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando únicamente soliciten datos, informes y documentos.

Al respecto, Rodríguez Lobato comenta que “Debe tenerse cuidado de no confundir este procedimiento de aclaración a requerimiento de la autoridad con el procedimiento de aclaración a petición del contribuyente y que está previsto en el artículo 33-A del Código Fiscal de la Federación”²⁹.

²⁸ De Pina Vara, Rafael, *Diccionario de Derecho*, 36va. ed., México, Porrúa, 2007, p. 471

²⁹ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 229

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación prevé las facultades de comprobación con que cuenta las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios, los *terceros con ellos relacionados*, los asesores fiscales, las instituciones financieras; las partes contratantes o integrantes, en el caso de cualquier otra figura jurídica, han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales. Un ejemplo de una facultad de comprobación respecto de los terceros con relación es la de requerir para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la *contabilidad*, así como los *datos, otros documentos o informes* que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión, contenida en la Fracción II de dicho precepto.

Respecto de las facultades de comprobación, Rodríguez Lobato considera que “Compete a las Administraciones de Aduanas y de Auditoría Fiscal Federal la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes y de los terceros ajenos a la relación tributaria en materia de pago de las contribuciones”³⁰.

Sonia Venegas comenta que “En los procedimientos de fiscalización, la autoridad tributaria puede requerir al contribuyente, a los responsables o a terceros que rindan algún tipo de informe o presenten alguna documentación”³¹.

En el artículo 89 del Código Fiscal de la Federación se prevén infracciones cuya responsabilidad recae en terceros. Este tipo de infracciones responde al intento del legislador de impedir que los terceros con alguna relación con el contribuyente ayuden o induzcan a éste, a incumplir sus obligaciones tributarias, ya sean materiales o formales.

³⁰ *Ibidem*, p. 234

³¹ Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, p. 148

Supuestos por los que pueden ser infraccionados los terceros, artículo 89 CFF
I. Asesorar, aconsejar o prestar servicios para omitir el pago de contribuciones.
II. Colaborar en la alteración o la inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.
III. Ser cómplice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales.
IV. Permitir o publicar a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

También determina que no se incurrirá en la infracción a que se refiere la Fracción I del comentado artículo, cuando se manifieste en la opinión que se otorgue por escrito que el criterio contenido en ella es diverso a los criterios dados a conocer por las autoridades fiscales en los términos del inciso h) de la fracción I del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación o bien, manifiesten también por escrito al contribuyente que su asesoría puede ser contraria a la interpretación de las autoridades fiscales.

Referente a las infracciones que pueden ser responsabilidad del tercero, cabe mencionar que esta responsabilidad recae en el tercero por actos propios y no por actos del contribuyente o responsable solidario. El tercero no tiene responsabilidad por deuda ajena, como el responsable solidario la tiene, simplemente responde por las infracciones que actualizan sus acciones u omisiones y se encuentra obligado a soportar materialmente las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, así como a cumplir con los requerimientos que la autoridad fiscal le solicite en términos del artículo 41 CFF.

La autoridad fiscal tiene una relación jurídica con el tercero, la cual la faculta para solicitar al tercero la exhibición de su contabilidad, información, datos o contratos, en términos del artículo 41-A del CFF, ejercer en contra del tercero alguna de las facultades de comprobación contenidas en el artículo 42 del CFF, y adicionalmente, el tercero puede incurrir en las infracciones contenidas en el artículo 89 del CFF.

1.2 Nacimiento de la obligación

En México 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, así lo dispone el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

Emilio Margain expone que “la obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley”³².

Por su parte, Rodríguez Lobato considera que el momento del nacimiento de la obligación tributaria se relaciona con el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se configura el hecho generador. A decir, expone lo siguiente “El hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa; por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible”³³.

Sonia Venegas complementa las ideas antes expuestas, al considerar que “El presupuesto de hecho abarca los elementos necesarios para que la obligación tributaria quede configurada; si llegara a faltar alguno de ellos no se tendría por acaecido el hecho generador y no surgiría a la vida jurídica la obligación tributaria”³⁴.

Luis Humberto Delgadillo considera que la importancia del momento del nacimiento de la obligación tributaria es la determinación de la ley aplicable y expone que “el momento del nacimiento de una obligación no coincide con el de su exigibilidad, ya que por su naturaleza especial requiere del transcurso de un cierto plazo para que sea exigible”³⁵.

En México, el momento del nacimiento de la obligación tributaria coincide con el momento en que se realiza el hecho o acto jurídico que coincide con todos los elementos del hecho imponible. En pocas palabras, la obligación tributaria nace en el momento en que se realiza el hecho generador. La importancia del momento en que nace la obligación tributaria radica en las disposiciones legales aplicables, el computo del plazo para que la autoridad fiscal pueda determinar la obligación omitida y para determinar el momento de prescripción de obligaciones y caducidad de las facultades de comprobación.

³² Margain Manautou, Emilio, *op. cit.*, p.305

³³ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 118

³⁴ Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, p. 98

³⁵ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Delgadillo Lozano, Sihemi, *op. cit.*, p. 104

1.2.1 Las obligaciones formales

Al igual que en las obligaciones de derecho común, el objeto de las obligaciones fiscales puede ser *dar, hacer, no hacer o tolerar*.

En la doctrina podemos encontrar que, las obligaciones tributarias cuyo objeto sea *dar*, se le denominan obligaciones sustantivas, materiales o principales, mientras que las obligaciones cuyo objeto sea *hacer, no hacer o tolerar* se le denominan obligaciones formales, secundarias o accesorias.

Algunos autores clasifican a las obligaciones de dar como *obligaciones principales*, y a las de hacer, no hacer o tolerar como *obligaciones secundarias o accesorias*, al respecto, Luis Humberto Delgadillo expone que:

Hay que aclarar que esta diferenciación carece de base, toda vez que lo accesorio implica dependencia y, por lo tanto, sólo podría existir si existe aquella de la que se supone se deriva, lo cual, como podemos darnos cuenta, no se da en el caso de las obligaciones tributarias, ya que las obligaciones de hacer o no hacer son independientes de las de dar y, es más, aquéllas pueden existir aun sin que existan éstas, o subsisten aun después de que se haya extinguido la obligación principal.³⁶

En el apartado 1.1 La relación jurídico-tributaria, expusimos la posibilidad de que, en ciertas ocasiones, el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, solo tuviere a su cargo, obligaciones tributarias de carácter formal, y por consecuencia, que en ningún momento genere obligaciones tributarias cuyo objeto sea dar, al no encuadrar su actividad con los elementos del hecho imponible. Esto refuerza el argumento de Humberto Delgadillo, puesto que, en todos los casos, el sujeto pasivo encuentra a su cargo, obligaciones tributarias formales; pudiendo o no, generar obligaciones tributarias materiales. Ni las obligaciones tributarias de dar son principales, puesto que no es esencial que se generen para que exista una relación jurídico-tributaria; ni las obligaciones tributarias de hacer, no hacer o tolerar son secundarias o accesorias a las principales, ya que su existencia no se encuentra vinculada a la existencia de las obligaciones de dar.

³⁶ *Ibidem*, p. 100

Refugio de Jesús considera que las obligaciones distintas a la de entregar dinero al estado, son complementarias de esta última y tienen como finalidad “facilitar, controlar y vigilar su cumplimiento en debida forma”³⁷. Además, expone que todas las obligaciones fiscales son principales, puesto que son sancionables en caso de incumplimiento.

Rodríguez Lobato respecto de las obligaciones formales, considera que “son de naturaleza administrativa o de policía tributaria y sin ellas la obligación derivada de la causación del tributo difícilmente podría hacerse efectiva”³⁸ y termina diciendo que “Las obligaciones de hacer se relacionan con la determinación de los créditos fiscales; las de no hacer, con la prevención de la evasión fiscal; y las de tolerar, con la represión a la evasión fiscal”³⁹.

Las obligaciones formales son aquellas cuyo objeto sea hacer, no hacer o tolerar, son independientes a las obligaciones sustantivas o materiales y tienen gran importancia, ya que, sin ellas, difícilmente se podrían hacer efectivas las obligaciones derivadas de la causación de la contribución.

1.2.2 Las obligaciones materiales

En México, ni el Código Fiscal de la Federación, ni ninguna otra ley del sistema fiscal mexicano, da una definición de obligación formal, ni de obligación material. Caso contrario, en España, en su Ley General Tributaria⁴⁰, en el artículo 17.3 define a las obligaciones tributarias materiales como “las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias”. A su vez, en el mismo ordenamiento, en el artículo 19, se determina que la obligación tributaria principal es la que tiene por objeto el *pago* de la cuota tributaria. De misma forma, las obligaciones de realizar pagos a cuenta y las accesorias tienen como objeto un *pago* a favor de la administración tributaria. Este tipo de clasificación que determina dicha ley española resulta un primer acercamiento a la obligación material, sin embargo, resulta insuficiente su contenido para el caso del estudio de las obligaciones fiscales en México.

³⁷ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, Ciudad de México, McGraw-Hill, 2000, p. 227

³⁸ Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 105

³⁹ *Idem*

⁴⁰ Ley 58/2003, 2003, España, <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>

En la doctrina mexicana mucho se habla sobre la *obligación tributaria o fiscal principal* la cual consiste en la entrega que hace el contribuyente al estado, de una cantidad de dinero por concepto de contribuciones. No obstante, la obligación material no solo se refiere a aquella entrega de dinero que hace el contribuyente al estado.

Al estudiar a la obligación material, tenemos que atender a su objeto y no al sujeto. La obligación material es aquella cuyo objeto es un *dar*. En atención de que la relación jurídica tributaria está constituida por el conjunto de obligaciones y derechos que se deben los sujetos, encontramos que son obligaciones materiales:

1. La mal llamada obligación tributaria principal, la cual consiste en la entrega de una cantidad de dinero que hace el contribuyente al estado por haber causado contribuciones a su cargo.
2. Las obligaciones de devolución que corren a cargo del estado, las cuales consisten en la entrega que hace el estado al contribuyente de una cantidad de dinero. La obligación de devolución nace por que el contribuyente hubiere realizado un pago de lo indebido o haber presentado un saldo a favor, de acuerdo con el artículo 22 de CFF.

1.3 Formas de Extinguir la obligación

Rafael de Pina denomina a la extinción de la obligación como la “desaparición del vínculo obligacional existente entre dos o más personas en virtud de causa legítima”⁴¹.

Las formas de extinguir la obligación son aquellas figuras jurídicas en virtud del cual, dejan sin efecto a la obligación, y por consecuencia, hacen que se diluya el vínculo obligacional. Para el caso de las obligaciones tributarias, son formas de extinguir la obligación, el pago, la condonación, hoy hablamos de reducción, en virtud de la reforma y adición a la Carta Magna en su artículo 28, la compensación y la prescripción; a la par encontramos figuras con consecuencias similares como el acreditamiento y la caducidad de las facultades de comprobación. Cabe mencionar, que las obligaciones en materia fiscal son diferentes a la relación jurídico-tributaria; esta última es un conjunto de obligaciones que se deben el sujeto activo y el pasivo; mientras que una obligación formal o material, es parte de la relación jurídica tributaria. El que se extinga el vínculo obligacional respecto de una

⁴¹ De Pina Vara, Rafael, *op. cit.*, p.282

obligación, no quiere decir que se diluya la relación jurídico-tributaria; al contrario, la relación jurídico-tributaria prevalece.

1.3.1 Pago

El pago es una forma de extinción de las obligaciones, por medio del cual se realiza el objeto de la obligación en su totalidad e identidad.

Manuel Bejarano entiende al pago como *el cumplimiento de la obligación*. Expone que “Se paga al dar una cosa, prestar un servicio u observar la abstención objeto de una obligación, trátase de obligaciones de dar, hacer, o de no hacer”⁴².

Sergio Francisco De la Garza expone que “El pago es el modo de extinción por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión crediticia del sujeto activo”⁴³.

Es común encontrar a quienes exponen que la obligación tributaria se paga al entregar la cantidad de dinero debida al Estado por concepto de contribuciones, lo que resulta erróneo, ya que solo se está contemplando, en este caso, al cumplimiento que hace el contribuyente respecto de obligaciones materiales, olvidándose de las demás obligaciones que contiene la relación jurídico-tributaria. Al respecto el Código Fiscal de la Federación prevé algunas reglas para el pago de la obligación fiscal, en su artículo 6 determina la época de pago, mientras que en su artículo 20 regula la forma de pago de las contribuciones y sus accesorios, la cual es en efectivo y por regla general en moneda nacional. En particular, el artículo 20 comentado aumenta la confusión, al decir que las *contribuciones* se pagan en efectivo y por regla general, en moneda nacional; no obstante, se refiere a las obligaciones derivadas de la causación de una contribución y de sus accesorios; olvidándose de regular sobre la forma de pago de las obligaciones formales. Resultaría didáctico que en el Código Fiscal de la Federación se determine que, respecto de las obligaciones de carácter formal, su cumplimiento se verifica al realizarse la prestación debida, sea de hacer, no hacer o de tolerancia.

⁴² Bejarano Sánchez, Manuel, *op. cit.*, p. 298

⁴³ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 595

De la Garza entiende que el pago, no solo puede hacerse en efectivo, puesto que no todas las obligaciones tributarias son de naturaleza material, al respecto expone lo siguiente:

El objeto del pago es la realización de la prestación en que consiste la obligación tributaria. En las obligaciones tributarias sustantivas el objeto es la entrega de una cantidad de dinero o de otros bienes en especie. En cambio, en las obligaciones tributarias formales, el objeto es la realización de un hecho positivo, o de un hecho negativo, que puede ser una simple abstención o una tolerancia⁴⁴.

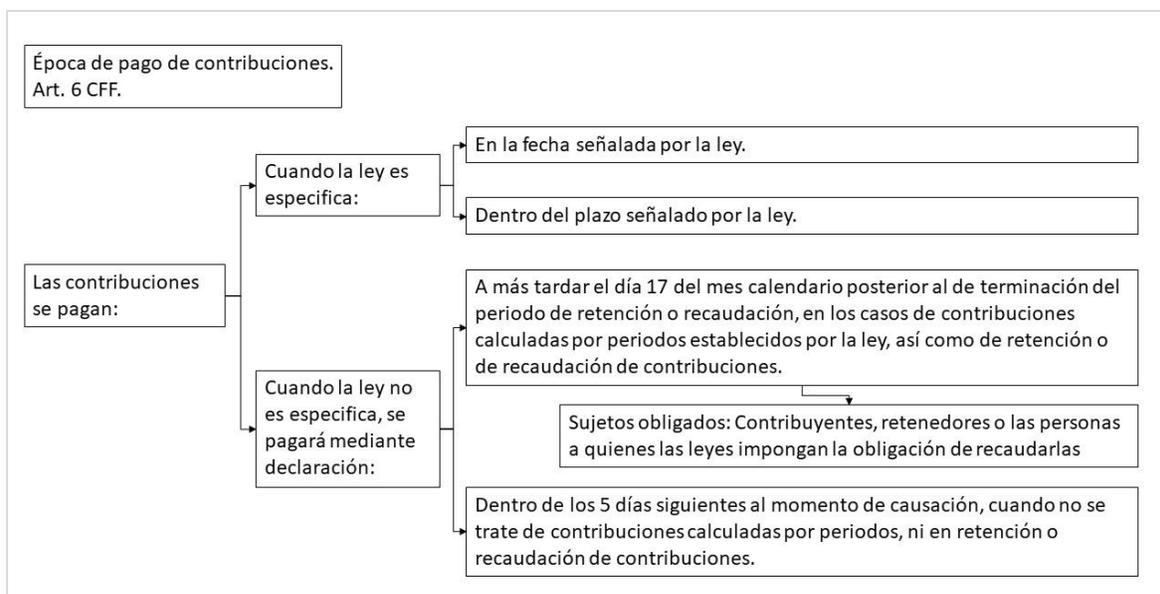
Cabe mencionar que, De la Garza comenta que el objeto del pago está sujeto a los principios de identidad, integridad e indivisibilidad, los cuales se traducen en que, el objeto del pago sea idéntico al objeto de la obligación tributaria, se tiene por pagado hasta que se cumpla en su totalidad y debe de hacerse en una sola operación.

En secciones anteriores hemos expuesto que se encuentran obligados al cumplimiento de obligaciones fiscales, el contribuyente, el responsable solidario y terceros a la relación jurídica tributaria; como consecuencia, son estos sujetos quienes se encuentran obligados al pago de obligaciones fiscales, tanto materiales como formales. A la par, el Estado como sujeto activo de la relación jurídica tributaria, se encuentra obligado al pago de las obligaciones que el contribuyente tiene en su contra, nos referimos a las obligaciones de pago por devolución de saldo a favor o pago de lo indebido.

De manera general, las obligaciones fiscales deben de ser cumplidas en la fecha o dentro del plazo específico previsto por la ley. Cada obligación fiscal tendrá la época de pago prevista por su ley, sin embargo, el legislador determino en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, reglas específicas para el pago de contribuciones cuando la ley no sea específica en la época de pago.

En el siguiente esquema se encuentran las reglas previstas por el artículo 6 del CFF para el caso de la época de pago de las contribuciones:

⁴⁴*Ibidem*, p.600



El pago que hace el contribuyente, respecto de obligaciones tributarias materiales responde a criterios de validez según la época de pago, el lugar de pago y la forma de pago. Al respecto, los artículos 6 y 20 del Código Fiscal de la Federación regulan dichos aspectos.

Respecto de la falta de pago, Humberto Delgadillo expone que “mientras no se venza o transcurra la época de pago, la obligación fiscal no será exigible, de donde deriva que la calidad de exigibilidad se genera por la falta de pago oportuno”⁴⁵. De conformidad al artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución.

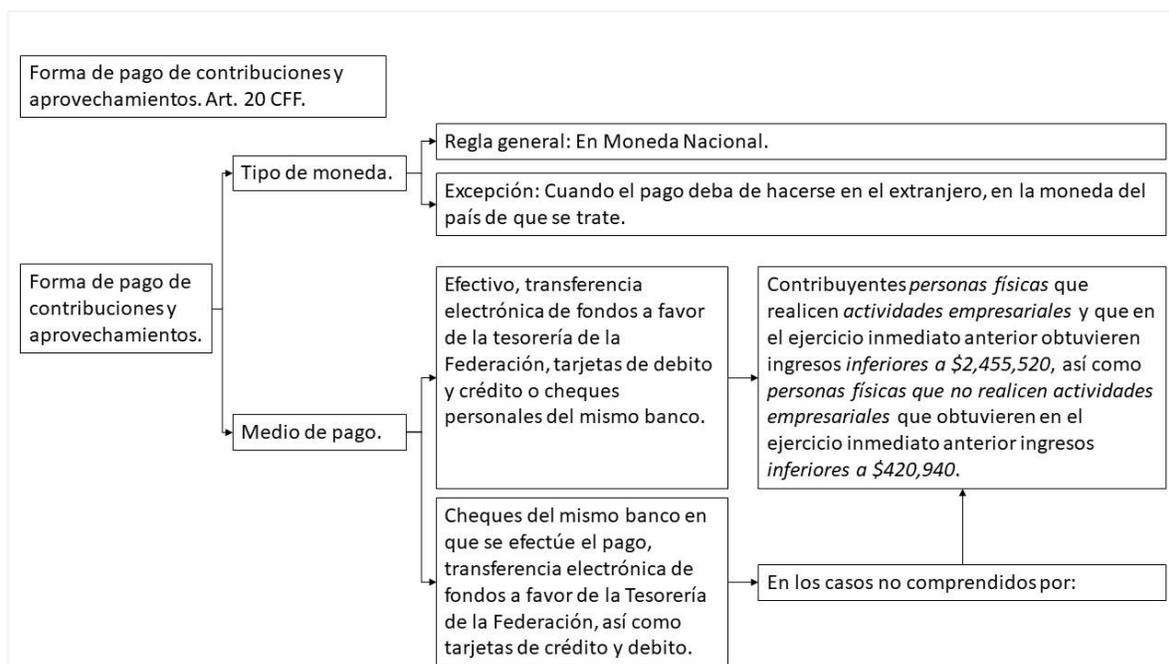
El artículo 66 del Código Fiscal de la Federación abre la posibilidad para que, previa solicitud del contribuyente, la autoridad fiscal autorice el pago de contribuciones omitidas y sus accesorios a plazos, ya sea en parcialidades o diferido, sin que dicho plazo exceda de doce meses para pago diferido y de treinta y seis meses para el pago en parcialidades.

Con relación al lugar de pago, Sonia Venegas afirma que, “se han establecido como reglas tanto las transferencias como el pago directo en instituciones financieras autorizadas, preferentemente los bancos. De manera excepcional, en algunos casos se puede pagar en las oficinas recaudadoras de la autoridad u organismo fiscales autónomo”⁴⁶.

⁴⁵ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Delgadillo Lozano, Sihemi, *op. cit.*, p.135

⁴⁶ Venegas Álvarez, Sonia, *op. cit.*, p. 106

En relación con la forma de pago, en el artículo 20 del CFF, se regula la forma de pago para contribuciones y aprovechamientos. Cabe mencionar que dicha regulación se refiere a la forma en que deberán de pagar los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, para el caso de obligaciones materiales originadas por la causación de contribuciones y aprovechamientos.



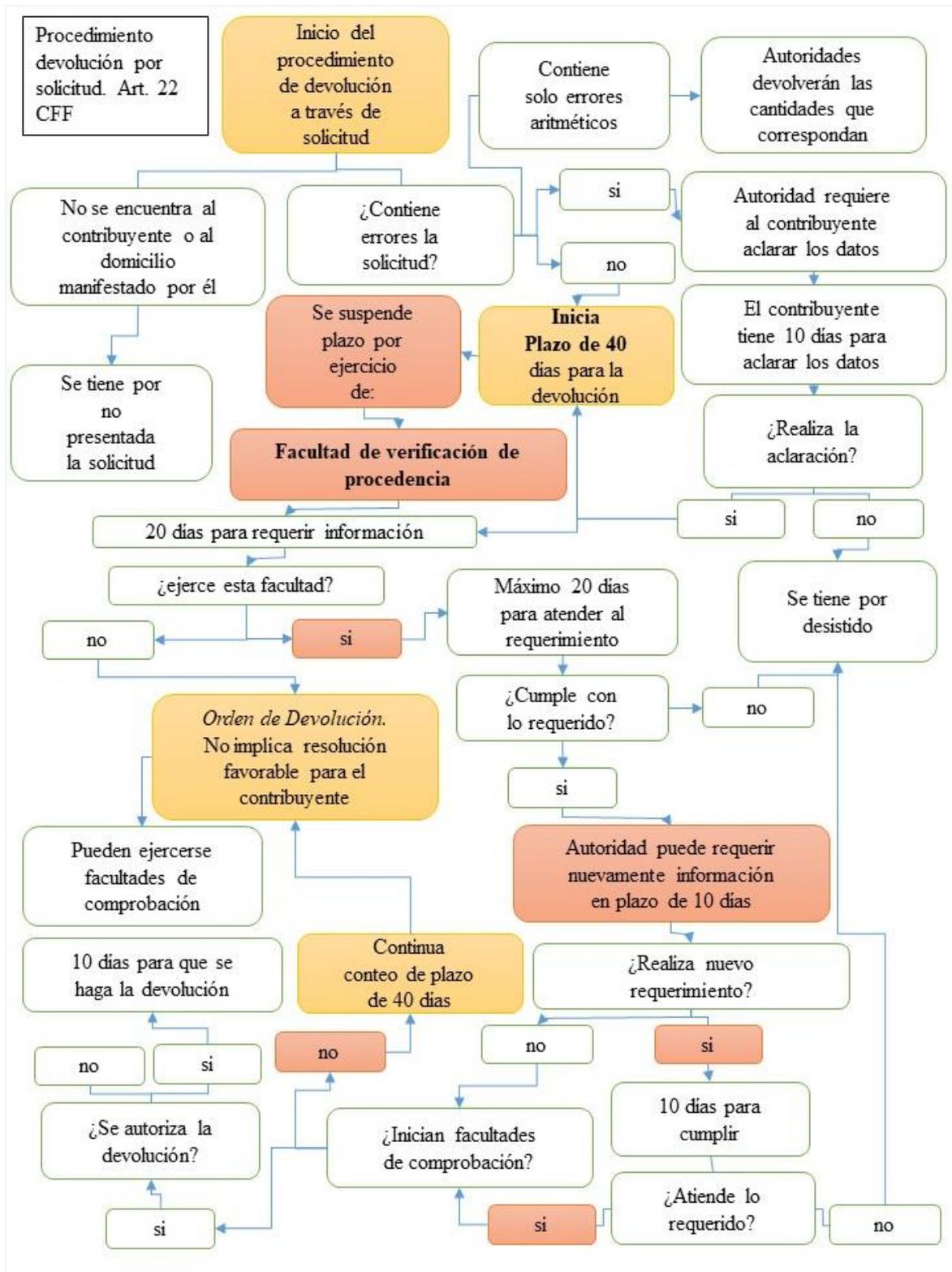
Ya se ha mencionado que, en ocasiones, el Fisco tiene en su contra obligaciones materiales, de las cuales, el contribuyente puede exigir su cumplimiento. Estamos hablando de la obligación de devolución de cantidades que tiene a su favor el contribuyente, por concepto de saldo a favor o por pago de lo indebido.

Refugio de Jesús Fernández Martínez expone que la obligación de devolución de cantidades pagadas indebidamente o que procedan conforme a las leyes fiscales, nace en el momento en que se presenta la declaración correspondiente, cuando se trate de “actos de autodeterminación del contribuyente”⁴⁷, o en el momento en que el acto queda insubsistente o sin efectos, cuando el pago se derive del cumplimiento de un acto de autoridad.

La devolución puede iniciarse de oficio o a través de solicitud del interesado. En el artículo 22 del CFF se regula el procedimiento para las devoluciones iniciadas a través de solicitud

⁴⁷ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *op. cit.*, p. 300

de parte interesada. Los artículos 22-A, 22-B, 22-C y 22-D, complementan la regulación de la devolución iniciada por solicitud.



En el procedimiento para devolución por inicio a través de solicitud, se contempla la posibilidad de ejercicio de *facultad de verificación de procedencia*, la cual es la oportunidad de la autoridad para requerir al solicitante datos, informes o documentos adicionales, por hasta 2 ocasiones, con el propósito de cerciorarse que la devolución solicitada tenga o no, sustento material para autorizarse. En el segundo de los requerimientos, la autoridad solo podrá pedir información adicional sobre los datos, informes o documentos solicitados en el primer requerimiento.

El pago es la forma normal de extinción de las obligaciones tributarias, ya que representa la realización del objeto de la obligación, dicho en otras palabras, es el cumplimiento del objeto de las obligaciones. Tanto el sujeto pasivo como el sujeto activo de la relación jurídica tributaria tienen distintas obligaciones, las cuales tienen que cumplir. El contribuyente cumple al realizar el objeto de la obligación, ya sea dar, hacer o no hacer. El Estado como sujeto activo de la relación jurídico-tributaria puede tener a su cargo, obligaciones de *devolución* de acuerdo a las reglas del artículo 22 CFF, las cuales son cumplidas o pagadas, al entregar la cantidad debida al contribuyente.

1.3.2 Condonación

La condonación es la forma de extinción de las obligaciones por la cual, el acreedor renuncia a su derecho y como consecuencia, libera al deudor del cumplimiento de la obligación.

En materia fiscal se regula la condonación en los artículos 39, fracción I y 74 del Código Fiscal de la Federación. En dichos preceptos se hace distinción entre condonación de contribuciones y sus accesorios y condonación de multas.

Respecto de la condonación de contribuciones y sus accesorios, la podrá realizar el ejecutivo federal mediante resoluciones de carácter general, ya sea de forma total o parcial, cuando se haya afectado o se trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos, plagas o epidemias.

En palabras de Luis Humberto Delgadillo:

Como se ve, en estos casos la finalidad es suavizar la carga tributaria en alguna región o en alguna rama de actividad, siempre debido a la equidad; y para que opere deberán cumplir los siguientes requisitos:

- 1. La debe otorgar el Ejecutivo Federal.*
- 2. Debe ser general.*
- 3. Procede por región o por rama de actividad.*
- 4. Debe estar autorizada por la ley⁴⁸.*

La condonación de contribuciones y sus accesorios debe de ser extraordinaria y de carácter general; en caso contrario, “implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes y el ejercicio caprichoso del poder por parte de los administradores del impuesto”⁴⁹.

Las normas de carácter general que emita el Ejecutivo Federal ejerciendo la facultad conferida en el artículo 39, fracción I del CFF, deberán señalar las contribuciones a que se refieren, así como, el monto o proporción de los beneficios, plazos que abarquen y los requisitos que deban ser cumplidos por los contribuyentes beneficiados.

Cabe resaltar que mediante decreto publicado en el DOF con fecha de 06/03/2020, se reformo el primer párrafo del artículo 28 de la Constitución Federal, agregando al texto, la parte relativa a *prohibición de condonaciones de impuestos*, en los términos y condiciones que fijen las leyes. Al respecto, solo el artículo 39 fracción I del CFF contempla la condonación de contribuciones y sus accesorios, mediante reglas de carácter general y bajo los supuestos contemplados en el mismo. La condonación de impuestos está prohibida por el artículo 28 constitucional, sin embargo, acepta excepción bajo los términos del artículo 39 fracción I del CFF.

Referente a la condonación de multas, hoy reducción; esta figura jurídica se encuentra en el artículo 74 del CFF, en donde no se distingue en su regulación, a la reducción total o parcial, como los códigos fiscales de la federación de 1938 y 1976 si lo hacían.

⁴⁸ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Delgadillo Lozano, Sihemi, *op. cit.*, p. 141

⁴⁹ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 619

Como podemos percatarnos de la lectura del artículo 74 del CFF la reducción de multas:

1. Inicia a solicitud de parte;
2. Puede ser individual;
3. Es facultad discrecional de la SHCP;
4. Puede reducir hasta el 100% de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales y aduaneras, con apego a las reglas de carácter general emitidas por el Servicio de Administración Tributaria en donde contiene los requisitos y supuestos de procedencia de la reducción, y finalmente;
5. Solo es procedente la reducción de multas que hayan quedado firmes, es decir, de aquellas que no exista recurso legal alguno que pudiera revocarlas o modificarlas.

Al ser una facultad discrecional de la SHCP, las resoluciones que emita respecto de solicitudes de reducción de multas son inimpugnables y no constituyen instancia.

A manera de conclusión, la Condonación, hoy reducción es una forma de extinción de las obligaciones por medio del cual, el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, libera al sujeto pasivo del cumplimiento total o parcial de alguna o algunas obligaciones fiscales materiales. Se distingue entre la condonación de contribuciones y sus accesorios, la cual es de carácter general y regulada en el artículo 39, fracción I del CFF; y la condonación de Multas, la cual puede ser de carácter individual y facultad discrecional de la autoridad fiscal, regulada en el artículo 74 del CFF.

1.3.2 Acreditamiento

El acreditamiento es una figura jurídica-contable por medio del cual se le permite al contribuyente reducir su carga tributaria referente al cálculo del monto a pagar por un impuesto específico. El acreditamiento consiste en reducir la carga tributaria, al restar *el impuesto acreditable* al resultado de multiplicar la base gravable por la tasa correspondiente; dicha operación tiene como resultado *el impuesto por pagar*.

En la legislación fiscal mexicana, se omite dar una definición adecuada de acreditamiento, limitándose a regular sobre su procedimiento específico en las leyes de los diferentes impuestos. De la misma forma, la doctrina mexicana omite dar una definición de acreditamiento, limitándose a parafrasear el contenido de los artículos que lo regulan.

Natalia Romero Nava considera que “El acreditamiento es una figura jurídica que tiene su origen en la técnica contable-fiscal, al existir un remanente o saldo mayor que podrá aplicarse para ajustar el pago de las contribuciones, esto es, reconocer contra el impuesto a pagar las cantidades pagadas previamente”⁵⁰.

El artículo 5-A de la LISR, considera al acreditamiento como un beneficio fiscal, mientras que el artículo 4 de la LIVA le da el tratamiento de un derecho del contribuyente, que consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la LIVA la tasa que corresponda según sea el caso. En efecto, el acreditamiento es un beneficio fiscal, que se traduce en el derecho del contribuyente de restar el impuesto acreditable al monto que resultaría de multiplicar la base gravable por la tasa respectiva, referente a un impuesto en específico. En la técnica contable, se traduce en una operación aritmética, por medio de la cual se reduce el impuesto a pagar.

En materia del Impuesto al Valor Agregado, el mismo artículo 4 de su ley, indica que se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes y servicios, *en el mes que se trate*.

A manera de caso práctico, “El Jaguar del Sur S.A de C.V.” empresa dedicada a la comercialización de maquinaria para el procesamiento de café, en el mes de febrero, compra maquinaria nacional por la cantidad de 116,000 pesos mexicanos, de los cuales 100,000 corresponden al costo de la mercancía y los otros 16,000 al IVA retenido por el proveedor. En ese mismo mes, vende parte de la maquinaria, ascendiendo la cantidad obtenida a 162,400 pesos mexicanos, de los cuales 140,000 corresponde a lo obtenido por la mercancía y 22,400 a lo retenido en concepto de IVA trasladado. El jaguar del Sur S.A. de C.V. al presentar su declaración correspondiente por entero del IVA retenido en el mes de febrero, decide acreditar el IVA que le trasladaron al comprar las mercancías, por lo que al IVA que retuvo en el mes (22,400), le resta el IVA acreditable (16,000), dando como resultado el Impuesto

⁵⁰ Romero Nava, Natalia, La figura del acreditamiento en la ley del impuesto empresarial a tasa única y su naturaleza jurídica, Ciudad de México, 2012, Tesis, UNAM, Facultad de Derecho, p. 146

por Pagar (6,400). En este caso, la carga tributaria del contribuyente por concepto de IVA trasladado del mes de febrero se redujo de 22,400 a 6,400⁵¹.

Como nos dimos cuenta en el ejemplo anterior, el acreditamiento es un derecho del contribuyente que se traduce en una operación de técnica contable, la cual no requiere aviso al SAT, ni se traduce en extinción de la obligación material, sino que es un paso perfeccionador para determinar la cantidad correspondiente al impuesto por pagar. En general, el acreditamiento se debe realizar en el mismo periodo que se generó, excepcionalmente la ley permite que se acredite el remanente en periodos posteriores, como es el caso del artículo 6 de la LIVA, la cual permite que el contribuyente acredite el saldo a favor en los meses siguientes hasta agotarlo, o bien, solicitar su devolución.

En resumen, el acreditamiento, es una figura jurídica que le permite al contribuyente la reducción del monto del impuesto por pagar, en la cantidad permitida por la ley y de acuerdo con sus reglas de procedimiento. Permite que el contribuyente en su contabilidad interna reduzca el impuesto por pagar, por encontrarse en la situación material prevista por la ley. En este caso, no hablamos de extinción de la obligación material, ni parcial ni totalmente, sino que es una operación aritmética que da como resultado el monto del impuesto por pagar.

1.3.3 Compensación

La compensación es la forma de extinción de las obligaciones en donde dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente, extinguiendo ambas obligaciones hasta por el monto de la menor.

Raúl Rodríguez Lobato considera que “La calidad de acreedor y deudor recíprocos entre el fisco y el contribuyente puede existir en el caso de que el segundo haya causado y deba pagar un tributo y el primero, a su vez, esté obligado a devolver cantidades pagadas indebidamente o que procedan conforme a la ley”⁵².

Los contribuyentes pueden obtener derechos de crédito frente al Estado como sujeto activo de la relación jurídica tributaria, por haber obtenido un saldo a favor al término del ejercicio fiscal o por haber realizado un pago de lo indebido, es decir, por haber pagado una cantidad

⁵¹ Diseño propio

⁵² Contreras Bustamante, Raúl y de la Fuente Rodríguez Jesús, coords., *Diccionario Jurídico*, Ciudad de México, Tirant lo Blanch, 2019, p. 246

que no tenía derecho a cobrar el Estado. Encontramos como ejemplo de pago de lo indebido, cuando la autoridad fiscal determina un crédito fiscal, el cual es impugnado por el contribuyente; en caso de que en sentencia se determine la nulidad del crédito fiscal o su disminución, el contribuyente obtendrá una cantidad a su favor por pago de lo indebido, ya que, para impugnar el crédito fiscal, se debe garantizar el interés fiscal.

Queda claro que, los contribuyentes y el fisco, en ciertas ocasiones pueden reunir las cualidades de deudores y acreedores recíprocos, por lo que ambas partes pueden compensar las obligaciones recíprocas, siempre que ambos créditos sean determinados en cantidad líquida y exigibles. Para ello, la ley determina procedimientos distintos, según el elemento subjetivo.

Para el caso de la compensación hecha por el contribuyente, determina el art. 23 del CFF que es facultad de los contribuyentes que estén obligados a pagar *mediante declaración*, compensar *las cantidades que tengan a su favor* contra las que estén obligados a pagar por *adeudo propio*, siempre que ambas deriven de un *mismo impuesto*, incluyendo sus accesorios.

De lo antes expuesto, nos percatamos que no es procedente la compensación cuando la forma de pago sea diferente al *pago mediante declaración*, es decir, cuando el pago deba de ser mediante retención es inútil intentar compensar, además de impráctico. De misma forma, resulta inconveniente intentar compensar un crédito fiscal por un impuesto en específico (ISR como ejemplo), con el remante que tiene a su favor de otro impuesto diferente (IVA como ejemplo) o intentar compensar un saldo a favor contra obligaciones de enterar cantidades retenidas de terceros.

A partir de Julio del 2004 y hasta el 31 de diciembre del 2018, en México tuvo vigencia la *compensación universal*, la cual era la facultad de los contribuyentes de compensar las cantidades que tuvieran a su favor, contra las que estuvieren obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre y cuando se tratase de impuestos federales⁵³. La *compensación universal* dejó de tener vigencia el 1 de enero del 2019 con la entrada en vigor

⁵³ Consultado el 15/09/2022 en la página del SAT, http://m.sat.gob.mx/informacion_fiscal/devoluciones_compensaciones/Paginas/que_es_compensacion_universal.aspx

de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2019. A la fecha, la *compensación hecha por el contribuyente*, prevista en el artículo 23 del CFF, solo procede contra las cantidades a que este obligado por *adeudo propio* y que deriven del *mismo impuesto*, quitando la posibilidad de compensar contra adeudos causados por retención a terceros o de un impuesto distinto.

Cabe resaltar que en el artículo 23 del CFF, aunque en su texto determina que es derecho de los contribuyentes compensar *las cantidades que tengan a su favor*; no se limita la compensación a los créditos obtenidos por saldo a favor, sino que también contempla aquellos obtenidos por pago de lo indebido, como se afirma en el texto del mencionado precepto legal, al exponer con posterioridad, que la compensación se debe de realizar calculando las cantidades actualizadas, de acuerdo a las reglas del artículo 17-A, desde el mes en que se realizó el *pago de lo indebido* o se presentó la declaración que contenga el *saldo a favor*, hasta aquel en que la compensación se realice. No debemos de perder de vista que al referirse a *las cantidades que tengan a su favor*, el CFF prevé tanto a aquellas obtenidas por saldo a favor como a las obtenidas por pago de lo indebido.

Con diferencia al acreditamiento, que es una práctica contable interna para determinar el impuesto por pagar, la compensación hecha por el contribuyente requiere de *aviso de compensación*. Ante el aviso de compensación, se pueden presentar dos eventualidades; que la autoridad fiscal acepte o niegue la compensación.

Las consecuencias de realizar una compensación improcedente son la causación de recargos de las cantidades compensadas inadecuadamente y la actualización del monto compensado inadecuadamente, desde el mes que se efectuó la compensación indebida hasta aquél en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

En caso de que la autoridad fiscal niegue la compensación, el contribuyente puede aceptar el criterio de la autoridad, aceptando las consecuencias de haber realizado una inadecuada compensación; o promover juicio contencioso administrativo, solicitando la nulidad de la determinación de la autoridad. En caso de juicio contencioso administrativo, corresponde al

contribuyente la carga de la prueba, referente a demostrar que tiene a su favor un crédito frente a la autoridad que niega la compensación⁵⁴.

El procedimiento que el código fiscal de la federación determina para la *compensación hecha por la autoridad*, es demasiado laxo, limitándose a determinar que es facultad de la autoridad compensar *de oficio* las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales *por cualquier concepto*, aun en el caso de que la devolución hubiere sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa.

Como complemento a la compensación hecha por el contribuyente, el código fiscal prevé en su artículo 23, la posibilidad de solicitar la devolución del remante que se hubiere obtenido después de realizar la compensación y; de devolución de cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales, conforme a las reglas previstas en el artículo 22 del citado código. La figura de la devolución es el *pago* que hace la autoridad al contribuyente, que tiene como consecuencia, la extinción de la obligación de la autoridad y del derecho de cobro del contribuyente.

A manera de conclusión, la Compensación es la forma de extinción de las obligaciones materiales tributarias, en donde el fisco y el contribuyente reúnen las calidades de deudores y acreedores recíprocos, extinguiendo ambas obligaciones hasta por el monto de la menor. El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 23, prevé procedimientos distintos según el elemento subjetivo.

1.3.5 La prescripción

La prescripción es una forma de adquirir bienes o de liberarse de obligaciones, mediante el transcurso del tiempo y bajo las condiciones que establezca la ley. La doctrina identifica a la primera como prescripción adquisitiva o positiva y a la segunda como prescripción liberatoria o negativa.

⁵⁴ Cfr. Tesis [A.]: XV.3o.11 A (10a.), T.C.C., *Semanario judicial de la Federación y su Gaceta*, Undécima Época, tomo V, junio de 2021, p. 5053. Reg. digital 2023219

El sistema fiscal mexicano, solo acoge a la prescripción como forma de extinción de las obligaciones fiscales materiales. Los artículos 146 y 22 del Código Fiscal de la Federación son el fundamento de la prescripción de las obligaciones fiscales.

Luis Carballo Balvanera expone que la prescripción de los Créditos fiscales es “la forma de extinción de los créditos fiscales exigibles, por el simple transcurso del tiempo”⁵⁵. Dicha exposición, aunque acertada, se olvida del doble aspecto subjetivo de las obligaciones tributarias, omitiendo referirse a la prescripción de las obligaciones del sujeto activo.

De la Garza considera que la prescripción opera a favor de los contribuyentes, así como a favor del Estado, “cuando los contribuyentes son negligentes en exigir el reembolso de las cantidades pagadas de más o indebidamente por conceptos tributarios”⁵⁶.

La prescripción a favor del contribuyente se encuentra prevista en el artículo 146 del CFF, mientras que la prescripción a favor del fisco se encuentra prevista en el artículo 22 del CFF. Cabe resaltar que el párrafo décimo sexto del artículo 22 se limita a determinar que la obligación de devolver prescribe en los términos y condiciones que el crédito fiscal, remitiéndonos a la regulación que hace el artículo 146.

El término general de la prescripción en materia fiscal es de cinco años, contados a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Dicho término, puede ser suspendido o interrumpido, sin embargo, se contempla que el término de prescripción en ningún caso puede ser mayor a diez años, contados a partir de que el crédito fuera legalmente exigible.

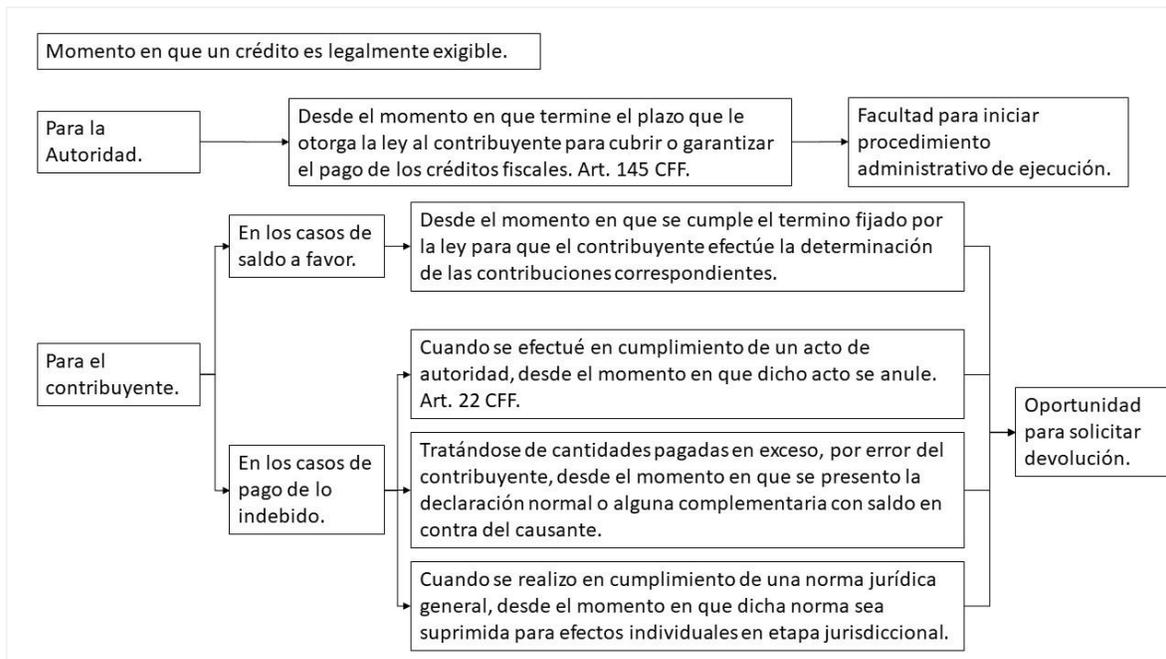
Para determinar el momento en que un crédito es legalmente exigible, debemos de atender al sujeto con derecho de cobro, los cuales pueden ser la autoridad fiscal o el contribuyente.

En el caso del crédito a favor del contribuyente, estamos en presencia de la *devolución* de cantidades que tengan a su favor o pagadas indebidamente, por lo que debemos de atender a la causa que origina el crédito a favor del contribuyente para determinar el momento en que el crédito es legalmente exigible.

⁵⁵ Contreras Bustamante, Raúl y De la Fuente Rodríguez, Jesús (coords.), *Enciclopedia Jurídica de la Facultad de Derecho*. UNAM, Tomo XV, Ciudad de México, Porrúa, 2018, p. 442

⁵⁶ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 625

A continuación, se inserta un diagrama en donde se introducen los momentos en que un crédito es exigible de acuerdo al sujeto con derecho a cobro.



Hacemos la aclaración que en la legislación fiscal no se precisa el momento en que un crédito a favor del contribuyente, por obtener saldo a favor, es legalmente exigible, por lo que debemos de recurrir al criterio jurisprudencial del Pleno de la SCJN, el cual indica que el contribuyente puede solicitar válidamente la solicitud de devolución desde que se cumple el termino fijado por la ley para que el contribuyente efectúe la determinación de las contribuciones correspondientes⁵⁷.

De la misma forma, tratándose de créditos a favor del contribuyente por haber realizado un pago de lo indebido por exceso en la cantidad obligatoria, el código fiscal es omiso en su regulación, por lo que, es aplicable el criterio sostenido en tesis aislada de la primera sala de la SCJN, en donde se concluyó que el momento en que es válidamente exigible el crédito es a partir de aquel en que se presentó la declaración normal o complementaria en donde se contenga saldo a favor⁵⁸.

⁵⁷ Tesis [J.]: P./J. 48/2014 (10a.), *Semanario judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, tomo I, octubre de 2014, p. 5. Reg. digital 2007547.

⁵⁸ Tesis [A.]: 1a. CCLXXXII, *Semanario judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, tomo 1, diciembre de 2012, p. 529. Reg. digital 2002353

El efecto de la interrupción del término es que se reinicie el conteo y los motivos por los que se interrumpe el término para que se consume la prescripción son:

1. Por cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor; y
2. Por el reconocimiento expreso o tácito de este respecto de la existencia del crédito.

Se considera como gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor. Para el caso de la prescripción a favor del fisco, el artículo 22 determina que la solicitud de devolución que presente el particular se considera como gestión de cobro, excepto cuando el particular se desista de la solicitud.

Por criterio jurisprudencial, podemos añadir al aviso de compensación, como causa de interrupción del término de prescripción, al considerar la SCJN que constituye gestión de cobro, incluso cuando ha sido rechazada por la autoridad⁵⁹.

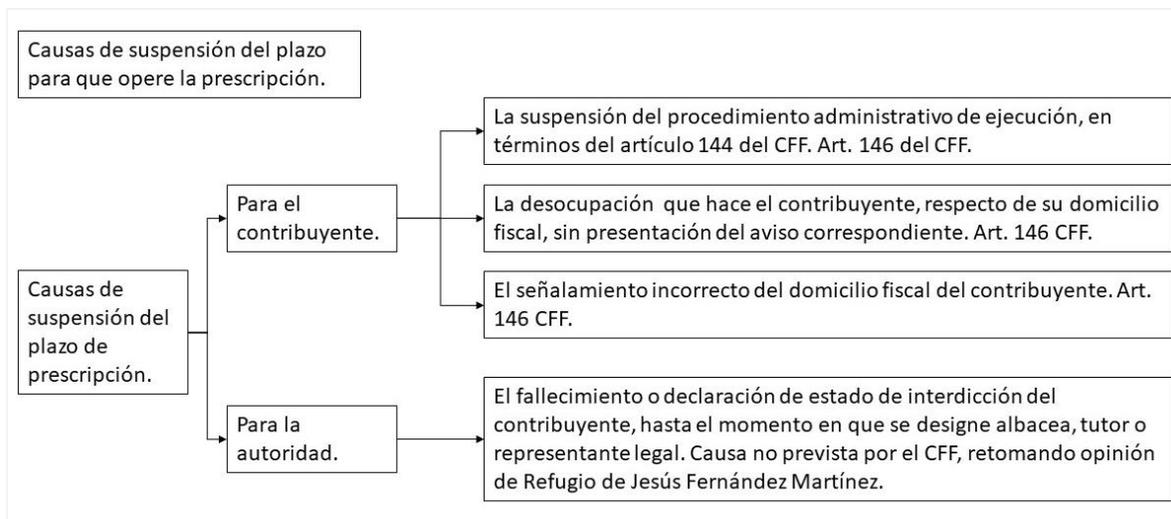
El plazo para que opere la prescripción es susceptible de suspensión, cuyo efecto es que se paralice el conteo, por el tiempo en que se encuentre vigente la causa de suspensión. Cabe mencionar que la suspensión del plazo para que opere la prescripción de créditos no es la regla general, el legislador antepone la continuidad del cómputo del plazo referido, sin embargo, admite causas de excepción por las que se hace necesario suspender el conteo, con el propósito de no dejar en estado de indefensión al contribuyente en los casos específicos.

En el artículo 146 del CFF se determina la existencia de tres causales de suspensión del plazo para la prescripción, mientras que se agrega una más para el caso de prescripción a favor del fisco, tomando en consideración la opinión de Refugio de Jesús Fernández Martínez⁶⁰.

En adelante se inserta un diagrama en donde se exponen las causas de suspensión del plazo para que opere la prescripción.

⁵⁹Tesis [J.]: 2a./J. 28/2020 (10a.), *Semanario judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, tomo I, octubre de 2020, p. 780. Reg. digital 2022218.

⁶⁰ Fernández Martínez, Refugio de Jesús, *op. cit.*, p.313.



La prescripción puede hacerse valer por medio de:

1. Excepción en los recursos administrativos o a través de juicio contencioso administrativo; y
2. Declaración de prescripción de los créditos fiscales, la cual podrá realizarse de oficio por la autoridad recaudadora o a petición del contribuyente; la cual, por su naturaleza, opera solo a favor del contribuyente.

Advertimos que la prescripción no opera de oficio, necesita ser opuesta como excepción o solicitada su declaración. El no ejercicio de la prescripción tiene como consecuencia que la obligación siga teniendo naturaleza de jurídica y, por lo tanto, derecho de acción. Resulta poco usual que una persona decida no ejercer su derecho o inclusive, que renuncie a él.

Aunque el CFF es omiso al regular sobre la renuncia de la prescripción ganada, es posible dicha renuncia; ya que, de forma supletoria, es regulada por los artículos 1141 y 1142 del Código Civil Federal. Al respecto, se determina que la renuncia a la prescripción ganada puede ser expresa o tácita, siendo esta ultima la que resulta de un hecho que importa el abandono del derecho adquirido.

Como requisitos para que opere la renuncia a la prescripción ganada, encontramos que el Décimo Primer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, considera en tesis

aislada que “la exteriorización de la voluntad debe de hacerse en términos claros y precisos, de tal suerte que no quede duda del derecho que se renuncia o del consentimiento del acto”⁶¹.

1.3.6 Caducidad

La Real Academia Española entiende a la caducidad como la “Extinción de una facultad o de una acción por el mero transcurso de un plazo configurado por la ley como carga para el ejercicio de aquellas”⁶².

En México, el Código Fiscal de la Federación trata con distinción a la extinción de facultades y a la extinción de una acción o un crédito, por lo que, se conoce como *caducidad* a la extinción de facultades de comprobación y de imposición de multas por infracciones de las disposiciones fiscales, mientras que se le conoce como *prescripción* a la extinción del derecho de cobro⁶³ de las autoridades. Tanto la caducidad como la prescripción operan por el transcurso del tiempo y la inactividad del derecho de cobro o del ejercicio de facultades.

La opinión general en la doctrina es que la prescripción es una institución de derecho sustantivo, mientras que la caducidad es una institución de derecho adjetivo o procedimental. De la Garza expone que ambas figuras comparten la misma finalidad, la cual es “crear la seguridad que se desprende al extinguir facultades (caducidad) o adeudos y responsabilidades que no se han exigido, ejercido o practicado”⁶⁴.

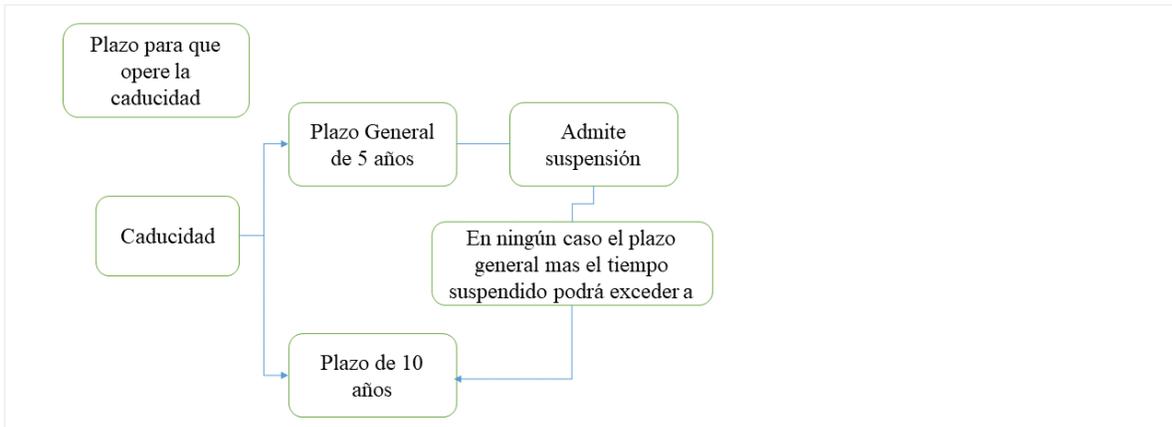
Para que opere la caducidad el artículo 67 del CFF contempla un plazo general de 5 años y un plazo de 10 años para determinados supuestos. El plazo general de 5 años admite suspensión, sin embargo, la suma entre el plazo computado y el suspendido, en ningún caso deberá exceder de 10 años. Lo anterior se esquematiza en el siguiente cuadro:

⁶¹ Tesis [A.]: I.11o.C.47 C (10a.), T.C.C., *Semanario judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo II, marzo 2014, p. 1893. Reg. digital 2006064

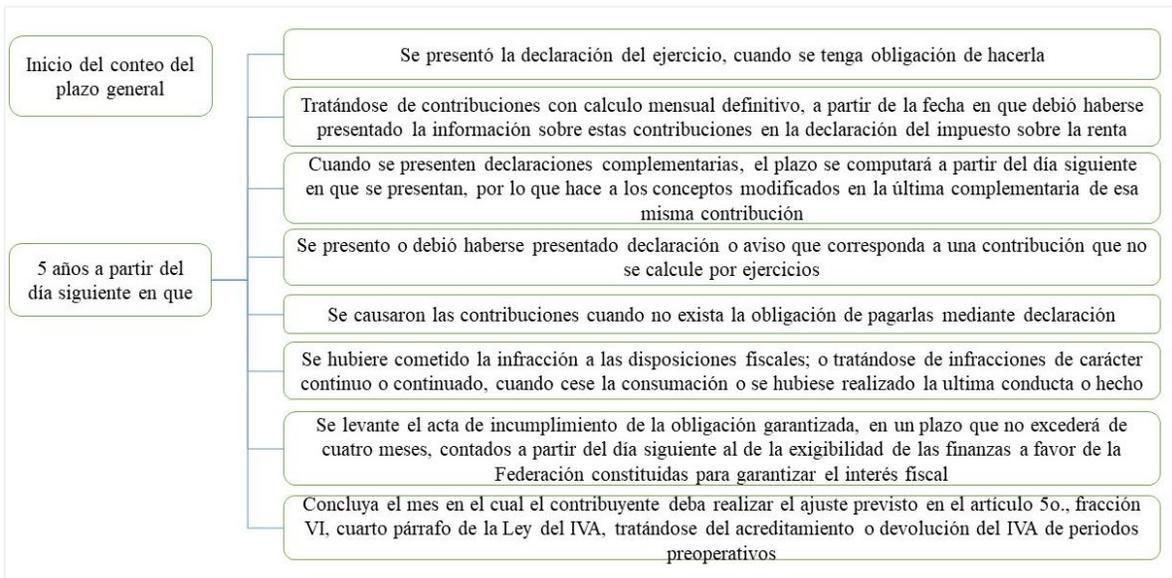
⁶² Real Academia Española, Disponible en <<https://dle.rae.es/caducidad>> [24/08/2014]

⁶³ Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, *op. cit.*, p. 184

⁶⁴ De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p. 723

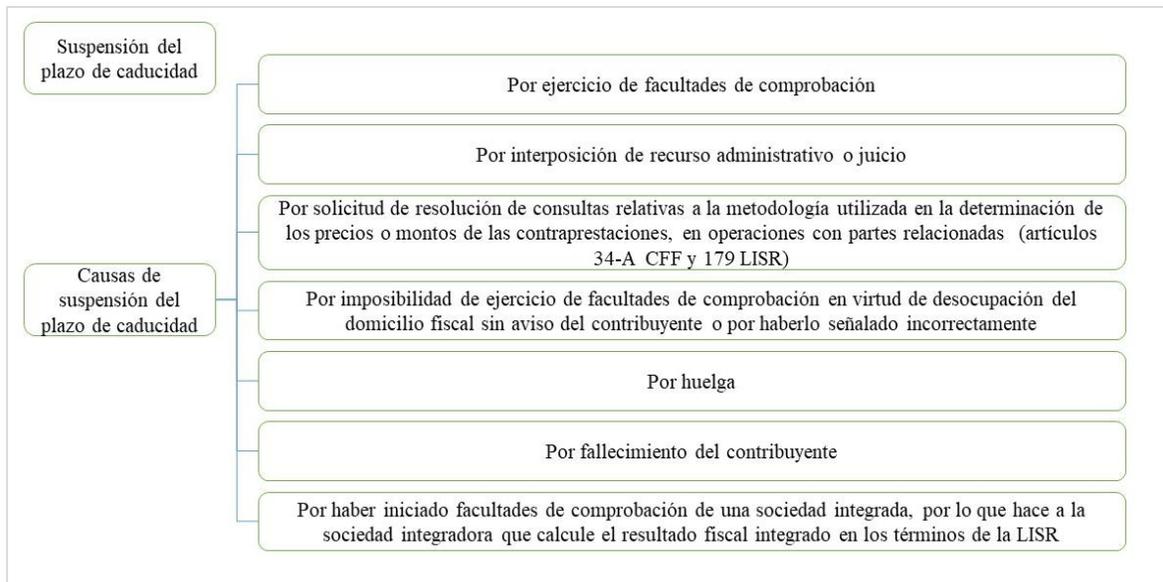


El artículo 67 del CFF regula las reglas que rigen el conteo del plazo de caducidad. El inicio del conteo del plazo para que opere la caducidad responde a la naturaleza de la obligación tributaria en referencia.



El plazo general de 5 años para que opere la caducidad de las facultades de las autoridades es susceptible de suspensión, en dichos casos, la consecuencia es la inhabilitación del tiempo transcurrido desde el inicio de la causa de suspensión hasta que cesa dicha causa. Se pausa el conteo desde que inicia la causa de suspensión y continúa el conteo cuando dicha causa deja de operar.

Las causas de suspensión del plazo para la caducidad se encuentran previstas en el cuarto párrafo del artículo 67 del CFF. En el siguiente cuadro se exponen las causas de suspensión del plazo de caducidad previstas por el ordenamiento en comento.



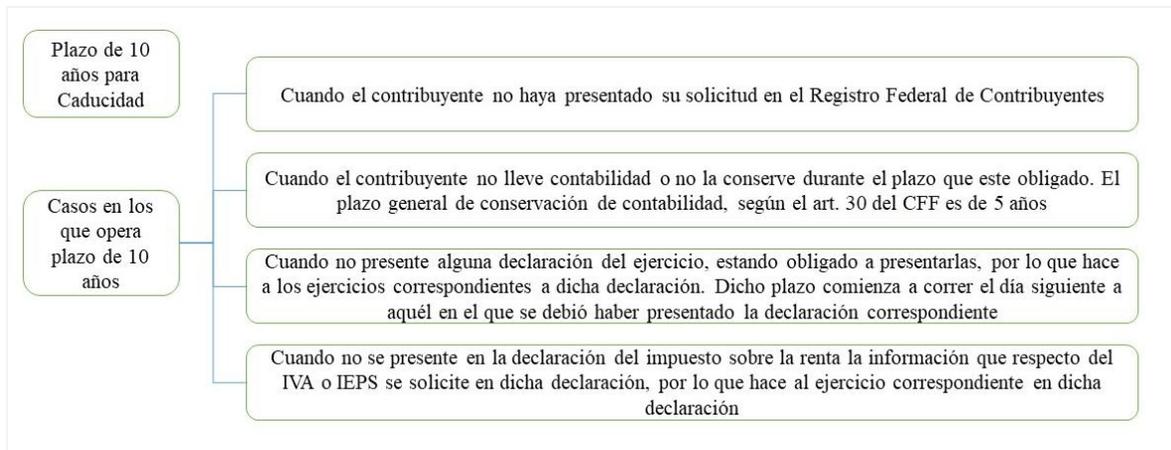
Por lo que se refiere al ejercicio de las facultades de comprobación, esta causa de suspensión inicia con la primera notificación y termina con la notificación de la resolución definitiva por parte de la autoridad o por haber concluido el plazo para emitirla sin que se haya notificado.

Es importante aclarar que, cuando se actualice la causa de suspensión por imposibilidad de ejercicio de facultades de comprobación por la desocupación del domicilio fiscal sin aviso correspondiente o por haberlo señalado incorrectamente, dicha causal terminara en el momento en que sea localizado el contribuyente.

El propósito por el cual el legislador contemplo causales de suspensión del plazo para que opere la caducidad, responde al interés de mantener a salvo la oportunidad de la autoridad fiscal para determinar créditos fiscales o comprobar la comisión de delitos fiscales por medio del ejercicio de sus facultades de comprobación.

En ningún caso, el plazo útil o plazo general más el plazo suspendido podrán exceder de 10 años.

El plazo de excepción para que opere la caducidad es de 10 años, el cual no está sujeto a suspensión. Las causas por las que opera el plazo de excepción se encuentran previstas en el segundo párrafo del artículo 67 del CFF, las cuales se exponen en el siguiente esquema:



Las causas por las que opera el plazo de diez años para caducidad responden al incumplimiento de obligaciones formales del contribuyente, que hacen desconocer a la autoridad sobre las operaciones que realiza. Este plazo de diez años es un castigo a los contribuyentes por el incumplimiento de ciertas obligaciones formales que dificultan a la autoridad conocer sobre los hechos generadores realizados por el contribuyente.

Para los casos en los que opera el plazo de diez años, cuando el contribuyente presente espontáneamente la declaración omitida y cuando esta no sea requerida, el plazo para que opere la caducidad será de cinco años, sin que el plazo transcurrido entre la fecha que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente más el nuevo plazo de cinco años, exceda de diez años en total.

La caducidad solo opera por medio de declaración que hace la autoridad fiscal, a petición del interesado; a diferencia de la prescripción de los créditos fiscales, que opera a petición del interesado o de oficio.

La declaración de caducidad de las facultades de las autoridades fiscales hecha en términos del artículo 67 del CFF, no contempla la extinción de las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos probablemente constitutivos de delitos en materia fiscal.

En resumen, la caducidad es una institución del Derecho Fiscal Formal o Administrativo, por medio de la cual se extinguen las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las leyes

fiscales, la cual tiene un término general de cinco años, el cual admite excepciones y suspensión. Encuentra su regulación en el artículo 67 del CFF.

Es menester mencionar que la caducidad no representa la extinción de obligaciones fiscales, sino que se refiere a facultades que la ley les confiere a las autoridades fiscales. La extinción de obligaciones fiscales opera por medio de la prescripción, sujeta a su regulación específica. La declaración de caducidad de las facultades de las autoridades fiscales en términos del artículo 67 del CFF, no tiene como consecuencia la extinción de las obligaciones del contribuyente, ni del derecho de cobro de las autoridades fiscales. A manera de ejemplo, cuando se declare la caducidad de las facultades de la autoridad fiscal, respecto de una declaración que el contribuyente presento en tiempo y forma, si el contribuyente espontáneamente presenta una complementaria, y aún no se cumple el plazo para que opere la prescripción del crédito fiscal determinado en dicha declaración, la autoridad fiscal se encuentra legitimada para exigir el pago de dicho crédito fiscal por medio de procedimiento administrativo de ejecución.

Capítulo Dos. Las estrategias fiscales una acción lícita del contribuyente.

2.1 Derechos del contribuyente.

Los contribuyentes, como sujeto pasivo de las contribuciones, son la base de todo Estado, de ellos se obtienen los recursos económicos necesarios para cumplir con los fines del Estado. En México, como en la mayor parte de los Estados contemporáneos, tenemos una constitución, que además de regular la organización y funcionamiento del Estado, plasma los objetivos generales que persigue dicho Estado.

Es de suma importancia que el Estado garantice la obtención de recursos económicos, conforme al parámetro constitucional y legal, para que persiga los objetivos que como Estado tiene y los objetivos específicos del Gobierno que en turno se encuentre.

Debemos de atender que México es un país de gobierno democrático y de respeto y protección a las libertades, por lo que el Estado debe de promover, respetar, garantizar y proteger los derechos fundamentales y legales que se establezcan a favor de los gobernados.

La importancia de los derechos del contribuyente radica en otorgar seguridad jurídica en la relación establecida con el Estado y establecer un sistema de protección frente a los actos

de las autoridades. Como aspecto sociológico, la Carta de los Derechos del Contribuyente, contempla la necesidad de existencia de buenas relaciones entre las autoridades fiscales y los contribuyentes⁶⁵.

Son muchos los derechos que tienen a su favor los contribuyentes que se encuentran dentro de las distintas normativas del sistema fiscal mexicano, cuyas principales fuentes son la Constitución, el Código Fiscal de la Federación y la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Aunque todos son de suma importancia, en la presente investigación nos enfocaremos en el estudio de los derechos del contribuyente a ser informado y asistido por la autoridad, a obtener devoluciones, a formular alegatos y a corregir su situación fiscal, sin el propósito de restar importancia a los demás derechos del contribuyente.

2.1.1. Derecho del Contribuyente a ser informado y asistido por la autoridad.

Tanto la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente como el Código Fiscal de la Federación en su artículo 33 regulan el derecho de los contribuyentes a recibir información y ser asistidos por las autoridades fiscales, lo que representa correlativamente una obligación para las autoridades fiscales.

Estos derechos de información y asistencia responden principalmente a la naturaleza diversa, compleja y evolutiva de las normas fiscales, por lo que corresponde a las autoridades como perito en la materia, otorgar herramientas y conocimientos simplificados para que los contribuyentes conozcan y se le faciliten sus obligaciones fiscales⁶⁶.

Para el cumplimiento de los derechos del contribuyente, a ser informado y asistido, las autoridades tendrán que cumplir con ciertas obligaciones, además de esto, el contribuyente tiene la facultad de realizar consultas a las autoridades fiscales y estas últimas tienen la obligación de responder dichas consultas.

El verbo asistir tiene como significado socorrer, favorecer o ayudar⁶⁷, por lo que la autoridad tiene la obligación de prestar cierta ayuda o socorro en favor del contribuyente. Por su parte, el derecho de ser informado por la autoridad, se refiere a información que ayude al

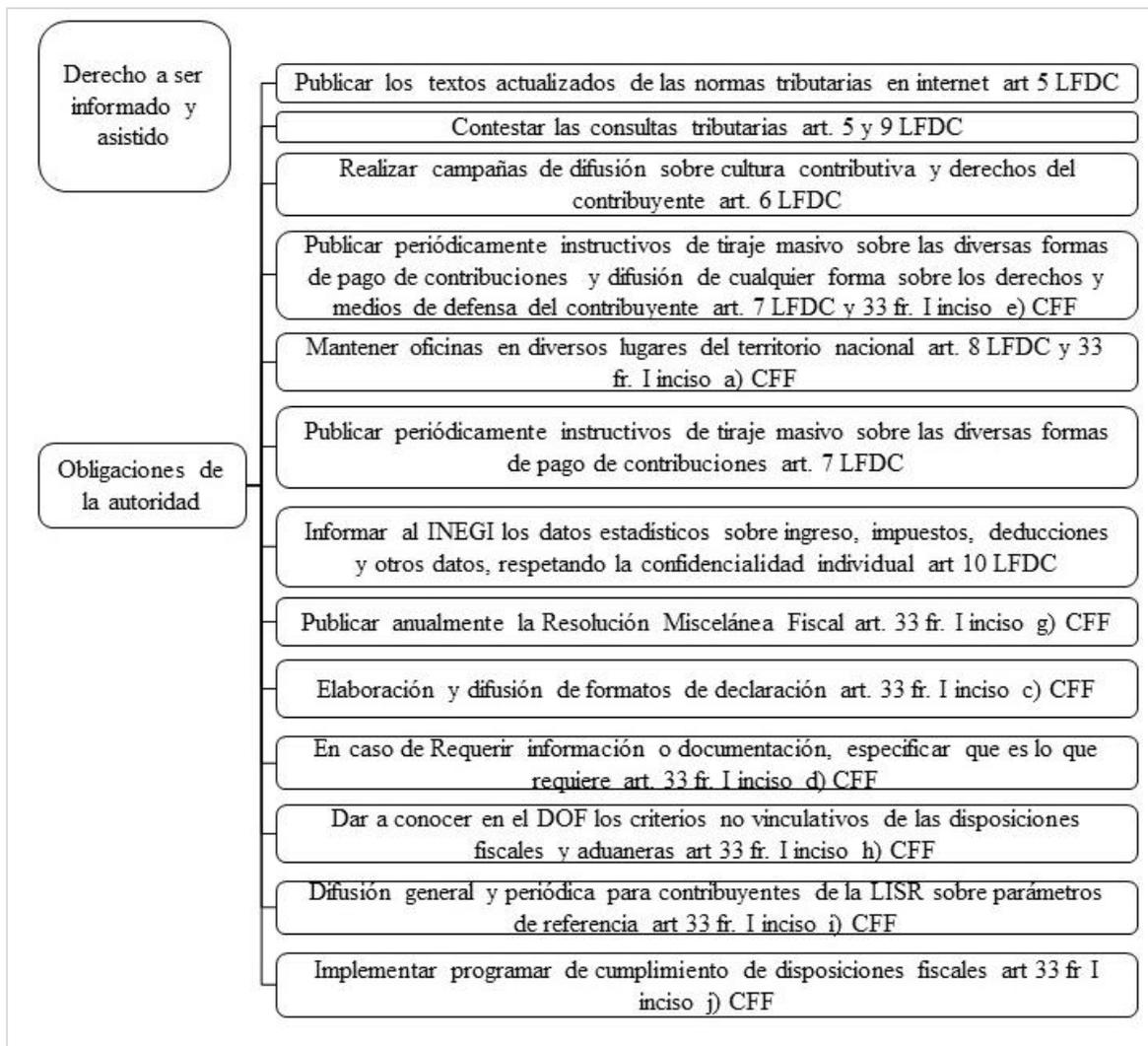
⁶⁵ Cfr. Considerandos de la Carta de los Derechos del Contribuyente, publicada por la PRODECON, Disponible en <<https://www.gob.mx/prodecon/documentos/carta-de-los-derechos-del-contribuyente>>

⁶⁶ Cfr. *Ídem*

⁶⁷ Cfr. Real Academia Española, consultado en línea el 03 de octubre del 2022, disponible en <<https://dle.rae.es/asistir>>

contribuyente a conocer su situación fiscal, las leyes fiscales actualizadas, los criterios de carácter general que eximen de responsabilidad, las formas de cumplimiento de las obligaciones fiscales, las consecuencias de no cumplir y la forma de regularizar la situación fiscal del contribuyente, el criterio de la autoridad para la aplicación de disposiciones fiscales a un caso en concreto a petición del contribuyente, así como demás información que en general, tenga como finalidad facilitar al contribuyente a conocer sus obligaciones fiscales y la forma de cumplirlas.

Las obligaciones de las autoridades fiscales, en materia del derecho del contribuyente a ser informado y asistido, se encuentran en diversas disposiciones de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y el artículo 33 del CFF, las cuales se exponen en el siguiente esquema.



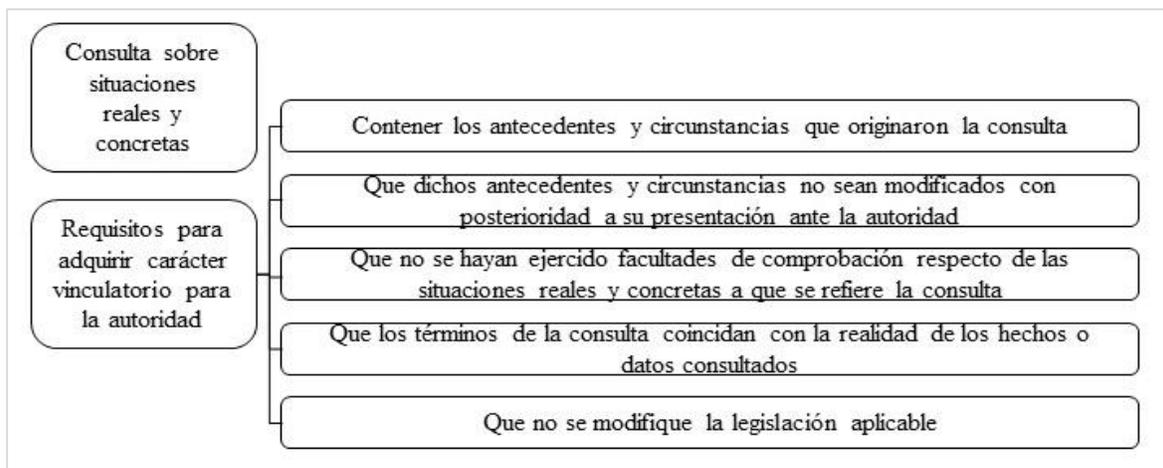
La forma en que la autoridad tiene que prestar asistencia a los contribuyentes puede ser de oficio o mediando petición de parte interesada.

En general las obligaciones que tienen a su cargo las autoridades fiscales, en materia del derecho del contribuyente a ser informado y asistido por la autoridad, se tienen que cumplir de oficio, sin que medie acción del contribuyente que motive a la autoridad a cumplir dichas obligaciones, como ejemplo podemos encontrar que la autoridad no necesita ser requerida por el contribuyente, para estar obligada a publicar anualmente la Resolución Miscelánea Fiscal.

La obligación de la autoridad fiscal a responder las consultas tributarias que le realice el contribuyente es la única de este cumulo de obligaciones, que requiere un acto anterior del contribuyente para que dicha obligación sea exigible, que es el acto de realizar una consulta tributaria.

Las consultas que realicen los contribuyentes sobre situaciones reales y concretas, tienen como sustento el derecho de petición, que “se refiere a contestar por escrito y congruente, lo solicitado por los gobernados”⁶⁸ con la particularidad contenida en la LFDC de que la respuesta que le de la autoridad a lo solicitado, tiene carácter de vinculante para la autoridad, siempre que cumpla con los requisitos previstos en el artículo 34 del CFF.

Además, la consulta que realice el contribuyente debe de abordar situaciones reales y concretas; y contener los siguientes requisitos, para que sea vinculante la respuesta para la autoridad:



⁶⁸ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Delgadillo Lozano, Sihemi, *op. cit.*, p. 164

Cabe resaltar que dicha respuesta, solo es vinculante para la autoridad cuando cumple con la totalidad de los requisitos previstos en el artículo 34 del CFF. Los contribuyentes no se encuentran vinculados a la respuesta que reciban por parte de las autoridades, por lo que quedan a salvo sus derechos para impugnar los actos de autoridad que tengan el carácter de definitivos, en donde se ejecuten actos con base a los criterios contenidos en una contestación realizada por la autoridad.

2.1.2. Derecho del contribuyente a obtener devoluciones

El derecho del contribuyente a obtener devoluciones por parte de la autoridad tiene como fundamento al artículo 2, fracción II de la LFDC y artículo 22 del CFF. Los contribuyentes tienen derecho a recibir por parte de la autoridad, las devoluciones que tengan a su favor.

El derecho de obtener devoluciones nace por haber obtenido un saldo a favor o por haber realizado un pago de lo indebido.

En general se obtiene saldo a favor, al término de un ejercicio fiscal, por la propia naturaleza del sistema de recaudación de impuestos que prevé pagos provisionales. Los pagos provisionales son una herramienta cuyos objetivos principales son generar una constante fluidez de recursos económicos a la hacienda pública y asegurar o aminorar la carga final del contribuyente, puesto que, al haber realizado numerosos pagos provisionales a lo largo del ejercicio fiscal, al momento de tener que realizar la declaración anual o definitiva del ejercicio, su carga tributaria se encuentra bastante aminorada, facilitando al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en este último momento.

El saldo a favor se obtiene cuando en la declaración anual se calcula el impuesto causado en el ejercicio fiscal, aplicando las deducciones que tiene a su favor el contribuyente y después, restando las cantidades pagadas por concepto de pagos provisionales. Cuando la cantidad pagada por concepto de pagos provisionales excede al impuesto causado en el ejercicio menos las deducciones, estamos en presencia de un saldo a favor, el cual será la diferencia entre lo pagado provisionalmente y el impuesto causado en el ejercicio.

El pago de lo indebido se refiere a cantidades pagadas por el contribuyente, las cuales el Estado no tenía derecho a cobrar. Es decir, son aquellas cantidades que el Estado no tiene derecho a recibir, y que, por alguna razón, recibió por parte del contribuyente. Podemos

encontrar que, en estos casos, la totalidad de lo pagado por el contribuyente constituye el pago de lo indebido o que, solo lo constituya la parte pagada en exceso.

Mientras que el saldo a favor se obtiene por el cumplimiento de las obligaciones fiscales, el pago de lo indebido se obtiene por un accidente, el cual provoco que el contribuyente realizara un pago al Estado, el cual no tenía derecho a recibir este último.

Rafael de Pina alude al pago de lo Indebido como a la “realización por error, de una prestación que no hay obligación de cumplir, y que da lugar al derecho de repetición”⁶⁹. En dicha definición, nos percatamos que el pago de lo indebido es un error que da derecho de repetir; es algo que jurídicamente no debía suceder, pero que, por alguna cuestión de hecho o de derecho, el sujeto pasivo realiza la prestación ya sea por error material o por creerse obligado a hacerlo cuando en realidad no lo estaba, lo cual le repercute materialmente en su patrimonio y por lo cual, tiene como consecuencia que quien realizo el pago de lo indebido, tenga el derecho a recuperar el monto pagado indebidamente.

La figura de Devolución por pago de lo indebido responde al derecho del contribuyente, a obtener una restitución del decremento patrimonial ocasionado por haber realizado un pago por concepto de contribuciones al Estado, el cual no se encontraba facultado para recaudar, ya que no existía un vínculo obligacional entre el estado y el contribuyente que motivara el pago.

El pago de lo indebido puede realizarse por error:

1. De hecho, cuando el contribuyente realiza por equivocación un pago por concepto de alguna contribución, que no había causado.
2. De derecho, cuando el contribuyente realiza el pago por creerse obligado a hacerlo. En este caso, el contribuyente conscientemente hace el entero, creyéndose obligado a hacerlo, ya sea en atención de un acto de autoridad o por una errónea interpretación de la legislación fiscal.

⁶⁹ *Ibidem*, p. 394.

El procedimiento previsto por el artículo 22 del CFF para devolución de las cantidades que tenga a su favor el contribuyente, puede iniciar de oficio o a petición de parte interesada, siendo esta última la forma habitual en que se inicia⁷⁰.

En el caso particular del procedimiento de devolución contenido en el artículo 22 del CFF, en él se contiene la existencia de facultades de verificación, las cuales permiten a la autoridad fiscal solicitar datos, informes, y documentos adicionales que considere necesarios para verificar la procedencia de la devolución. El legislador dio dos momentos en que la autoridad cuenta con dichas facultades, la primera será en un plazo no mayor a veinte días contados a partir de que se presenta la solicitud de devolución. Una vez aportados los datos, informes o documentos solicitados, las autoridades fiscales tienen una nueva oportunidad para ejercer dichas facultades, pudiendo hacer un nuevo requerimiento que verse sobre los datos, informes o documentos aportados en contestación al primer requerimiento.

El ejercicio de las facultades de verificación contenidas en el artículo 22 del CFF, no se considera como inicio de facultades de comprobación.

La cantidad que deberá enterar la autoridad fiscal, en cumplimiento a la devolución de pago de lo indebido, será aquella resultante de aplicar las reglas de actualización contenidas en el artículo 17-A del CFF, misma que se calculará desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga saldo a favor y hasta aquél en el que la devolución se encuentre a disposición del contribuyente.

A manera de conclusión, la devolución es un derecho de los contribuyentes, contenido en la fracción II del artículo 2 de la LFDC y del Artículo 22 del CFF, la cual faculta a los contribuyentes a solicitar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente o aquellas que se tenga derecho por tener un saldo a favor. Correlativamente es una obligación de las autoridades fiscales devolver dichas cantidades, mediante el procedimiento y según las reglas del artículo 22 del CFF, teniendo la particularidad de que las autoridades pueden verificar la procedencia de la solicitud mediante el uso de facultades de verificación.

⁷⁰ Para una mayor comprensión del procedimiento de devolución, ver cuadro contenido en el Capítulo 1, tema 1.3.1. Pago.

2.1.2 Derecho a formular alegatos.

Marcela Sosa y Ávila Zabre entiende a los alegatos como los “razonamientos jurídicos que elaboran las partes después de desahogadas las pruebas y antes de que se dicte la sentencia definitiva, para convencer al juez de que ellas tienen la razón y la sentencia debe dictarse a su favor”⁷¹. De esta definición nos percatamos que los alegatos son razonamientos jurídicos encaminados a convencer a la autoridad materialmente jurisdiccional, que con las pruebas desahogadas se comprueban los hechos aludidos y por consecuencia se debe de conceder lo solicitado en el procedimiento, que en materia fiscal puede ser que se modifique o se anule el acto reclamado.

El derecho del contribuyente a formular alegatos, se encuentra contenido en la fracción X del artículo 2 de la LFDC, mismo que a la letra indica:

Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

X. Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa.

Adicionalmente, en la fracción IX del artículo 7 de la Carta de los Derechos del Contribuyente de la Procuraduría de la defensa de los Derecho del Contribuyente, se determina que es un derecho del contribuyente formular alegatos y aportar los documentos que coadyuven a su defensa ante los órganos competentes.

Dicho derecho se refiere a la oportunidad del contribuyente para formular a los órganos competentes, los razonamientos lógicos de porque se debe conceder la modificación o anulación del acto reclamado; y se encuentra estrechamente ligado al derecho de presentar y ofrecer pruebas, inclusive el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado. Si bien el objeto de las pruebas es verificar la existencia (por regla general) o inexistencia de actos jurídicos, el objeto de los alegatos es lograr la convicción de que con lo probado se

⁷¹ Contreras Bustamante, Raúl y de la Fuente Rodríguez Jesús, coords. *op. cit.*, p. 151

configuran las consecuencias jurídicas deseadas por el contribuyente, las cuales pueden ser que se modifique o anule el acto reclamado.

Del análisis de la fracción X del artículo 2 de la LFDC y de la fracción IX del artículo 7 de la CDC de la PRODECON, podemos percatarnos que el derecho de formular alegatos se puede ejercer al impugnar un acto administrativo, ya sea en etapa administrativa por medio del recurso administrativo⁷² o en etapa jurisdiccional por medio del juicio contencioso administrativo o juicio de amparo en los casos que proceda.

El derecho a formular alegatos y ofrecer pruebas, forma parte de las formalidades esenciales de los procedimientos, mismos que son requisito para configurarse el derecho de audiencia previstos en los numerales 14 de la CPEUM y 8.1 de la CIDH.

Para Juan Carlos Villavicencio, el derecho a formular alegatos y presentar pruebas forma parte del *derecho a ser oído* o garantía de audiencia previsto en el artículo 8.1 de la CIDH. Al respecto, considera que podemos entender al derecho a ser oído como “aquel que permite a toda persona acudir ante una autoridad competente, ya sea judicial o administrativa, a fin de que participe en el proceso, bajo las garantías debidas y dentro de un plazo razonable”⁷³.

Para la Corte IDH, el derecho a ser oído implica un ámbito formal y uno material. El ámbito formal implica en términos procesales, la obligación de “asegurar el acceso al órgano competente para que determine el derecho que se reclama en apego a las debidas garantías procesales (tales como la presentación de alegatos y la aportación de prueba)”⁷⁴.

En el aspecto constitucional, el sistema jurídico de México contempla en su artículo 14 a la garantía de audiencia. Ignacio Burgoa hace un análisis del texto constitucional, en donde se prevén cuatro garantías específicas para configurar el derecho de audiencia, las cuales son “el *juicio previo* al acto de privación; que dicho juicio se siga ante *tribunales previamente*

⁷² Para el caso de la materia fiscal, no le es aplicable la ley federal del procedimiento administrativo, sino que se prevé en el CFF la existencia del *Recurso de Revocación* y el *Recurso de revocación exclusivo de fondo*, como aquellos recursos administrativos procedentes en la materia, cada uno con sus requisitos de procedencia respectivos.

⁷³ Villavicencio Macías, Juan Carlos, *Las garantías judiciales en el sistema interamericano de derechos humanos*, México, CNDH, 2016, Colección Sistema Interamericano de Derechos Humanos, p. 19

⁷⁴ Corte IDH, *Caso Barbani Duarte y otros vs. Uruguay*. “Fondo Reparaciones y Costas”, sentencia de 13 de octubre del 2011, serie C No. 234, párrafo 122, disponible en https://corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_234_esp.pdf

establecidos; el cumplimiento o la observancia de las *formalidades procesales esenciales*; y la decisión jurisdiccional ajustada a las *leyes vigentes con antelación* a la causa que origine el juicio”⁷⁵.

Burgoa explica que la garantía de audiencia contenida en el artículo 14 de la CPEUM, aunque en letra indica que debe ser seguida mediante *juicio previo ante tribunales previamente establecidos*; abarca tanto a los procedimientos que puedan suscitarse ante “autoridades materialmente jurisdiccionales, o materialmente administrativas, o formal y materialmente judiciales”⁷⁶.

Para el caso que nos ocupa, en materia fiscal, podemos encontrar que las autoridades fiscales, aunque son formalmente administrativas, en ocasiones pueden abarcar funciones materialmente jurisdiccionales, como es el caso de los recursos administrativos a los cuales tiene derecho de acceso el contribuyente.

De lo anterior es que podemos afirmar que, el derecho de formular alegatos y ofrecer pruebas, son parte del derecho a ser oído o garantía de audiencia contenidos en los artículos 14 constitucional y 8.1 de la CIDH y que se encuentra tanto en la etapa administrativa por medio del recurso administrativo o en la etapa jurisdiccional por medio de juicio contencioso administrativo o juicio de amparo cuando este proceda. Estos derechos se encuentran ampliamente correlacionados, ya que lo probado será base de lo alegado. El objeto de los alegatos es lograr convencer a la autoridad encargada de resolver el proceso aludido, de que con lo probado se tiene como consecuencia jurídica, lo solicitado por el contribuyente, ya sea que se modifique o anule el acto reclamado.

2.1.3 Derecho a corregir su situación fiscal.

El derecho del contribuyente de corregir su situación fiscal, abarca dos ámbitos:

1. Cuando de manera espontánea corrige su situación fiscal, pagando las obligaciones fiscales a su cargo fuera de los plazos señalados, sin que se hubieran iniciado facultades de comprobación en su contra; y

⁷⁵ Burgoa Orihuela, Ignacio, *Las garantías individuales*, México, Porrúa, 2001, p. 537.

⁷⁶ *Ibidem*, p.550

2. Cuando el contribuyente corrija su situación fiscal por motivos del inicio de facultades de comprobación.

De acuerdo con el artículo 73 del CFF, en el caso de cumplimiento espontáneo de las obligaciones fiscales, no se impondrán multas, aun cuando el pago se realice fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales.

En el caso de que el contribuyente corrija su situación fiscal por motivos del inicio de facultades de comprobación, este cumplimiento no se considera espontáneo y, por lo tanto, tiene aparejado la imposición de las multas causadas por infracciones a las disposiciones fiscales.

En ambos casos, el cumplimiento de las obligaciones fiscales omitidas deberá de ser pagado mediante la actualización de las contribuciones omitidas más los recargos generados, siguiendo las reglas de los artículos 21 y 17-A del CFF.

Referente al cumplimiento espontáneo de obligaciones fiscales, cuando estemos en presencia de omisión total o parcial del pago de contribuciones u obtención de beneficios indebidos, es decir, en presencia de defraudación fiscal, cuando el contribuyente de manera espontánea regularice su situación fiscal pagando la totalidad de las contribuciones omitidas con sus recargos y actualización *antes* de que la autoridad fiscal descubra la omisión o perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales; no se formulará la querrela correspondiente. Cabe precisar, que esta prerrogativa no se trata de un elemento de inexistencia del delito de defraudación fiscal, sino que es un beneficio para los contribuyentes que cumplan de manera espontánea y sin que medie actuación de la autoridad fiscal, teniendo un doble aspecto de beneficio, el Estado recauda lo que corresponde y el contribuyente regulariza su situación fiscal.

2.1.3.1 Derecho a corregir su situación fiscal por motivo del ejercicio de facultades de comprobación.

Previsto en la fracción XIII del artículo 2 y en el artículo 14 de la LFDC, el derecho del contribuyente a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales, se refiere a la oportunidad que tiene

el contribuyente de que una vez iniciado procedimiento por el que se ejerzan facultades de comprobación y hasta antes de que se termine dicho procedimiento, corrija por sí mismo su situación fiscal, respecto de las contribuciones objeto de las facultades de comprobación.

Este derecho responde al principio de autodeterminación, que le permite al contribuyente determinar el alcance de sus obligaciones fiscales de acuerdo con los hechos generadores realizados y su vinculación a la ley fiscal; haciendo innecesario el desgaste provocado por el ejercicio de facultades de comprobación, tanto a la autoridad fiscal como al contribuyente, ahorrando al contribuyente tiempo y las molestias causadas por la intervención de la autoridad fiscal.

La forma en que se ejerce este derecho de corrección es por medio de presentación de la declaración complementaria, que, en su caso, corresponda, de acuerdo con las disposiciones fiscales aplicables.

La oportunidad para el ejercicio de este derecho abarca el periodo que se encuentra a partir del momento en que se dé inicio al ejercicio de las facultades de comprobación contenidas en el artículo 42 del CFF y hasta antes de que se les notifique la resolución que *determine* el monto de las contribuciones omitidas.

En el caso de que el contribuyente decidiera corregir su situación fiscal con motivos del ejercicio de facultades de comprobación, esté deberá de entregar a la autoridad revisora una copia de la declaración de corrección que haya presentado.

La presentación de la declaración de corrección no tiene como consecuencia la interrupción de las facultades de comprobación ejercidas. En los casos de visita domiciliaria, esta copia será consignada en acta parcial; mientras que, en los demás casos, incluso cuando haya terminado la visita, la autoridad revisora tendrá un plazo de diez días siguientes a que se realizó la entrega, para que le notifique al contribuyente que recibió la copia de corrección correspondiente. Dicha comunicación que hace la autoridad tiene el propósito de dotar de seguridad jurídica al contribuyente, de que la autoridad recibió la declaración de corrección para su estudio, sin que dicha comunicación implique la aceptación de la corrección.

Actualmente existen diferentes opiniones, para las consecuencias que ocasionaría que el contribuyente presentará su declaración de corrección y no presentará la copia de dicha

declaración ante la autoridad revisora en el tiempo oportuno. Las opiniones sostenidas por los Tribunales Colegiado de Circuito son:

1. Que el no presentar la copia de la declaración con la que pretende corregir su situación fiscal, tiene como consecuencia que el contribuyente “Pierde el derecho a que dicha declaración de corrección sea examinada por la autoridad hacendaria en la resolución correspondiente, así como por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en el consecuente juicio contencioso administrativo que contra ésta se interponga”⁷⁷.
2. Que “el incumplimiento de esa carga (entregar copia) no puede tener como consecuencia hacer nugatorio el derecho del particular a autocorregirse y, por ende, que la autoridad esté relevada de examinar la declaración de autocorrección”⁷⁸.

Para tener una mayor comprensión del tema, analizaremos los aspectos relevantes presentados en los casos en que el contribuyente no entrega la copia de la declaración de corrección a la autoridad revisora.

- En un primer momento, el contribuyente decide ejercer el derecho de auto corregir su situación fiscal por motivos del ejercicio de facultades de comprobación, por medio de declaración normal o complementaria.

El contribuyente, por algún motivo, ya sea imputable o no imputable a él, no presenta la copia de la declaración por la que pretende corregir su situación fiscal a la autoridad que está ejerciendo las facultades de comprobación.

- Para la autoridad revisora, la omisión de presentar la copia de la declaración representa un impedimento material para conocer sobre la situación jurídica del contribuyente revisado, por lo que, ante el desconocimiento del ejercicio de autocorrección elaborada por el contribuyente, determinará las contribuciones que, a su parecer y con motivación a los hechos y actos acreditados mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, ha omitido el contribuyente.

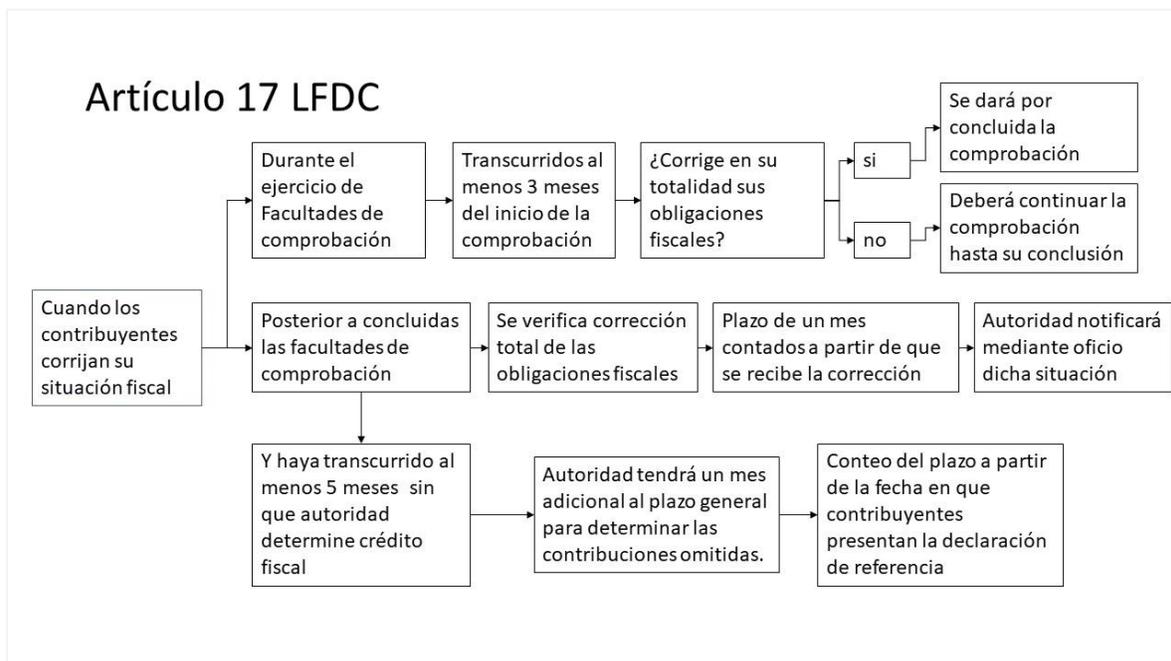
⁷⁷ Tesis [A.]: III.5o.A.20 A, T.C.C., *Seminario judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima época, Tomo IV, junio de 2016, p. 2895. Reg. digital 2011918.

⁷⁸ T[A.]: I.1o.A.288 A, T.C.C., *Seminario judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima época, tomo III, enero de 2020, p. 2450. Reg. digital 2021404.

En todo caso la autoridad tendrá que tomar en consideración la autocorrección hecha por el contribuyente, cuando por alguno de sus medios disponibles se enteré y verifique que el contribuyente ejerció el derecho que alude.

- En un Tercer momento, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en ejercicio de interpretación armónica entre el artículo 1 constitucional y 15 de LFDC, deberá analizar el caso, considerando que el contribuyente ejerció el derecho conferido en la LFDC, ya que no existe norma jurídica expresa que determine que la omisión de entregar la copia de corrección a la autoridad revisora tiene como consecuencia que el derecho del contribuyente de corregir su situación fiscal y/o sus beneficios se diluyan o pierdan efectividad.

El procedimiento previsto en el artículo 17 de la LFDC, concerniente al ejercicio del derecho de auto corrección, es el siguiente:



Una de las prerrogativas previstas en la LFDC para los contribuyentes que opten por corregir su situación fiscal por motivos del ejercicio de facultades de comprobación, que se prevé en el artículo 18 de la ley en materia, es multa del 20% de las contribuciones omitidas, cuando el contribuyente las pague de forma conjunta con sus accesorios, en el plazo comprendido desde que se inicien facultades de comprobación y hasta antes de que notifique acta final en caso de visita domiciliaria o el oficio de observaciones en el caso de solicitar información para el ejercicio de facultades de comprobación fuera de visita domiciliaria.

Cuando el contribuyente pague las contribuciones omitidas en conjunto con sus accesorios, después de notificada el acta final o el oficio de observaciones, la multa será equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.

A manera de conclusión, el derecho de los contribuyentes a corregir su situación fiscal por motivos del ejercicio de facultades de comprobación, es una prerrogativa que faculta a los contribuyentes a auto determinar su situación fiscal una vez iniciado procedimiento de ejercicio de facultades de comprobación, que pueden tener como consecuencia que la autoridad de por concluido el ejercicio de facultades de comprobación cuando se verifique el total cumplimiento de las obligaciones fiscales, además de prevé la prerrogativa para el contribuyente de causar una multa desde el 20 y hasta el 30% de las contribuciones omitidas, según sea el caso.

2.2 Estrategia fiscal Vs. Evasión fiscal.

El sistema fiscal mexicano, tiene como principal objetivo la obtención de recursos económicos para el Estado. En él se prevén los hechos imponible cuya actualización tendrá como consecuencia el nacimiento de la obligación del contribuyente, la cual tiene que ser cumplida de acuerdo con las reglas establecidas por las diferentes disposiciones que componen al sistema fiscal interno.

El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria tiene que cumplir con el cumulo de obligaciones fiscales que se encuentren a su cargo por haber realizado hechos generadores; al mismo tiempo, le asisten una serie de derechos que tienen que ser respetados y garantizados por las diferentes autoridades del Estado.

Las estrategias fiscales y la evasión fiscal, tienen gran relación con la actualización de los hechos generadores y obtención de beneficios fiscales. Las estrategias fiscales, tienden a maximizar los recursos de las organizaciones, sin eludir los hechos generadores, todo con estricto apego a la ley y a los fines de dicha organización. Es un error común considerar que las estrategias fiscales tienden a eludir la generación de contribuciones, al contrario, las estrategias fiscales buscan el mejor manejo y cumplimiento de las disposiciones fiscales, evitando caer en lo que le llaman *estrategias o planeaciones fiscales agresivas*, las cuales aprovechan, vacíos legales que le permiten eludir los hechos generadores u obtener beneficios fiscales mediante tratados internacionales, con aparente licitud y en muchas

ocasiones sin finalidad mercantil, simplemente, es reducir o erosionar la base tributaria. En la evasión fiscal, se actualizan los hechos generadores de contribuciones, sin embargo, se omite el pago.

Es uno de los derechos más importantes de contribuyente, determinar la manera en que decide tributar, cumpliendo en todo momento con las disposiciones fiscales aplicables, dentro del parámetro legal y de acuerdo con los fines de su actividad comercial. Es derecho de los contribuyentes, la utilización de los estímulos fiscales previstos en la ley, siempre que se actualicen sus requisitos previstos, así como utilizar a su favor todo beneficio fiscal previsto en las disposiciones fiscales; teniendo como premisa fundamental que dichos estímulos o beneficios, sean obtenidas por actos jurídicos realizados por razón de negocios.

Alejandro Sánchez define a la estrategia fiscal como “la aplicación de una técnica, táctica, maniobra, habilidad, destreza, experiencia, conocimiento, pericia o capacidad, con la finalidad de optimizar la carga tributaria dentro del marco legal y prever los resultados esperados”⁷⁹.

Los contribuyentes tienen el derecho ineludible de emplear tantas estrategias fiscales como lo deseen, es parte del derecho de planear la situación jurídica, económica y fiscal de la organización, con la limitación de que dichas estrategias no se encuentren en situación de ilicitud, es decir, en incumplimiento o contravención a disposiciones fiscales.

Mediante la utilización de estrategias fiscales, el contribuyente adquiere seguridad jurídica en el presente, buscando que se prolongue en el tiempo, ya sea a corto, mediano o largo plazo. La utilización de estrategias fiscales es un derecho y necesidad de los contribuyentes.

La evasión fiscal *lato sensu*, implica la omisión total o parcial en el pago de contribuciones causadas, la cual puede constituir infracción o delito o ambos. Gregorio Rodríguez Mejía identifica a la evasión fiscal en dos ámbitos, como infracción o como hecho delictivo⁸⁰.

La evasión fiscal como infracción abarca aquellos actos o hechos antijurídicos cuya consecuencia jurídica es la imposición de una multa por vía administrativa. Debemos de

⁷⁹ Sánchez Vega, Javier Alejandro, *La estrategia fiscal y el fideicomiso. Esquemas reportables al SAT*, México, IMCP, 2021, p. 10

⁸⁰ Rodríguez Mejía, Gregorio, “Evasión fiscal”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, núm. 100, 2001, p.294, <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3673/4484>

recordar que, al estar hablando de evasión de pago de contribuciones, estos actos o hechos deben de tener como consecuencia el incumplimiento de disposiciones fiscales.

A manera de ejemplo, Rodríguez Mejía considera que el pago tardío de impuestos es una forma de evasión fiscal como infracción, puesto que “la ley señala la fecha en que el pago debe hacerse, y no cumplir la disposición respectiva evidentemente constituye una infracción”⁸¹. Al respecto, señala que la misma ley determina que ante el pago espontaneo de contribuciones omitidas y sus accesorios de forma total y actualizada, no se impondrá multa, quitando la sanción al ilícito del incumplimiento temporal de la obligación de pago de las contribuciones, no obstante, se deben de pagar recargos, que no se consideran como multas.

Mejía considera a la evasión fiscal en el ámbito penal, como la “infracción imputable a una persona física que amerita una pena distinta de la económica”⁸².

La evasión fiscal como delito, contempla todas las infracciones a las disposiciones fiscales, cuya sanción es distinta a la económica. El bien jurídico Tutelado en los delitos fiscales, de acuerdo con Manuel Martínez Contreras, puede ser “El peculio del fisco federal (...) y el sistema tributario”⁸³. Los delitos fiscales que repercutan directamente en el aspecto patrimonial del fisco, tendrán como bien jurídico tutelado *el peculio del fisco*, mientras que aquellos cuya repercusión es diferente, el bien jurídico tutelado es el *sistema tributario*. Cabe la mención que, aquellos delitos que protegen al sistema tributario, de manera indirecta repercuten al fisco en su capacidad de recaudación.

Dentro de los actos relacionados a la evasión fiscal, encontramos especial importancia en el delito de Defraudación Fiscal, el cuál es el delito genérico de la evasión fiscal, con el elemento particular de que necesita que se actualice una conducta dolosa, ya que se necesita que la conducta se realice a través de engaños o aprovechando errores.

La Defraudación fiscal es un delito contenido en el artículo 108 del CFF, que contempla los siguientes elementos típicos:

⁸¹ *Ibidem*, p. 298

⁸² *Ibidem*, p.295

⁸³ Campos Domínguez, Fernando Gerardo, Et al (coords.), *Entre libertad y castigo: dilemas del estado contemporáneo*, México, Facultad de Derecho-UNAM, 2011, p.500

1. Omisión total o parcial de pago de contribuciones u obtención de un beneficio indebido;
2. En perjuicio del fisco;
3. Mediando Uso de engaños o aprovechando errores.

En el aspecto punible, las penalidades contempladas por el artículo 108 del CFF, se determinan en función del monto de lo defraudado, teniendo un rango de pena de prisión de 3 meses y hasta 9 años, según sea el caso correspondiente. Además, se prevén situaciones agravantes de la pena, aumentándola en una mitad; y situaciones atenuantes de la pena, pudiéndola atenuar hasta en un cincuenta por ciento.

Punibilidad del Delito de Defraudación Fiscal. Art. 108 CFF	
Monto de defraudado menor a \$2,236,480.00	Prisión de tres meses a dos años
Monto de defraudado de \$2,236,480.00 que no exceda de \$3,354,710.00	Prisión de dos años a cinco años
Monto de defraudado mayor a \$3,354,710.00	Prisión de tres años a nueve años
Cuando no se pueda determinar lo que se defraudó	Prisión de tres meses a seis años
Cuando sea delito calificado	La pena que corresponda se aumentará en una mitad
Supuestos previstos en el artículo 108, párrafo séptimo.	
Atenuante	La pena aplicable <i>podrá</i> atenuarse hasta en un cincuenta por ciento
Cuando el monto sea restituido de manera inmediata en una sola exhibición	

La defraudación fiscal es un delito específico dentro del género de evasión fiscal; existen muchos otros delitos relacionados a la evasión fiscal, como por ejemplo el específico de contrabando o su equiparado, así como la compraventa de facturas que soporten operaciones inexistentes⁸⁴, entre otros.

De lo antes expuesto, podemos percatarnos que las estrategias fiscales son implementadas por los contribuyentes con el fin de maximizar sus recursos, previendo escenarios posibles y buscando la obtención de beneficios fiscales *debidos*, todo dentro del marco legal. Mientras

⁸⁴ Con la realización de dichos actos, se pueden obtener beneficios fiscales indebidos, sin embargo, al igual que el contrabando, no requiere configurarse el elemento dolo, es decir, no requiere que se realice por medio de engaños o aprovechando errores de manera consiente.

que la Evasión Fiscal abarca todas las acciones tendientes al incumplimiento de la obligación de pago de contribuciones, es decir, se trata de hechos ilícitos que pueden constituir infracción o delito.

De manera conceptual es fácil identificar que mientras la utilización de estrategias fiscales se encuentra dentro de la ley, sin incumplir con disposiciones fiscales o configurar actos constitutivos de delitos; la evasión fiscal se refiere al incumplimiento de pago de contribuciones u obtención de beneficios fiscales indebidos. En la práctica, las autoridades fiscales y los contribuyentes y sus asesores fiscales se encuentran constantemente en una disyuntiva para conocer el límite que separa a unas de la otra. Los asesores fiscales están en constante creación de razonamientos lógico-jurídicos del porque un acto tendiente a reducir la carga fiscal u obtener un beneficio fiscal, se ubica dentro de ley; mientras que las autoridades fiscales se encuentran en una posición por demostrar que ciertos actos realizados por los contribuyentes rebasan los límites legales y, por lo tanto, transgreden la ley.

2.2.1 Estrategia fiscal frente a la planeación fiscal.

La estrategia fiscal es la aplicación de una técnica o táctica, conocimiento, herramienta, experiencia o pericia, con el fin de optimizar los recursos de los contribuyentes, reduciendo los costos fiscales con respeto a la ley y previniendo escenarios posibles.

Ahora bien, la planeación engloba una serie de estrategias que se deben de seguir concatenadamente para conseguir un objetivo en específico, el cual, en materia fiscal, es el de optimizar los recursos, cumplir con el objeto comercial y obtener el costo fiscal más favorable para el contribuyente.

Alejandro Torres Rivero considera que la planeación fiscal consiste “en la elección por parte del contribuyente, del acto(s) jurídico(s) más convenientes a sus intereses para obtener un objeto lícito en la realización de sus actividades, que detone el menor costo fiscal posible sin violentar la ley”⁸⁵.

⁸⁵ Torres Rivero, Alejandro, “Reflexiones en torno a la planeación fiscal, el abuso del derecho y defraudación fiscal en México”, *Jurídica* anuario del departamento de derecho de la universidad iberoamericana, núm 32, 2002, p. 345, <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/juridica/issue/view/654>

La planeación fiscal se distingue de cualquier otro acto que el contribuyente pueda realizar con el propósito de disminuir su carga tributaria en que, en la planeación fiscal no se contraría con las disposiciones fiscales, “pues de lo contrario, nos encontraríamos ante la presencia del abuso del derecho o bien, de la evasión y defraudación fiscal”⁸⁶.

En un mundo globalizado, todas las organizaciones económicas encuentran gran importancia en la planificación fiscal, ya que con ella tienen grandes beneficios como:

1. Optimización de recursos, principalmente financieros;
2. Prevenir efectos jurídicos futuros, es decir, se puede prevenir la situación fiscal de los contribuyentes en un futuro a corto, mediano o largo plazo;
3. Garantizar seguridad jurídica;
4. Identificar áreas de riesgo y de oportunidades.

Para obtener las ventajas que ofrece una correcta planeación fiscal, Jennifer Mul considera que es necesario “tener conocimiento de la situación y medio ambiente de la empresa, así como de las leyes fiscales, reglamentos, resoluciones misceláneas, decretos, circulares, etc.”⁸⁷. Una equivocada planeación fiscal, conlleva a un escenario de incertidumbre, ya que, al no estar apegado a derecho, la obtención de los beneficios fiscales planificados, serán indebidos, lo que representan un gran riesgo jurídica y financieramente.

Una planeación fiscal está compuesta por una serie de actos jurídicos a realizar de forma consecuente, con los cuales el contribuyente busca cumplir con su objeto lícito, obteniendo resultados previsibles y el menor costo fiscal posible, de acuerdo con la ley. En la planeación fiscal, el contribuyente realiza actos jurídicos para cumplir con su objeto social, identifica los posibles actos jurídicos que cumplan con su meta en específico y dentro de ellos, elige el que mayor optimización de recursos y menor costo fiscal le proporcione.

La realización de los actos jurídicos contemplados por la planeación fiscal, deben de tener congruencia con el objeto social del contribuyente y deben de ser necesarios para lograr dicho objeto. La realización de actos jurídicos que se realicen con el único objeto de obtener beneficios fiscales o disminuir la carga tributaria del contribuyente, son contrarios a la ley,

⁸⁶ *Ídem*

⁸⁷ Mul Encalada, Jennifer, “Planeación fiscal”, Contaduría Pública IMCP, mayo, 2011, <https://contaduriapublica.org.mx/2011/05/06/planeacion-fiscal/>

ya que no guardan relación de negocios, no son necesarios para que el contribuyente realice su actividad comercial, pudiendo actualizarse fraude a la ley, elusión, evasión o defraudación fiscal.

En este punto, debemos de detenernos y marcar diferencia conceptual entre la planeación fiscal como derecho del contribuyente y la *planeación fiscal agresiva* como abuso del derecho del contribuyente.

La planeación fiscal agresiva, es el abuso del derecho del contribuyente, consistente en la utilización de estrategias que tienen como único fin, la obtención de beneficios fiscales o erosión de la base tributaria del contribuyente. Los actos realizados no tienen motivación con la realización del objeto social del contribuyente, no son necesarios para él, su único objetivo es dejar de situarse en hechos generadores de contribuciones o situarse en un régimen fiscal con una baja o nula tasa impositiva, trasladando los beneficios económicos obtenidos en los países donde realmente se generó la riqueza, a un país extranjero en donde el costo fiscal es muy bajo en comparación al que se prevé en los países de origen de la riqueza o incluso nulo, mediante simulación de actos jurídicos o contables.

Es importante identificar que la planeación fiscal como derecho del contribuyente, no tiene relación con la elusión fiscal. Es la planeación fiscal agresiva, la que ocupa prácticas elusivas de contribuciones, aprovechando errores de la ley, vacíos legales, o beneficios fiscales contenidos en tratados internacionales. Este tipo de prácticas no son nuevas, sin embargo, en la actualidad los Estados y organizaciones internacionales se han centrado en formar un sistema internacional, mediante la adaptación de los sistemas nacionales, para prevenir y sancionar las prácticas fiscales abusivas, que aun cuando no infringen la ley directamente, causan un daño muy importante a las haciendas públicas al reducir la capacidad de recaudación de los Estados.

En particular, en los últimos años, México adoptó ciertas medidas anti elusivas o antiabuso del derecho, las cuales son ficciones y presunciones jurídicas tendientes a evitar que los contribuyentes eludan realizar hechos generadores, como es el caso de la implementación de la cláusula anti elusión contenida en el artículo 5-A del CFF, la cual es el ejemplo más claro de la necesidad de evitar las prácticas elusivas.

Cabe resaltar que en México no se castiga el abuso del derecho en materia fiscal, por lo que cualquier acto que aun cuando provoque grandes beneficios fiscales a los contribuyentes, siempre que no infrinja la ley, se debe de respetar los efectos de dicho acto, mientras no exista norma jurídica expresa que lo nulifique, transforme sus efectos o castigue la conducta en específico.

La planeación fiscal es un derecho de los contribuyentes, la cual contempla la elección de estrategias por parte del contribuyente, que le permite optimizar sus recursos, principalmente financieros, prevenir su situación fiscal en un futuro a corto, mediano o largo plazo, y obtener seguridad jurídica en el presente y el futuro; la cual tiene la particularidad de no infringir disposiciones jurídicas, ni causar un daño directo o indirecto a la capacidad recaudatoria del fisco. La planeación es indispensable para los procesos internos de los contribuyentes, tanto para pequeños, medianos y grandes contribuyentes, la planeación fiscal, busca cumplir con todas las obligaciones fiscales sin eludir su actualización, obteniendo la menor carga tributaria posible.

2.3 Actos simulados.

Rafael de Pina indica que la simulación es la “acción de simulación”⁸⁸. Complementando a Pina, la RAE define a la acción de simular como “representar algo, fingiendo o imitando lo que no es”⁸⁹. De lo anterior, es que la simulación de los actos, es la acción de fingir que un acto es real, cuando no lo es.

Rojina Villegas expone que “En toda simulación (...) hay un acto sostenible y uno secreto. El sostenible es el acto falso, que se ejecuta para que sea conocido por los terceros y, principalmente, por los acreedores, cuando la simulación se realiza para perjudicarlos”⁹⁰.

Los actos simulados son realizados por las partes intervinientes, con el fin de engañar a un tercero, provocando una falsa apreciación de la realidad para asumir menores costos o mayores ventajas que las obtenidas por el acto que se trata de ocultar. Resulta ilustrativo el criterio contenido en tesis aislada, en donde se determina que la simulación “como causa de

⁸⁸ De Pina, Rafael, *op. cit.*, p. 455

⁸⁹ Real Academia Española, disponible en <https://dle.rae.es/simular>, consultado el 11 de abril del 2023

⁹⁰ Rojina Villegas, Rafael, *Compendio de derecho civil. Teoría general de las obligaciones*, 30 a ed., México, Porrúa, 2012, p. 454.

nulidad, no se configura, aunque se acredite que las mismas partes celebren dos actos de compraventa con relación a un mismo bien, sin que afecte a un tercero”⁹¹.

Rojina Villegas determina que uno de los requisitos para que opere la simulación es que las partes intervinientes en los actos simulados lo oculten *conscientemente*. Las partes conocen que el acto ostentado no es el real y por ello, conscientemente aparentan que lo es. Es el elemento de consciencia de las partes, lo que determina a la simulación de actos, ya que en caso de que faltare ese elemento, estaríamos en presencia de un *error* el cuál al igual que la simulación representa “una disconformidad entre lo declarado y lo querido”⁹².

La Ley distingue entre la simulación absoluta y la relativa. En la absoluta, el acto ostensible no tiene nada que ver con el verdadero; mientras que, en la relativa, se le da una falsa apariencia al acto, ocultando el sentido y contenido de este.

La forma de comprobar la simulación, generalmente aceptada por la doctrina, es la existencia de un contra documento, el cual es el acto secreto. José Gómez explica que el objeto de resguardar un contra documento, es garantizar la protección de la parte que lo resguarda, sobre posibles acciones que pudieran ejercer las partes involucradas, dando como ejemplo “el proteger al supuesto enajenante para que la enajenación no se invoque en su contra por el falso adquirente; o bien para precisar la verdadera naturaleza del acto, en la simulación relativa”⁹³.

Los efectos de la comprobación de la simulación varían según si es absoluta o relativa. En la simulación absoluta, el acto ostensible no produce efectos jurídicos; mientras que, en la simulación relativa, solo producirá nulidad cuando la ley así lo declare, es decir que, si no lo hace expresamente la ley, el acto subsiste.

Debemos de distinguir entre la nulidad y la simulación. La nulidad, al igual que la simulación se clasifica en absoluta y relativa. Las consecuencias de la nulidad absoluta es la imposibilidad de subsistencia del acto nulo; mientras que, en la nulidad relativa, el acto nulo es subsanable, permitiendo la posibilidad de que dicho acto continúe produciendo efectos

⁹¹ Tesis [A]: I.3o.C.158 C, T.C.C., *Seminario judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo VIII, agosto de 1998, p. 910, registro digital 195740.

⁹² *Ibidem*, p. 455

⁹³ Gómez Cotero, José de Jesús, *La simulación tributaria, análisis jurídico y sociológico*, 2da ed., México, Themis, 2021, p. 11.

jurídicos desde el momento en que se subsane el elemento de validez que se encontrará viciado en el momento de declararse nulo.

En el caso de la Simulación, cuando se trate de la absoluta, el acto no tendrá efectos, sin posibilidad de subsanarse. Cuando se trate de simulación relativa, solo será nulo el acto cuando la ley así lo determine. En el caso de que la ley expresamente determine la nulidad de un acto simulado relativamente, la ley no dispone la posibilidad de que dicho acto se subsane, por lo que estamos en presencia de nulidad absoluta. La nulidad que recae sobre los actos simulados es la absoluta. Solo en el caso de los actos con simulación relativa, cuando la ley no dispone expresamente que serán nulos, estos subsisten.

Para el caso del derecho común, es potestad de los órganos jurisdiccionales, determinar la nulidad por simulación, cuando así lo solicite alguna de las partes que intervinieron en la simulación o algún tercero cuando tenga interés jurídico. Los efectos de la nulidad provocada por simulación en derecho civil, es restituir la cosa o derecho a quien pertenezca, con sus frutos e intereses, cuando los hubiere. Cuando se hubiere trasladado la cosa a título oneroso a un tercero de buena fe, no tendrá lugar la restitución.

Para el caso del derecho fiscal, la simulación de actos podrá ser determinada por las autoridades fiscales en ejercicio de facultades de comprobación y sus efectos serán exclusivamente fiscales.

2.3.1 Por actos jurídicos.

La simulación de actos jurídicos se encuentra regulada por el CCF, desde el artículo 2180 y hasta el 2184.

La simulación de los actos jurídicos, según el parámetro del CCF, es aquella producida cuando en la celebración del acto jurídicos, las partes *declaran o confiesan falsamente* lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas.

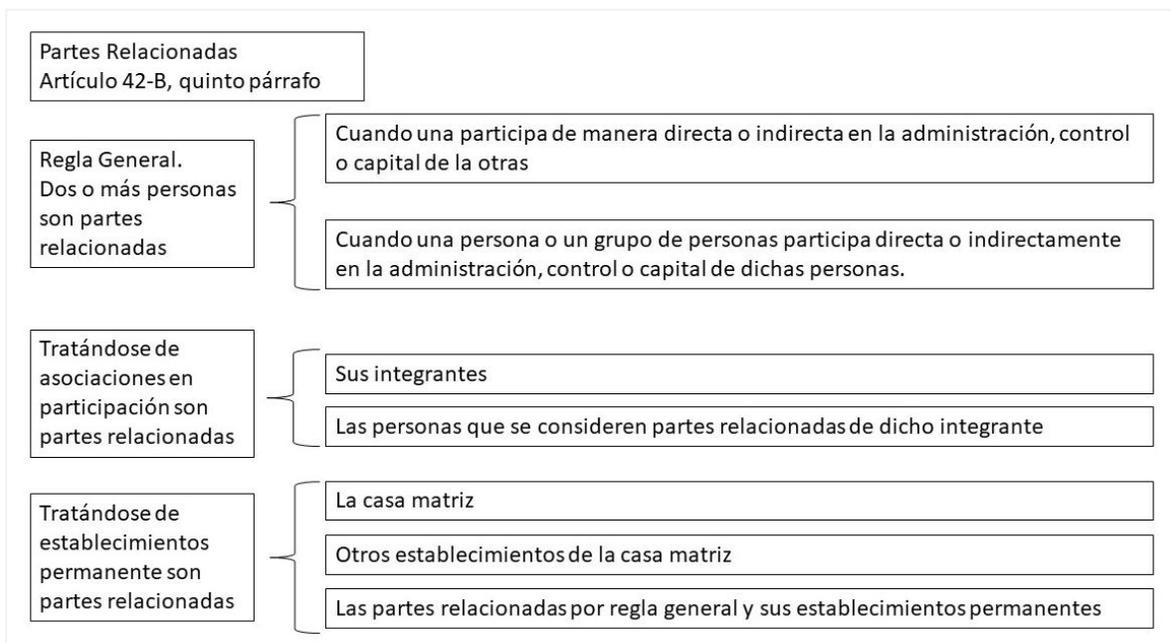
Referente a la distinción doctrinal entre hecho y acto jurídicos o negocio jurídico, solo los actos o negocios jurídicos pueden ser calificados como simulados, ya que en ellos las partes intervienen con la *intención* de engañar a un tercero, se manifiesta su voluntad de querer hacerlo; mientras que, en los hechos jurídicos, no existe ese elemento de voluntad de querer producir consecuencias jurídicas.

Para el caso del derecho fiscal y con fundamento en el artículo 42-B del CFF, la simulación de actos jurídicos podrá ser determinada por las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación.

La forma en que se debe de realizar declaración de simulación de actos jurídicos será por medio de acto fundado y motivado, de acuerdo con el parámetro constitucional, y dentro del procedimiento de comprobación. En el acto que se declare la simulación de actos jurídicos, en el mismo momento, se determinara la situación jurídica del contribuyente.

Uno de los requisitos que el legislador impuso para el ejercicio de la facultad de determinar la simulación de actos jurídicos, es que se trate de operaciones entre *partes relacionadas*. Es decir, si no se trata de operaciones entre partes relacionadas, la autoridad no cuenta con la facultad de determinar la simulación de actos dentro del procedimiento de comprobación.

En el artículo 42-B del CFF, se determina a quienes se entiende como partes relacionadas para efectos de la simulación de actos jurídicos, lo cual se expone en el siguiente esquema.



Gómez Cotero expone que el motivo preponderante del acuerdo de simulación en materia tributaria es el de “evitar el hecho imponible por la ley”⁹⁴. De lo anterior, es que el efecto de la determinación de simulación por parte de las autoridades fiscales será, que el hecho

⁹⁴ *Ibidem*, p.198

imponible gravado sea el que efectivamente realizaron las partes, es decir, el hecho imponible que se trató de evitar mediante el acto simulado.

En la determinación de simulación de actos jurídicos, la autoridad fiscal deberá incluir la identificación de acto simulado y el realmente celebrado, la cuantificación del beneficio fiscal obtenido en virtud de la simulación, así como motivar su determinación mediante señalamiento de los hechos por los que se concluyó la existencia de simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

La autoridad fiscal que ejerce facultades de comprobación puede basar su determinación, en elementos comprobados e incluso en presunciones.

Tratándose de materia fiscal, el legislador permite utilizar presunciones derivado de la existencia de casos diversos en donde la dificultad para probar los hechos u actos, y para corregir la práctica de medidas elusivas o evasoras de impuestos, es necesario la utilización de máximas de experiencia de la autoridad fiscal sobre hechos reiterados o generalizados por los contribuyentes. “Así, la presunción jurídica constituye un juicio lógico del legislador o del Juez, en virtud del cual se considera como cierto o probable un hecho, con apoyo en las máximas generales de experiencia, que le indican cuál es el modo normal como suceden los acontecimientos”⁹⁵.

La facultad de las autoridades fiscales de determinar la simulación de actos jurídicos en ejercicio de facultades de comprobación no necesita la determinación de que un acto carece de razón de negocios, por lo que es un procedimiento totalmente aparte del contenido en el artículo 5-A del CFF.

El procedimiento previsto en el artículo 5-A del CFF, se caracteriza por la facultad de la autoridad fiscal en ejercicio de facultades de comprobación, de determinar que un acto *carece de razón de negocios*. A los actos sin razón de negocios determinados por la autoridad, se le darán los efectos fiscales que correspondan a los que harían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

⁹⁵ Tesis [A]: I.4o.A.57 A (10a.), T.C.C., *Seminario judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima época, Libro XX, mayo de 2013, p. 2027, registro digital 2003696

El procedimiento previsto por el artículo 5-A CFF, se prevé para controlar la elusión fiscal proveniente de la economía de opción. En este caso, los contribuyentes caen en la planeación fiscal agresiva y dentro de las opciones que podría realizar para realizar un negocio, deciden ocupar la opción que le genera mayores beneficios fiscales sin considerar los beneficios económicos obtenidos por la actividad comercial. En este caso no estamos en presencia de simulación, no existe un acto ostentado ni un acto secreto; el contribuyente realiza un acto considerando exclusivamente los beneficios fiscales obtenidos por él, sin considerar tener en cuenta la razón de negocios, que es puramente la de generar lucro por medio de su normal actuación en el ámbito comercial.

Resultaría poco conveniente para la autoridad fiscal que, en uso de la facultad de determinar la simulación de actos jurídicos en ejercicio de sus facultades de comprobación, lo hiciera motivando la carencia de razón de negocios; determinando en un mismo momento la simulación de actos jurídicos y la inexistencia de razón de negocios, ejerciendo ambas facultades al instante. En este supuesto hipotético, la autoridad deberá de respetar ambos procedimientos previstos en la ley fiscal, resguardando en todo momento las garantías constitucionales de los contribuyentes. Para que suceda dicho supuesto se tendría que respetar el procedimiento previsto en el art. 5-A CFF, es decir, previamente se tendría que haber plasmado que se presume que un acto carece de razón de negocios en la última acta parcial, oficio de observaciones o resolución provisional; sometiendo previamente su contenido a un órgano colegiado formado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, el cual tendría que aprobar el contenido de la resolución sometida.

No existe norma expresa que determine que la carencia de razón de negocios no es apta para motivar la resolución por la que la autoridad fiscal determina la simulación de actos jurídicos. Sin embargo, para hacerlo, tiene sentido que respete el procedimiento previsto en el artículo 5-A CFF.

La simulación de actos jurídicos dentro del ámbito fiscal encuadra en la conducta típica prevista por el artículo 108 del CFF, la defraudación fiscal. Mediante el acto ostensible el contribuyente engaña al fisco federal, obteniendo un beneficio indebido u omite el pago de

contribuciones. La simulación de actos jurídicos es una conducta tipificada bajo el delito de defraudación fiscal, la cual es la figura típica de la evasión fiscal general.

En el derecho fiscal, la determinación de simulación de actos jurídicos es una facultad de las autoridades fiscales en ejercicio de facultades fiscales, la cual tiene que ser declarada al determinar la situación fiscal del contribuyente, mediante acto fundado y motivado; siempre que se traten de operaciones entre partes relacionadas. El efecto de la simulación es que el hecho imponible gravado sea el efectivamente realizado por las partes en el acto secreto.

2.3.2 Por actos o registros contables.

Los actos o registros contables son la parte modular de la contabilidad de los comerciantes. El inciso A, de la fracción I, del artículo 28 del CFF, determina que la contabilidad se integra por los libros, sistemas y registros contables, así como por una serie de documentos que integran o sustentan dichos registros.

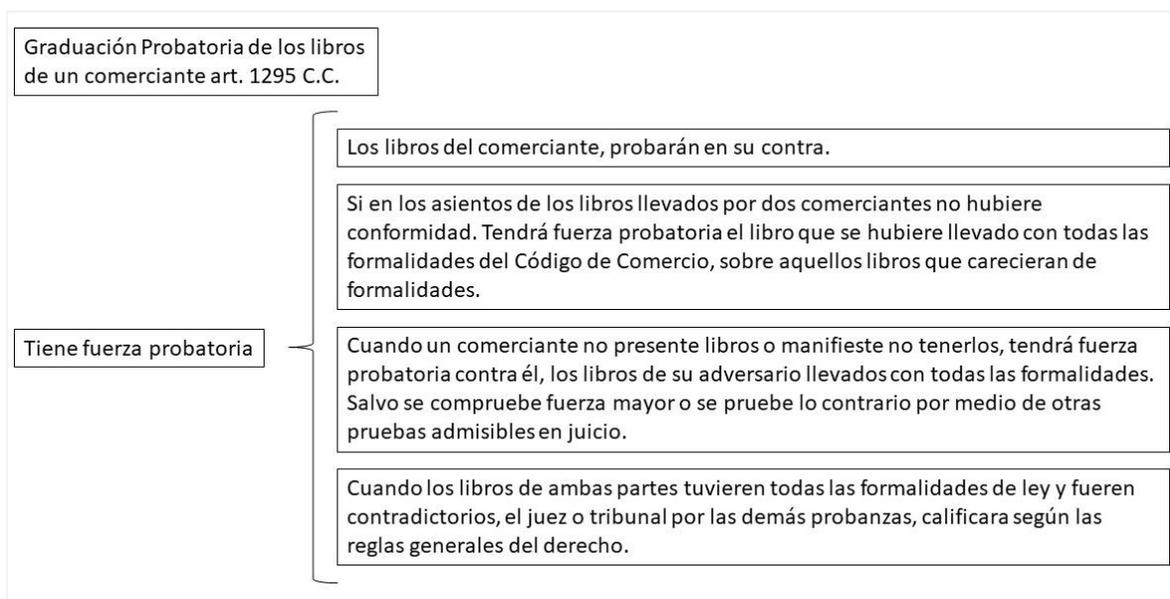
Los registros contables, son la representación de las operaciones de los comerciantes, mediante su inscripción en libros contables o sistemas de contabilidad. Los registros contables, representan de manera cuantificable, el destino de los beneficios y costos obtenidos por la realización de una operación, los cuales se concentran en cuentas contables, las cuales forman parte de los libros o sistemas contables.

Cabe resaltar que el registro contable es parte de la técnica contable, para integrar la contabilidad de los comerciantes. No se trata de Actos jurídicos, ya que en ellos no se manifiesta ni voluntades, ni objeto; se trata de la representación cuantificable de los beneficios o costos obtenidos por una operación de un comerciante. A la par, existe la obligación de los comerciantes de conservar los medios probatorios que sustenten las operaciones registradas en los asientos contables, por un periodo de diez años.

En términos del artículo 16 del Código de Comercio, es una obligación de los comerciantes, mantener un sistema de contabilidad, según las reglas del artículo 33 del mismo código.

Para Oscar Vázquez del Mercado la contabilidad conserva una función jurídica de extrema importancia “porque externa los acontecimientos o vicisitudes del tráfico que el comerciante realiza; y sus consecuencias de orden patrimonial”⁹⁶.

Las reglas de graduación probatoria de la contabilidad de los comerciantes, se encuentra regulada por el artículo 1295 del CC, en donde se prevén diversos supuestos generales para el caso de un litigio mercantil. La regla con mayor relevancia para el caso de la presente investigación es que la contabilidad de un comerciante, tiene fuerza probatoria contra dicho comerciante, sin aceptar prueba en contrario; constituirá prueba en su conjunto, sin posibilidad de que el contrario acepte los asientos favorables para él y deseche los que le perjudiquen.



El artículo 33 del CC, determina los requisitos mínimos que deben satisfacer los comerciantes, en cumplimiento a la obligación de mantener un sistema de contabilidad adecuado. Dichos requisitos mínimos tienen por objeto, permitir identificar la situación comercial, así como las obligaciones a cargo, derechos a su favor, las relaciones con terceros, identificar las operaciones individuales, la correlación entre las operaciones individuales a las acumuladas, así como su correlación con estados financieros e incluir un sistema de control y verificación de las operaciones contables, con el objeto de que evitar la omisión de inscripción de operaciones.

⁹⁶ Vázquez del Mercado, Oscar, *Contratos Mercantiles*, 16a. edición, México, Porrúa, 2017, p.85.

La ley del ISR prevé en la fracción I del artículo 76, la obligación de las personas morales de llevar su contabilidad de conformidad al CFF, su reglamento y el reglamento de la ley ISR. Para el caso de personas físicas, el artículo 110 de la citada ley, determina que es su obligación llevar contabilidad de conformidad al CFF y su reglamento.

Para el caso de la ley del IVA, prevé en su artículo 32 que es obligación de los contribuyentes sujetos a dicha ley, llevar contabilidad de conformidad al CFF y su reglamento.

El Código Fiscal de la Federación, determina que los registros o asientos que integren la contabilidad de las personas obligadas por las disposiciones fiscales al llevarla deberán de hacerlo a través de los *medios electrónicos* que disponga el Reglamento del CFF o las normas generales emitidas por el SAT.

La legislación fiscal determina que es una obligación, que la contabilidad de las personas obligadas por las disposiciones fiscales a llevarla sea por *medios electrónicos*, los cuales serán determinados por el reglamento del CFF y las reglas de carácter general emitidas por el SAT.

En la legislación mercantil, se prevé la existencia de libros obligatorios para todos los comerciantes, los cuales son el libro de mayor para todo comerciante persona física o persona moral y para el caso de las personas morales, el libro o libros de actas; sin perjuicio de los requisitos previstos por las disposiciones fiscales para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

El plazo previsto por la legislación mercantil, para la conservación de la contabilidad, los libros de los comerciantes y los comprobantes de las operaciones asentadas en ellos, es de diez años.

La contabilidad de los comerciantes tiene protección constitucional de inviolabilidad, con fundamento en el artículo 16 constitucional. Adicionalmente, el artículo 42 del Código de Comercio, determina la prohibición de pesquisa de oficio por tribunal ni autoridad alguna, para inquirir si los comerciantes llevan o no el sistema de contabilidad adecuado.

Al respecto, se prevén como situaciones de excepción de dicha inviolabilidad, a las figuras de exhibición y comunicación. La exhibición de libros, registros o documentos de los

comerciantes, se realizará a instancia de parte o de oficio, cuando el comerciante a quien perteneciera tenga interés o responsabilidad en el asunto correspondiente; la cual se deberá realizar en el lugar en que habitualmente se guarden o conserven los libros, registros o documentos o en el lugar que pacten las partes, en presencia del comerciante o persona que sea designada por él y solo se revisarán los asientos litigiosos o con relación al litigio.

La comunicación es la figura jurídica prevista, para el caso de sucesión universal del comerciante, liquidación de compañía, dirección o gestión comercial por cuenta de otro o por caso de decretarse quiebra en concurso mercantil, por medio del cual se permite la intromisión de libros, registros, comprobantes, cartas, cuentas y documentos de los comerciantes.

Adicional a la legislación mercantil, en la legislación fiscal, se prevé como excepción a la inviolabilidad de la contabilidad de los comerciantes, a las facultades de comprobación de las autoridades fiscales. En el artículo 42 del CFF, se prevé dentro de las facultades de comprobación, requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados, la exhibición en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se realizó la notificación, su contabilidad; practicarles visitas para revisar su contabilidad; así como requerir a las instituciones financieras, fiduciarias, fideicomitentes o fideicomisarios, en los casos de fideicomisos; a las partes contratantes o integrantes en el caso de cualquier otra forma jurídica; así como los terceros relacionados, para la exhibición de su contabilidad.

El artículo 83 del CFF, contiene un catálogo de las acciones u omisiones que constituyen infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean detectadas mediante el uso de facultades de comprobación.

En el aspecto penal, el artículo 111 del CFF prevé figuras típicas relacionadas con la contabilidad, dentro de las cuales se encuentra, el registrar operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros, o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

La conducta típica conocida en la doctrina como *llevar doble contabilidad*, se refiere a la existencia de dos o más libros o dos o más sistemas contables de las personas obligadas a

llevar contabilidad, en donde los registros o asientos contables de dichos libros o sistemas no guarden identidad. Se tiene un registro contable ostensible con el que se pretende reducir la carga tributaria del contribuyente, y un registro contable secreto.

La legislación fiscal determina la no persecución de los delitos previstos en el artículo 111 del CFF, cuando el contribuyente subsane de manera espontánea la omisión o el ilícito, sin que la autoridad fiscal lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier gestión notificada por dicha autoridad, tendiente al ejercicio de facultades de comprobación.

Al hablar de simulación de actos o registros contables, estamos en presencia de supuestos en donde los contribuyentes, presentan a las autoridades fiscales registros contenidos en su contabilidad, que no representan ninguna operación real del contribuyente, no representa un acto jurídico realizado por el contribuyente, se encuentra viciado al intentar ocultar el asiento contable real, que tiene soporte jurídico real.

Al realizar esta suplantación de asientos contables, el contribuyente engaña al fisco sobre su situación fiscal, obteniendo una menor base gravable al momento de realizar el cálculo del impuesto, provocando al fisco un perjuicio directo en la recaudación de contribuciones y sus accesorios.

La simulación de asientos contables necesita la existencia de un asiento ostensible y un asiento secreto. El asiento ostensible puede estar soportado a su vez por un acto jurídico simulado, pero debemos de tener en cuenta que la simulación de actos jurídicos y de asientos contables, contienen diferentes consecuencias jurídicas, pudiendo concurrir en delitos de defraudación fiscal y de tener una doble contabilidad o de alteración de la contabilidad.

A manera de resumen, la legislación mercantil y fiscal determinan la obligación llevar contabilidad a las personas que realicen el comercio o se encuentren obligadas a hacerlo por las disposiciones fiscales. Los asientos contables, no son actos jurídicos, representan el costo y beneficio obtenidos por las personas al realizar operaciones, los cuales se acumulan en cuentas contables. La simulación de actos o registros contables encuadra en el supuesto típico contenido por la fracción II del artículo 111 del CFF, cuya conducta típica es el registrar sus operaciones en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

2.4 La erosión de la base tributaria, problema coyuntural se transforma en estructural.

Para cumplir con los fines constitucionales y las políticas de gobierno de las administraciones en turno, los Estados dependen de la disposición de recursos humanos, materiales y económicos. Es de suma importancia para los Estados, allegarse de recursos económicos, puesto que a través de estos podrán realizar una eficaz planeación para el logro de los objetivos de dicho estado y del gobierno en turno.

En general, la principal fuente de ingresos de un Estado es la recaudación de impuestos. Para el caso de México, en la Ley de Ingresos, se determinan las cantidades esperadas para ingresar en las finanzas públicas por año natural; mientras que, en el Presupuesto de Egresos de la Federación, se prevé el destino que se le dará a los recursos económicos con los que cuenta la Federación para su ejercicio.

La Ley de Ingresos de la Federación para el 2023, estima un ingreso acumulado estimado en millones de pesos de 8,299,647.8, de los cuales, el ingreso obtenido por recaudación de impuestos representa el 55.70% de los ingresos totales y a su vez el Impuesto Sobre la Renta es el impuesto con mayor recaudación esperada, representando el 54.33% del ingreso esperado por recaudación de impuestos⁹⁷.

La base tributaria, base imponible o base gravable, representa la cantidad a la cual se le aplicara el factor determinado por cada ley para el cálculo del impuesto respectivo. Es la cantidad final a la cual se le aplica el factor determinante del impuesto respectivo, cuyo resultado es el impuesto por pagar, el impuesto calculado.

La erosión de la base tributaria es la reducción o desgaste provocado a la base que sirve como referencia para el cálculo de los impuestos. Es un problema de gran importancia para la estabilidad de los Estados, ya que, al reducir la base gravable, se reduce la capacidad recaudatoria de cada Estado y a su vez, su capacidad de pago o de ejercicio de recursos para el cumplimiento de sus objetivos y políticas en general.

En un ámbito de globalización y de desarrollo tecnológico, las operaciones comerciales se transformaron a una velocidad poco antes vista, las cadenas de producción, distribución y

⁹⁷ Datos de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2023. Cifras estimadas en millones de pesos. Ingresos totales 8,299,647.8; De Impuestos 4,623,583.1; Por Impuestos sobre los ingresos /Impuesto sobre la Renta 2,512,233.3

ventas se modifican constantemente. En la actualidad es común que las grandes empresas, cuenten con operaciones de producción, distribución y ventas, en diferentes Estados del mundo, sujetándose a diferentes regímenes jurídicos y fiscales; además de que, con el uso de herramientas tecnológicas, principalmente a través del internet, las operaciones realizadas son cada vez más rápidas y numerosas, con menores filtros que las vuelven más ágiles.

Los contribuyentes tienen el derecho de realizar su planeación fiscal y de aprovechar los beneficios fiscales que más les convenga, dentro de los parámetros que el legislador determine. Las empresas de presencia global o internacional buscan aminorar su carga tributaria por los medios legales que tengan a su disposición, de los cuales, uno de los más utilizados es la llamada traslación de los beneficios económicos.

La transferencia de los beneficios económicos consiste en trasladar de forma artificial, las ganancias o beneficios económicos producidos en un país determinado a otro diferente, en donde el factor para determinar la carga tributaria es menor o incluso nulo. Una de los factores que más aprovechan los entes comerciales, son los beneficios fiscales contenidos en los tratados para evitar la doble tributación; ya que estos le posibilitan para dejar de sujetarse completamente a la legislación fiscal interna del país donde se produjo la riqueza; creando un régimen híbrido de distribución de potestades tributarias entre los Estados.

La existencia de tratados internacionales para evitar la doble imposición es producto de la evolución de las prácticas y necesidades comerciales a lo largo del mundo. Las empresas o comerciantes internacionales buscan mayores protecciones frente a la sujeción de dos o más jurisdicciones tributarias, exigiendo que en el mayor grado posible se evitara la doble tributación internacional. A lo largo de dicha búsqueda, las empresas internacionales han aprovechado “cualquier oportunidad (legalmente viable) de evitar o disminuir su tributación”⁹⁸.

Para Javier Olmedo “La erosión de la base gravable de una economía se atribuye en gran medida a la posibilidad de reubicación de las utilidades de los grupos empresariales

⁹⁸ Natera, Christian R., “¿Qué es BEPS?”, *Contaduría Pública*, IMCP, marzo, 2017, <https://contaduriapublica.org.mx/2017/03/01/que-es-beps/>

transnacionales, por lo que este fenómeno mundial se ha ido expandiendo al grado de que sus consecuencias ya se reflejan en las economías de diferentes países”⁹⁹.

La erosión de la base tributaria y la traslación de beneficios, son temas que guardan especial correlación. Los efectos de las prácticas tendientes a erosionar la base tributaria hacen cada vez más difícil a los países crear planeaciones para el logro de sus objetivos generales, crean inestabilidad financiera interna en los países de forma generalizada. Las oportunidades de planeación fiscal agresiva internacional se encuentran al alcance solo de las empresas transnacionales; en contraste los demás contribuyentes de un país pueden concluir que “su sistema tributario no tiene la generalidad, la equidad y el sentido de justicia que debería tener”¹⁰⁰.

En la doctrina, al hablar sobre los problemas que atiende el derecho internacional tributario, se habla de la *doble no tributación*¹⁰¹ o *doble o múltiples deducciones*¹⁰² como temas correlacionados con la erosión de la base tributaria y la traslación de beneficios.

En este sentido, el efecto de la doble o múltiples deducciones ocurre cuando se realiza un pago por una empresa de presencia internacional, el cual es deducido por diferentes empresas del grupo o relacionadas, situadas en distintas jurisdicciones, bajo el ejercicio de prerrogativas de tratados internacionales para evitar la doble tributación. Dicho supuesto general, erosiona la base tributaria en distintas jurisdicciones.

La erosión de la base tributaria es la reducción, disminución o depreciación del valor de los componentes que constituyen la base gravable de un impuesto en específico, la cual es obtenida por medio de uso de prácticas de elusión de hechos imponibles y traslación de los beneficios económicos a otras jurisdicciones en donde la tributación es baja en comparación al país en donde se generó la riqueza, o incluso nula.

⁹⁹ Olmedo Castillo, Javier Eliott, *La acción 12 del BEPS y revelación de esquemas reportables en México*, México, Thomson Reuters, 2020, p. 2

¹⁰⁰ Natera, Christian R, *Op. Cit.*

¹⁰¹ Mendoza López, Doris Teresita, “La Lucha del derecho internacional tributario contra la planeación fiscal agresiva”, *III*, Volumen XVI, enero-diciembre 2016, P. 537

¹⁰² Mendoza López, Doris Teresita, “El multilateralismo del siglo XXI”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, nueva serie, año LV, número 163, enero-abril de 2022, consultado 19 abril de 2023, <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/17501/17935>

Los Estados tienen gran dependencia de los recursos obtenidos por recaudación de impuestos, para lograr los objetivos de dicho Estado y las políticas del gobierno en turno. Los efectos de la erosión de la base tributaria se han visto potenciados en la época actual, generando inestabilidad y riesgos importantes en las finanzas públicas de los países a través del mundo, por lo que resulta un tema de importancia trascendental en la actualidad a nivel global.

2.4.1 Acciones internacionales.

El uso de prácticas elusivas o fraudulentas tendientes a la erosión de la base tributaria no es un tema nuevo. Con la implementación del sistema neoliberal y de globalización, dichas prácticas se han replicado de manera generalizada en los países del mundo, por lo que los intentos para combatirlas han ido evolucionando.

Es importante mencionar la existencia de Tratados Internacionales para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, los cuales serán fuente de derecho para los Estados Contratantes. Dichos Tratados internacionales, reflejan una general preocupación entre las naciones, para combatir la doble imposición y la defraudación fiscal, así como de garantizar una correcta distribución de las potestades de imposición de impuestos y como consecuencia, de recaudación de los mismo, sin embargo, crean un aparato jurídico vinculante para los Estados Contratantes, excluyendo la vinculatoriedad y aplicación para Estados ajenos. En la actualidad México cuenta con 25 tratados internacionales en materia de evitar la doble imposición y la evasión fiscal¹⁰³.

Para el caso de los Tratados Internacionales en materia de impuesto sobre la renta y el patrimonio, la OCDE contempla el Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio. Como todas las leyes modelo, el modelo de convenio de la OCDE, es un intento de unificar la regulación jurídica entre los Estados Miembros de la organización. México es miembro de la OCDE desde 1994¹⁰⁴, por lo que, en los tratados internacionales celebrados por México, a partir de su incorporación a la OCDE, en materia de doble imposición del

¹⁰³ Datos del SAT, consultado el 17 de abril del 2023, http://omawww.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/CONVENIOS1.pdf

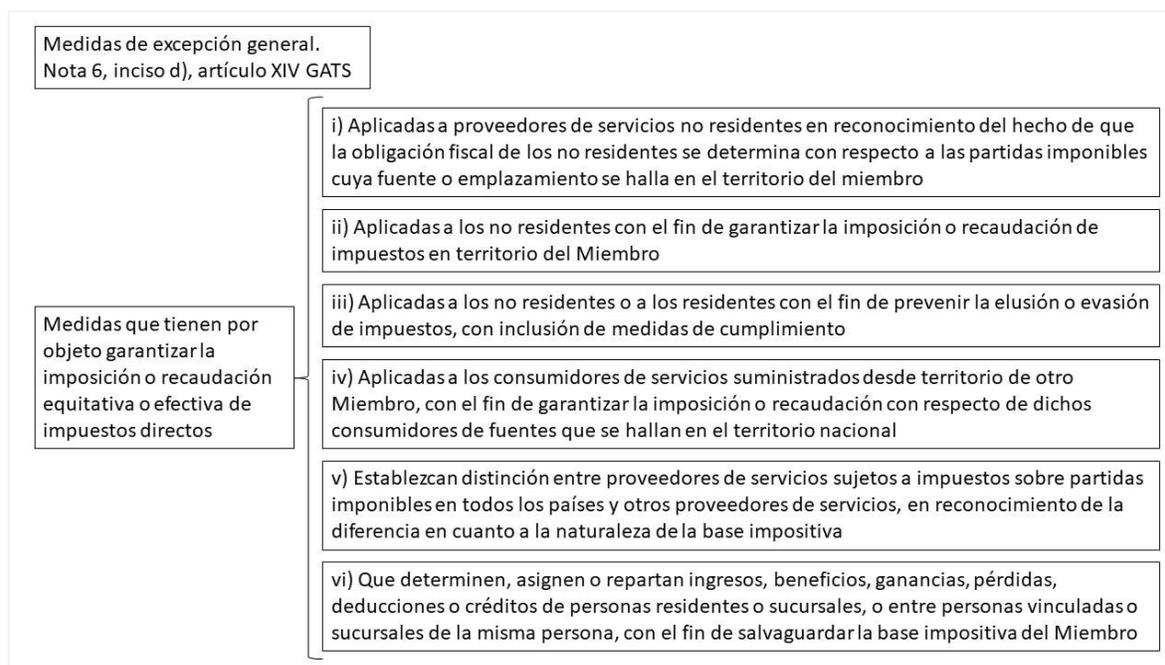
¹⁰⁴ OCDE, consultado el 17 de abril del 2023, <https://www.oecd.org/acerca/miembros-y-socios/>

impuesto sobre la renta y el patrimonio, encontramos gran relación con el Modelos de Convenio de la OCDE en materia del impuesto sobre la renta y el patrimonio.

En el Acuerdo General de Comercio de Servicios (GATS 1994), se tiene uno de los primeros intentos de combatir las prácticas tendientes a erosionar la base tributaria. En el artículo XIV, inciso d) y su nota (6), se prevé la excepción general de sujeción a las normas del mismo tratado, en protección a garantizar la imposición o recaudación equitativa o efectiva de impuestos directos respecto de los servicios o proveedores de servicios de otros miembros.

La nota 6 del GATS contempla supuestos por los que se considera que un Estado se encuentra en el supuesto de garantizar la imposición o recaudación equitativa o efectiva de impuestos directos, mediante seis supuestos generales enumerados por números romanos. Dichos supuestos encuadran a prácticas tendientes a evitar la elusión y evasión fiscal.

Al respecto, la excepción de sujeción a las normas del GATS, prevista en el artículo XIV, inciso d), nota 6, se refiere a medidas tendientes a evitar la erosión de la base gravable, permitiendo a los Estados Miembros, legislar de forma interna con el objetivo de frenar las estrategias utilizadas por las empresas transnacionales para aminorar su carga tributaria, sin que estos puedan apelar a violaciones de prerrogativas previstas en el GATS.



Tulio Rosembuj explica que la finalidad de las medidas que tienen por objeto garantizar la imposición o recaudación equitativa o efectiva de impuestos directo, previstas como excepción para sujeción de normas contenidos en el GATS, “es impedir la erosión de la base imponible del Estado, con carácter previo a la exigencia del impuesto”¹⁰⁵.

En 2006, en Seúl, Corea, se llevó a cabo la cumbre de la OCDE, en donde uno de los temas previstos en la agenda de discusión fue el de hacer frente al incumplimiento transnacional, ya sea fraude fiscal puro y simple, hasta la planeación fiscal agresiva. En la declaración final de Seúl, se determina la importancia de combatir las prácticas asociadas a la planeación fiscal agresiva, previendo un catálogo de acciones detectadas que eran ocupadas por las empresas transnacionales para erosionar la base imponible o trasladar beneficios a Estados con jurisdicciones de baja o nula tributación, así como un catálogo de acciones internas de cada Estado, para evitar dichas prácticas¹⁰⁶.

En 2013, se celebró la cumbre del Grupo de los 20 (G20) en San Petersburgo, Rusia, su agenda se centró en la necesidad de implementación de un sistema de cooperación internacional encaminado a sanear los vicios y lagunas legales de los sistemas tributarios de los Estados, que permitieran o incentivaran el uso de planeación fiscal agresiva, iniciando así una de las discusiones más importantes de las últimas dos décadas, el combate a la erosión de la base tributaria y el traslado de beneficios en un ámbito global. Para ello, en las reuniones de septiembre de 2013 en San Petersburgo, los líderes del G-20 dieron su apoyo al plan de acción desarrollado en el seno de la OCDE en materia de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios¹⁰⁷ (BEPS, por sus siglas en inglés).

El Proyecto de BEPS de la OCDE, fue presentado en el foro del G20 en 2013, con siete puntos, en un primer momento; finalmente se concluyeron quince puntos de medidas BEPS.

En septiembre de 2014, los ministros de Finanzas del G20 solicitaron a la OCDE ampliar el compromiso con los países en desarrollo y constituir un nuevo proceso de dialogo

¹⁰⁵ Rosembuj, Tulio, “La erosión de la base imponible y el desplazamiento de beneficios”, *El Fisco*, Barcelona, Número 204, diciembre, 2013 <http://elfisco.com/articulos/revista-no-204-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-desplazamiento-de-beneficios>

¹⁰⁶ OCDE, Declaración final de Seúl, Tercera Reunión del Foro OCDE sobre Administración Tributaria, septiembre 2006, <https://www.oecd.org/tax/administration/37417459.pdf>

¹⁰⁷ Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, consultado 18 de abril de 2023, <https://www.oecd.org/ctp/beps-2014-deliverables-explanatory-statement-es.pdf>

estructurado, con el objetivo de permear dicho proyecto con los países en desarrollo con vías claras para su colaboración y participación directa en el BEPS OCDE/G20.

El Proyecto de BEPS es uno de los proyectos con mayor alcance internacional de los últimos años, no solo se contempla la participación y desarrollo en los países miembros o invitados del G20 o de la OCDE, sino que tan solo en el primer año, se integró a la discusión, participación y desarrollo del proyecto, a más de 80 países en desarrollo y otras economías no pertenecientes a la OCDE ni al G20¹⁰⁸. Se determinó necesario tomar en consideración los problemas y necesidades de los países en desarrollo, para la mejor creación del proyecto BEPS.

En octubre de 2015, se publicó el paquete BEPS que consta de 15 acciones. Los líderes del G20 incitaron a su implementación y pidieron a la OCDE el desarrollo de un marco inclusivo para contar con la participación de países interesados no pertenecientes al G20 y economías en desarrollo.

La OCDE emitió en junio de 2016 el Marco Inclusivo, por el que se pretende integrar en la implementación y revisión de avances de país por país en el marco del proyecto BEPS, a los países en desarrollo con vías clara de colaboración y participación directa en el BEPS. Para ingresar al Marco Inclusivo un país o jurisdicción debe de comprometerse con el paquete BEPS y pagar una cotización anual de 20,000 EUR¹⁰⁹.

Para julio de 2018 el proyecto BEPS ya se habían integrado más de 115 miembros del marco inclusivo, distintos a los pertenecientes a la OCDE o al G20¹¹⁰.

A manera de conclusión, existe una tendencia global de preocupación para frenar las practicas tendientes a erosionar la base tributaria de los países a lo largo del mundo, lo que ha provocado una serie de intentos de cooperación internacional para enfrentar dichas prácticas. En el GATS ya se prevenían dichas prácticas como causa de problemas estructurales para las haciendas públicas de los países, por lo que se en su artículo XIV inciso d) y nota 6, determina una excepción general de sujeción al mismo tratado, permitiendo que

¹⁰⁸OCDE, proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación, noviembre de 2014, consultado 18 abril de 2023, <https://www.oecd.org/ctp/beps-2014-deliverables-explanatory-statement-es.pdf>

¹⁰⁹ OCDE, Marco Inclusivo de BEPS, una respuesta global a un problema global, julio de 2018, consultado 18 abril de 2023, <https://www.oecd.org/tax/folleto-marco-inclusivo-de-beps.pdf>

¹¹⁰ *Ídem*.

los Estados Miembros pudieran modificar sus sistemas tributarios sin que las empresas transnacionales pudieran reclamar violaciones a las prerrogativas contenidas en el GATS, cuando se pretenda garantizar la imposición o recaudación equitativa o efectiva de impuestos directos.

La cumbre de la OCDE de 2006 celebrada en Seúl, Corea, deja en claro las intenciones de los miembros de la OCDE por combatir de manera interna y sistemática por cada uno de sus miembros participantes, para enfrentar las operaciones utilizadas por las empresas transnacionales detectadas, tendientes a erosionar la base tributaria, de las que resalta el traslado de beneficios.

En septiembre de 2013, en la cumbre del G20 en San Petersburgo, se desvela el proyecto de la OCDE para la erosión de la base imponible y la traslación de beneficios o en inglés *Base Erosion and Profit Shifting*, el cual es un proyecto a nivel global, tendiente a combatir las prácticas de planeación fiscal agresiva, mediante la armonización y unificación de sistemas tributarios a lo largo de los Países del mundo, no solo de la OCDE o el G20. El plan de acción BEPS encuentra un ambiente fiscal internacional de armonía de objetivos entre los líderes de los Estados del Mundo, por lo que encuentra amplio apoyo para su implementación, es la lucha actual contra la erosión de la base imponible y traslación de beneficios o dicho de otro modo, contra las prácticas de empresas transnacionales que aprovechan de vicios o lagunas en las legislaciones de los países y con el apoyo de tratados internacionales para evitar la doble imposición, logran obtener una baja o nula tributación de la renta producida, con énfasis en el país en donde se realiza la actividad económica que genera los beneficios o se crea el valor que se ve desplazado.

2.4.1.1 Medidas BEPS

Las medidas o acciones BEPS, fueron desarrolladas en el contexto del proyecto BEPS de la OCDE/G20, conformadas por 15 acciones¹¹¹ que dotan a los gobiernos de normas e instrumentos nacionales e internacionales para hacer frente a la elusión fiscal internacional, con el fin de que los beneficios se graven donde se realizan las actividades económicas que generan los beneficios y donde se crea el valor.

¹¹¹ Las 15 acciones BEPS, OCDE, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>

Enseguida se inserta un cuadro donde se contienen las 15 acciones implementadas por la OCDE en el marco del proyecto BEPS.

Medidas BEPS OCDE/G20	Consiste en:
Acción 1. Retos fiscales derivados de la digitalización.	Abordar la amplia gama de desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía para desarrollar una solución basada en el consenso para 2021.
Acción 2. Neutralización de los efectos de los acuerdos de desajuste híbrido.	Evitar que se utilicen acuerdos de desajuste híbrido para BEPS y minimizar el impacto en el comercio y la inversión transfronterizos.
Acción 3. Sociedad extranjera controlada.	Reducir el incentivo de los contribuyentes para transferir ingresos de un país de mercado a subsidiarias extranjeras en una jurisdicción de impuestos bajos.
Acción 4. Limitación de las deducciones de intereses.	Establecer reglas que vinculen las deducciones de intereses netos de una entidad a su nivel de actividad económica dentro de la jurisdicción.
Acción 5. Prácticas fiscales nocivas.	Contrarrestar las prácticas fiscales nocivas centrándose en mejorar la transparencia.
Acción 6. Prevención del abuso de los tratados fiscales.	Desarrollar disposiciones y recomendaciones de tratados tributarios modelo para prevenir el abuso de los tratados.
Acción 7. Estatus de establecimiento permanente.	Prevenir la evasión artificial del estatus de establecimiento permanente en los tratados fiscales a través de estructuras de comisionistas y más.
Acción 8. Precios de Transferencia.	De intangibles
Acción 9. Precios de transferencia.	Riesgos y capital.
Acción 10. Precios de transferencia.	Transacciones de alto riesgo.
Acción 11. Análisis de datos BEPS.	Recopilación y análisis de datos sobre los efectos económicos y fiscales de las conductas de elusión fiscal y sobre el impacto de las medidas propuestas en el marco del proyecto BEPS
Acción 12. Reglas de divulgación obligatoria.	Requerir a los contribuyentes y asesores que revelen los arreglos de planificación fiscal agresiva a las autoridades fiscales.
Acción 13. Informes país por país.	Mejora de la transparencia fiscal con informes país por país.
Acción 14. Procedimiento de acuerdo mutuo.	Hacer que la resolución de disputas entre jurisdicciones sea más oportuna, eficaz y eficiente.
Acción 15. Instrumento multilateral.	Implementar las recomendaciones BEPS relacionadas con los tratados fiscales para abordar las vulnerabilidades en los tratados fiscales existentes.

Adolfo Martín Jiménez y José Manuel Calderón Carrero clasifican a las quince acciones del BEPS en cinco grupos, en función al objetivo que persiguen, los cuales son¹¹²:

1. Primer grupo. Economía Digital. Compuesto por la acción 1.

Afronta los retos presentados por la digitalización de la economía. La OCDE identifica tres principales retos causado por la digitalización y a partir de 2021, implemento el programa de *solución de dos pilares* para reformar las normas fiscales internacionales y garantizar que las empresas multinacionales paguen de manera justa los impuestos en el lugar donde operen.

La digitalización ha propiciado tres fenómenos principales que son la causa de la necesidad implementar la acción 1 del BEPS, ya que plantean desafíos reales para el sistema tributario internacional, los cuales son, la escala sin masa, dependencia de activos intangibles y la centralidad de los datos.

La solución implementada por la OCDE, se basa en dos planes de acción conocidos como “solución de dos pilares”. El primero de ellos, nombrado como el pilar de reasignación de derechos impositivos, el cual reasignaría algunos derechos impositivos sobre empresas multinacionales desde sus países de origen a los países en donde realizan sus actividades comerciales, sin importar que tengan presencia física en ellos.

El segundo de los pilares, conocido como el de mecanismo global de erosión anti-base, el cual consiste en incorporar una tasa impositiva mínima global, la cual puede ser aprovechada por los países para proteger sus bases tributaria. En estimaciones de la OCDE, dicha tasa rondara el 15%¹¹³.

2. Segundo grupo. Restablecimiento de la coherencia del Impuesto Societario. Compuesto por las acciones 2,3,4 y 5.

Se relaciona a la estructura y funcionamiento de las empresas con presencia internacional. Se identifican los problemas ocasionados por una empresa internacional

¹¹² Jiménez, Adolfo Martín y Calderón Carrero, José Manuel, “El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”): ¿El final, el principio del final o el final del principio?, *Quincena Fiscal*, enero, 2014, p. 90, https://www.academia.edu/6029718/El_plan_de_acci%C3%B3n_BEPS_de_la_OCDE_una_valoraci%C3%B3n_inicial

¹¹³ OCDE, Acción 1 del BEPS, consultado 19 de abril de 2023 <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>

con sujeción a dos o más regímenes fiscales o que crea una o más compañías en países extranjeros con el fin de sujetarse a su régimen fiscal; y, el excesivo beneficio por trasladar a una entidad grupal montos de deuda desde sus relacionados y las prácticas tributarias nocivas. Las consecuencias de dichas prácticas corporativas son la erosión de la base tributaria y la doble no imposición.

La acción 2 propone la modificación de disposiciones internas y tratados internacionales, en cuanto a lo relativo de las reglas internas para neutralizar los efectos de los instrumentos y entidades híbridos.

Para el caso de la acción 2, se dice que “una entidad es híbrida cuando es tratada de diferente manera bajo las leyes de dos o más jurisdicciones”¹¹⁴; y “un instrumento se considera híbrido para efectos fiscales cuando es tratado de diferente manera bajo las leyes fiscales de dos o más jurisdicciones. Por ejemplo, para efectos de un país es tratado fiscalmente como deuda y para efectos de otro país como capital”¹¹⁵.

La diferencia de tratamiento por ambas jurisdicciones, que da una naturaleza diferente a una misma entidad o mismo instrumento, puede provocar la doble no imposición, por lo que la acción 2 del BEPS, propone la modificación de las normas internas y de tratados internacionales, mediante normas y tratados modelo, para generar un ambiente global que reduzca la posibilidad de que las empresas se aprovechen de los desajustes híbridos.

La acción 3 determina la necesidad de modificar las normas de sociedades extranjeras controladas, para impedir el traslado de ganancias y aplazamiento del impuesto a largo plazo. Los temas tratados por la acción 3 del BEPS, son la definición de Sociedad Extranjera Controlada, exenciones y umbrales, enfoques para determinación del tipo de ingreso, cálculo de ingresos de dichas sociedades, la atribución de los ingresos de las sociedades extranjeras controladas a los accionistas y medidas para eliminar el riesgo de doble no imposición.

La acción 4 del proyecto BEPS, plantea la necesidad de modificación de disposiciones internas referentes a deducciones producidas por el pago de intereses y el

¹¹⁴ Aguilar Millán, Federico, “Acuerdos híbridos en materia fiscal”, *Fisco actualidades*, IMCP, núm. 19, enero de 2016, p.4. https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2016/01/Fiscoactualidades_enero_n%C3%BAm_19.pdf

¹¹⁵ *Ídem*.

financiamiento de producción de ingresos diferidos o exentos. Se identifican prácticas corporativas tendientes a ajustar el monto de la deuda de una entidad grupal por medio de colocación de mayores niveles de deuda de terceros en países de alta tributación (baja base tributaria en el país de alta tributación), prestamos intragrupo que generen deducciones de intereses en exceso del gasto real de intereses de terceros del grupo (reducción de la base gravable por medio de deducciones de intereses) y financiación de terceros o intragrupo para financiar la generación de rentas exentas de impuestos. En cuanto a las practicas tributarias nocivas, se refiere a la respuesta de los países dentro del marco BEPS, los cuales se comprometen a implementar el estándar mínimo de la acción 5 y se comprometen a participar en la revisión por pares.

La acción 5 comprende un cumulo de acciones diversas para combatir las practicas tributarias nocivas, dentro de las cuales destacan aquellas tendientes a evaluar los regímenes fiscales preferenciales (regímenes de baja o nula tributación), la revisión por pares y el seguimiento del marco de transparencia a través de intercambio espontaneo obligatorio de información relevante sobre resoluciones específicas de los contribuyentes que potencialmente den lugar a preocupaciones BEPS, y revisar los requisitos de actividades sustanciales en jurisdicciones nominales o nulas para garantizar la igualdad de condiciones.

3. Tercer grupo. Restablecimiento de los estándares internacionales. Contempla las acciones 6,7,8,9 y 10.

Los estándares internacionales se centran en la problemática derivada del uso de tratados internacionales para evitar la doble imposición, así como, en las normas de precios de transferencia de traslado de activos intragrupo, ya sea de intangibles, de riesgo y capital o de transacciones de alto riesgo.

Las empresas internacionales realizan actividades tendientes a sujetarse de manera indirecta, a los beneficios de un tratado internacional, además de que aprovechan la disociación del concepto de establecimiento permanente contenido en los tratados, para dejarse de sujetar a la jurisdicción de alguna o ambas partes. Por estos motivos las acciones 6 y 7 del BEPS, son empleadas para corregir de forma sistemática aquellos vicios o lagunas que permiten a las empresas internacionales obtener beneficios de tratados internacionales (que no le correspondería utilizar), no contemplados por los

Estados que lo celebraron; además de prevenir que las empresas eludan el concepto de *establecimiento permanente* de los tratados internacionales, para dejarse de sujetar a las jurisdicciones cuando no les convenga.

Referente a los precios de transferencia, el BEPS identifica a la expansión de comercio intragrupo como un fenómeno de difícil cuantificación, ya que se realizan operaciones cuyos objetos son de difícil cuantificación para determinar el beneficio obtenido y de fácil manipulación. Las acciones 8, 9 y 10 del BEPS, comparten la singularidad de tratar cuestiones de transferencia de activos intragrupo, en donde una empresa rica (la controladora), transfiere activos intangibles, riesgos y de capital o transacciones de alto riesgo, a alguna de sus subsidiarias, controladas o partes estrechamente relacionadas, con el fin de que la controladora erosione la base imponible y no asuma riesgos o pérdidas. A su vez, las partes relacionadas eluden el pago correcto de impuestos, al manipular los precios de transferencia de manera jurídica y contable.

4. Cuarto grupo. Asegurando transparencia y promoviendo certeza y predictibilidad. Integrado por las acciones 11,12,13 y 14.

En este grupo, se concentran medidas relacionadas la obtención de información necesaria para las administraciones fiscales para hacer lucha contra las BEPS; así como la resolución rápida, eficiente y oportuna de controversias de doble imposición, mediante recursos (llamados MAPs) previstos en los tratados para evitar la doble tributación.

Las acciones 11,12 y 13 tiene relación con la obtención de información necesaria para que las autoridades fiscales tengan un panorama general y actualizado sobre las BEPS. La acción 11 reconoce como problemática la falta de información fehaciente y oportuna sobre el impacto que tienen las BEPS sobre el impuesto a las ganancias corporativas. Con investigación de 2015, la OCDE calculo el daño patrimonial que tienen las BEPS en la recaudación de impuestos sobre ganancias corporativas, observando la dificultad que conlleva la falta de datos de calidad sobre la fiscalidad de las empresas. El daño provocado por las BEPS en 2015, con estimaciones en dicha investigación apuntan que el costo de la evasión fiscal por parte de las empresas

multinacionales oscilaba entre 100,000 y 240,000 millones de USD, lo que equivaldría entre el 4-10% de los ingresos del impuesto a las ganancias corporativas¹¹⁶.

La solución presentada por el proyecto BEPS, se centra en la conformación de un conjunto de datos nuevos y mejorados y herramientas analíticas que puedan ayudar a medir y monitorear los efectos fiscales y económicos de la planeación fiscal agresiva. Dicho conjunto de información, se conformará y actualizará con coordinación a los miembros que adoptaron el proyecto de BEPS, incluyendo al marco inclusivo del mismo.

La acción 12 distingue la necesidad de las administraciones de identificación temprana de los esquemas de planeación fiscal agresiva, para así corregir su sistema fiscal antes de que dichas prácticas, causen daños estructurales que provoquen crisis financieras o escaso poder recaudatorio. La solución planteada por la acción 12 es la implementación de reglas de divulgación obligatoria de esquemas de planeación fiscal potencialmente agresivos o abusivos, teniendo como sujetos obligados a los promotores y usuarios de dichos esquemas.

La acción 13 determina la necesidad de contar con reglas de información obligatoria que las *grandes empresas multinacionales* deben de entregar a las autoridades fiscales de cada país en donde operan, por medio de los denominados *informes país por país*. La información que se requiere de las empresas multinacionales será ocupada en la determinación de precios de transferencia y evaluaciones de riesgo BEPS. Las empresas que se pretenden obligar de forma global, mediante la acción 13 de BEPS, deberán de tener ingresos consolidados de al menos 750 millones de euros, según el estándar de dicha acción¹¹⁷.

La acción 14 del BEPS, tiene como objetivo el mejorar el sistema de solución de controversias en materia de múltiple imposición en distintas jurisdicciones. Busca modificar los tratados multilaterales existentes, en cuanto a lo relativo a controversias de imposición en distintas jurisdicciones, para que las resoluciones sean más rápidas, eficientes y eficaces. La resolución de conflictos impositivos por mutuo acuerdo, son sumamente importantes para la aplicación e interpretación de los convenios fiscales,

¹¹⁶ OCDE, BEPS acción 11, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action11/>

¹¹⁷ OCDE, BEPS, acción 13, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>

y para los particulares representa una garantía de doble no imposición. La solución prevista por la acción 14 es el trabajo por pares, para modificar tratado por tratado internacional en lo concerniente a la cláusula de solución de controversias impositivas entre dos jurisdicciones.

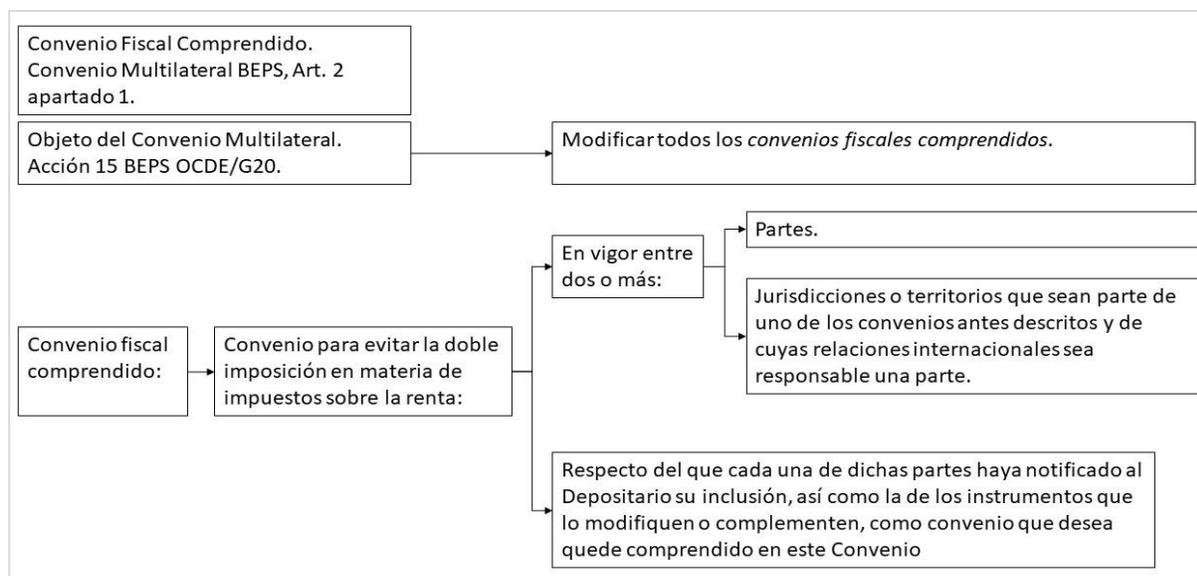
5. Quinto grupo. De las políticas acordadas a las reglas tributaria: la necesidad de una aplicación rápida de las medidas. Este último grupo está conformado por la acción 15. La acción 15, denominada *instrumento multilateral*, comprende un convenio multilateral que tiene por objeto modificar los convenios para evitar la doble imposición en materia del impuesto sobre la renta en vigor entre dos o más contratantes del instrumento multilateral.

El Instrumento Multilateral se materializa en la *Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios*, la cual fue publicada en París el 24 de noviembre del 2016 en las lenguas inglesa y francesa. Las traducciones en lenguas distintas a la inglesa y francesa son expuestas por la OCDE solo para fines informativos y no para fines de interpretación jurisdiccional.

La convención multilateral consta de 39 artículos y se divide en siete partes. A continuación, se presenta la estructura del convenio multilateral:

Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios.		
Parte I	Ámbito e interpretación de términos	Artículos 1-2
Parte II	Mecanismos híbridos	Artículos 3-5
Parte III	Utilización abusiva de los tratados	Artículos 6-11
Parte IV	Elusión de establecimiento permanente	Artículos 12-15
Parte V	Mejora de los mecanismos de resolución de controversias	Artículos 16-17
Parte VI	Arbitraje	Artículos 18-26
Parte VII	Disposiciones finales	Artículos 27-39

Los convenios modificados por el instrumento multilateral son los llamados *convenios fiscales comprendidos*, los cuales se exponen en el siguiente esquema.



Los Estados y Jurisdicciones pueden ser parte contratante del convenio multilateral. El convenio referido contiene criterios de sujeción para que un Estado o una jurisdicción sea parte de dicho convenio. Cabe resaltar que para el caso de que un Estado decida integrarse al convenio, se requiere de dos momentos para su vinculatoriedad. En un primer momento el Estado firmara su adherencia al multicitado convenio y en un segundo momento entregará al depositario¹¹⁸ el instrumento en donde el Estado ratifique acepte o apruebe la adherencia al convenio multilateral.

Para el caso de México, se firmó el instrumento el 07 de junio de 2017 y se entregó al depositario el instrumento de ratificación del convenio con fecha de 15 de marzo de 2023, siendo la fecha de entrada de vigor del convenio multilateral para México la de 01 de julio del 2017¹¹⁹.

La firma y ratificación del convenio multilateral no socava la soberanía fiscal de los Estados contratantes, ya que en dicho documento se deja a salvo la facultad de las partes para desincorporarse del instrumento multilateral por medio de la presentación del *desistimiento* ante el depositario. El desistimiento se puede presentar en cualquier momento, sin requisitos adicionales.

¹¹⁸ Para efectos del Instrumento Multilateral, el depositario del convenio y sus protocolos, será el Secretario General de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, en términos del artículo 39 del citado convenio.

¹¹⁹ Cfr. OCDE, *Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*, junio de 2023, <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>

A la fecha de 20 de junio de 2023, existen 100 partes contratantes del convenio multilateral, de los cuales 81 de ellos ya han presentado al depositario el instrumento en donde ratifican, aprueban o aceptan el convenio¹²⁰.

Las partes que se encuentren adheridas al convenio multilateral, tendrán como consecuencia la modificación y ampliación de los convenios para evitar la doble tributación en materia del impuesto sobre la renta celebrados con otra parte del multicitado convenio.

2.4.1.1.1 La acción número 12.

La acción 12 del proyecto BEPS de la OCDE, con nominación” Reglas de divulgación obligatoria”, contempla recomendaciones de implementación de normas internas que obliguen a los promotores o asesores o usuarios de estructuras de planeación fiscal potencialmente agresivas, a proporcionar información relacionada con dichas estructuras de planeación, con el objetivo de que los gobiernos obtengan información temprana que le permita realizar evaluación de riesgos y modificar su sistema fiscal antes de que la implementación de tales estructuras les genere grandes pérdidas fiscales.

La implementación de la acción 12 del BEPS, tiene como fundamento y motivo a las recomendaciones previstas por la OCDE en su informe de 2015 sobre Reglas de divulgación obligatoria, el cual fue complementado por el informe de 2018 sobre reglas de modelo de divulgación obligatoria para arreglos de evasión de CRS y estructuras costa afuera opacas.

Los objetivos previstos por la OCDE, referente a las normas de declaración obligatorias, son principalmente¹²¹:

- Obtener información temprana sobre estructuras fiscales potencialmente agresivas o abusivas con el fin de conseguir información para la evaluación de riesgos;
 - Identificar estructuras, y a los usuarios y promotores de estas de forma oportuna;
- y

¹²⁰ Cfr. *Ídem*.

¹²¹ OCDE, informe de 2015 sobre reglas de divulgación obligatoria, párrafo 15, p.17, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/exigir-a-los-contribuyentes-que-revelen-sus-mecanismos-de-planificacion-fiscal-agresiva-accion-12-informe-final-2015_9789264267367-es#page19

- Actuar como elemento disuasorio, reduciendo la promoción y el uso de estructuras de elusión.

Las normas de divulgación obligatoria deberán de determinar adecuadamente los sujetos obligados, la información de divulgación obligatoria, el momento en que se debe de cumplir con la obligación, otras obligaciones independientes o relacionadas de los sujetos obligados, las consecuencias de incumplimiento, las consecuencias de la declaración y la forma en que se utilizará la información divulgada.

La OCDE, hace las siguientes recomendaciones para los Estados que implementen un sistema de divulgación obligatoria¹²²:

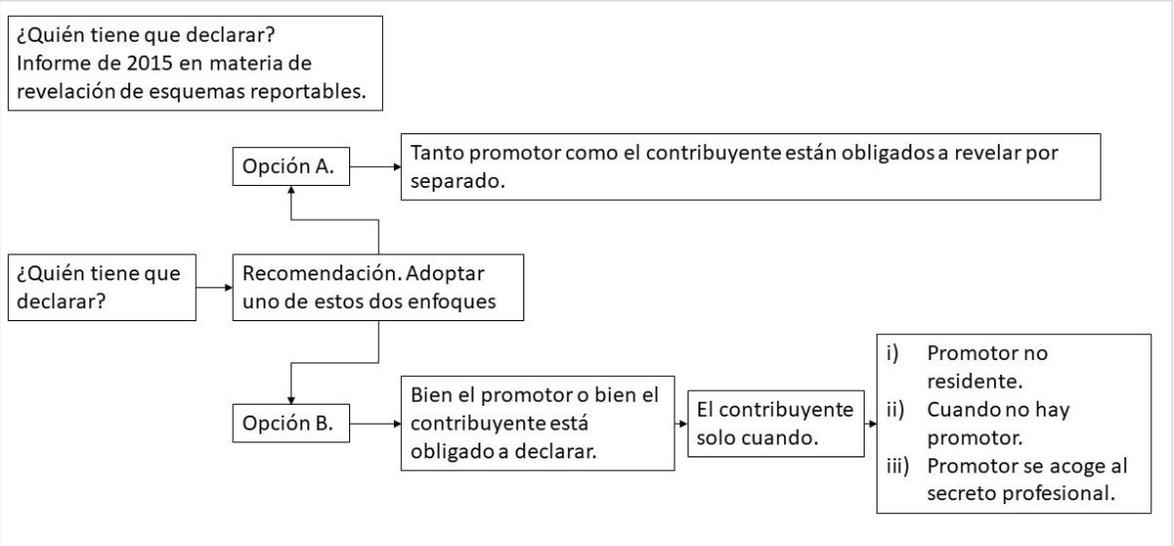
- Los contribuyentes y/o los planificadores como sujetos obligados. El contribuyente es aquel usuario de estructuras de planeación fiscal agresiva, mientras que los planificadores son los promotores o asesores de dichas estructuras de planificación.
- Que los países decidan qué tipos de estructuras y mecanismos deben ser declarados. Cada país deberá definir las estructuras, mecanismos y que información es la que están obligados a declarar los sujetos obligados. La información debe de ser específica, no se prevé detectar todas las estructuras de planificación fiscal agresiva, sino que, el objetivo es detectar aquellas que importen mayores riesgos al sistema fiscal de los países.
- Que cada país determine el momento en que debe de cumplirse con las obligaciones previstas.
- La posibilidad de determinación de otras obligaciones para los sujetos obligados.
- Penalizaciones para el caso de incumplimiento, sin distinguir si este es total o parcial, con el motivo de prevenir incumplimientos.
- Determinar las consecuencias de la declaración para los sujetos obligados, la cual no debe ser la aceptación tácita de la estructura, ni que vaya a ser cuestionada.
- Que los países deben de analizar la forma de trato que le darán a la información recabada.

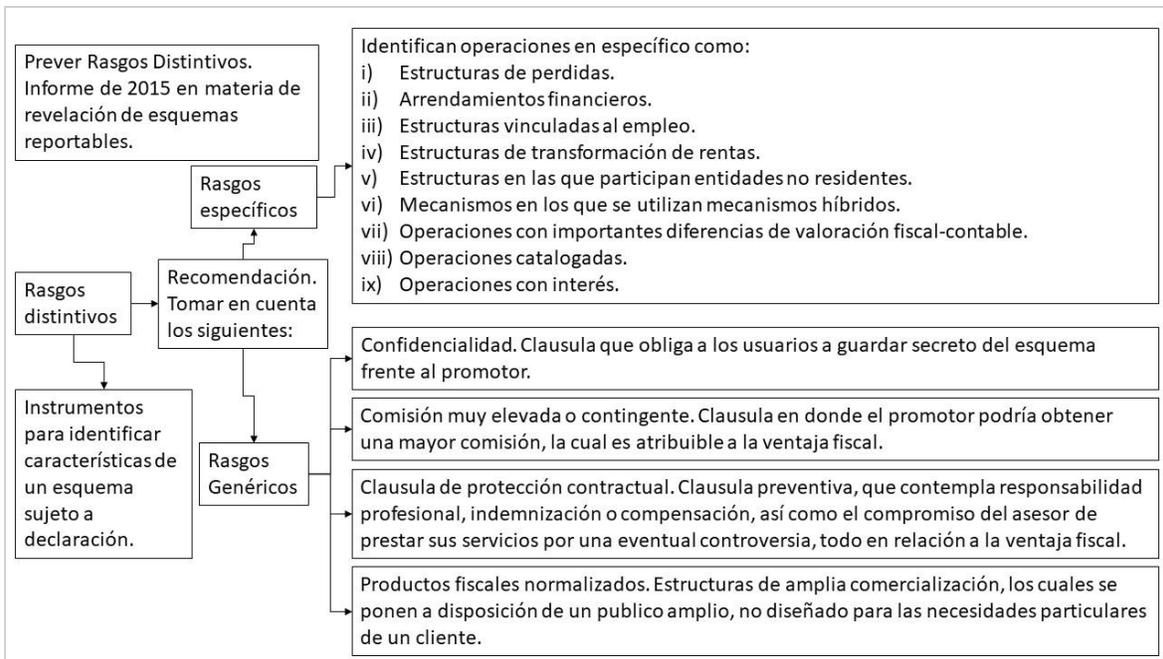
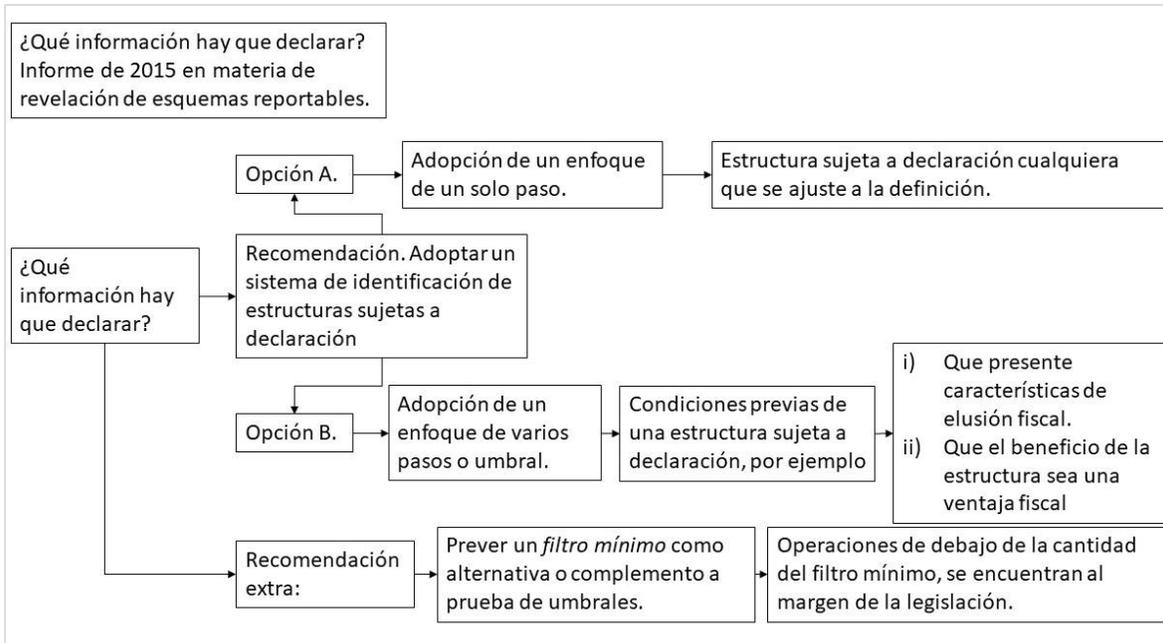
¹²² Cfr. *Ibidem*, párrafo 17, p. 18.

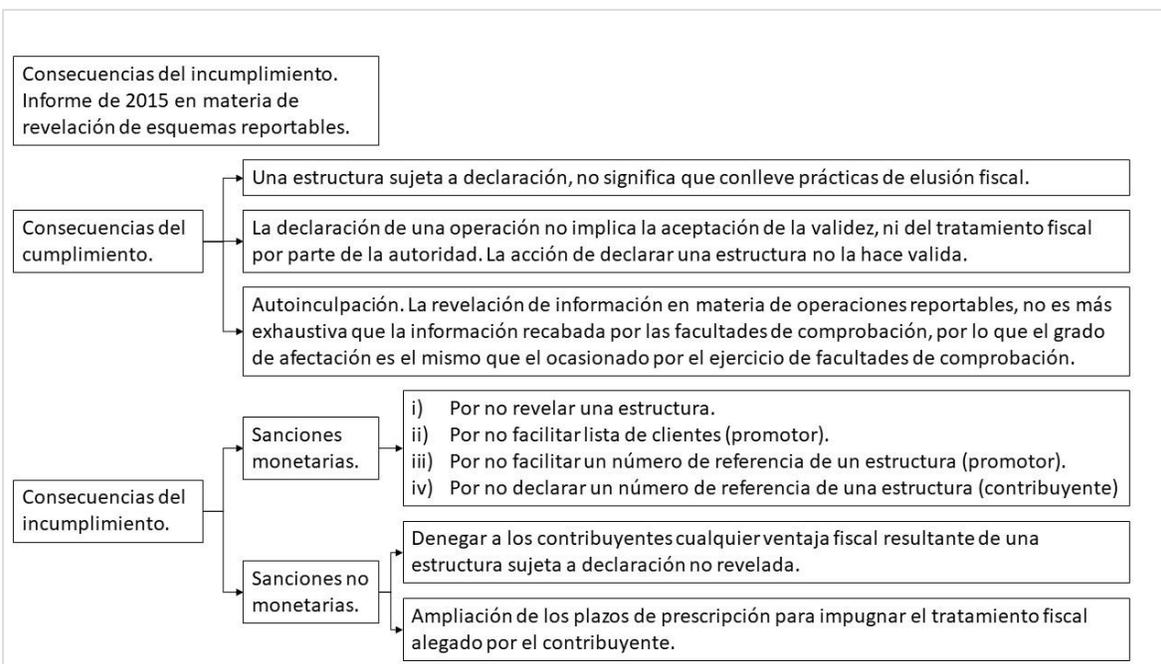
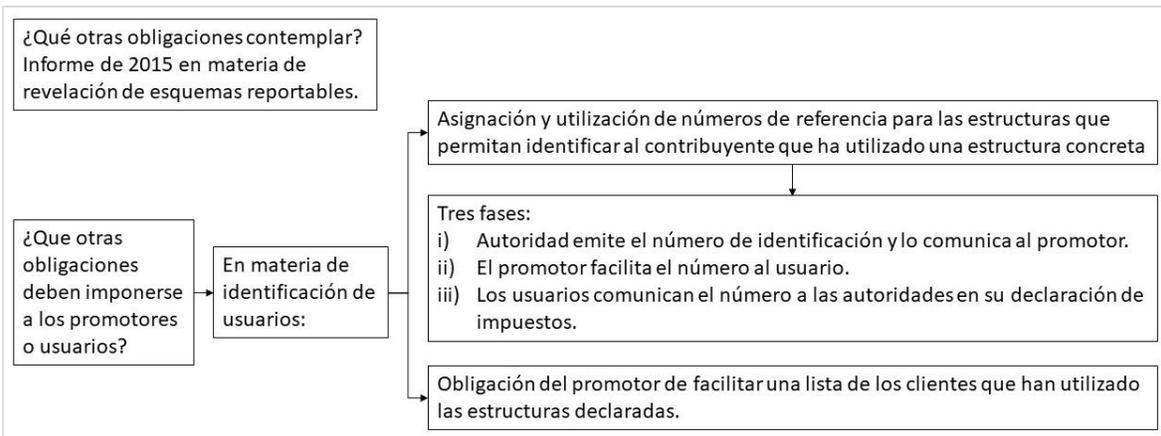
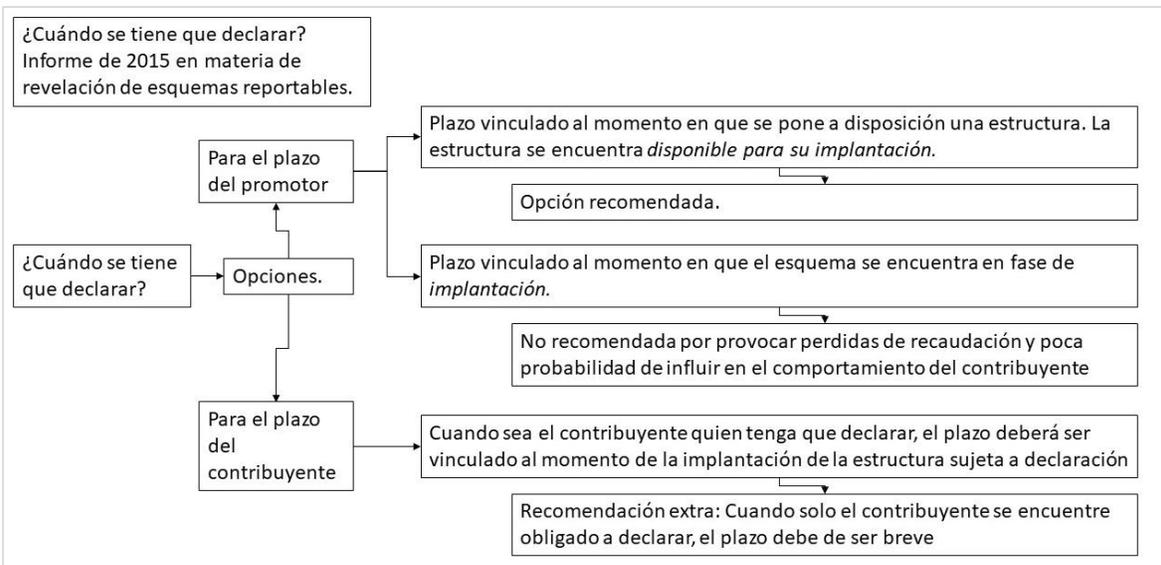
Las condiciones y necesidades de los diferentes países del mundo son diferentes, por lo que se determina que cada país debe de atender a sus condiciones y necesidades específicas, sirviéndose de las recomendaciones expuestas como parámetros a considerar. El informe de 2015 pone a disposición de los países opciones para tomar en consideración al momento de implementar el sistema de divulgación de información.

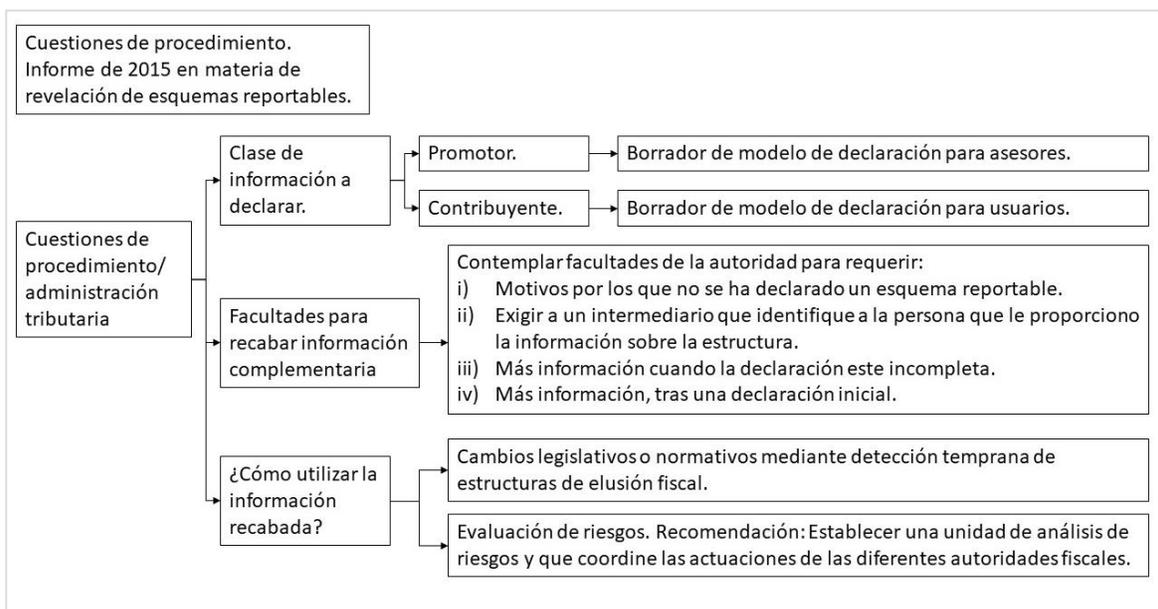
Las opciones que propone el informe de 2015 de la OCDE, tienen como principal punto de partida la distinción entre el modelo de los Estados Unidos y el de Reino Unido e Irlanda. El primer modelo, el de los Estados Unidos se centra en el elemento objetivo, es decir, se basa en las operaciones, mientras que el modelo del Reino Unido se basa en el promotor.

El informe final de la acción 12 de BEPS de la OCDE del 2015, prevé una serie de opciones que los países pueden tomar en consideración para implementar un sistema de obligaciones de revelación de estructuras sujetas a declaración y proporciona recomendaciones puntuales sobre temas en específicos. En los siguientes cuadros se presenta la información que la OCDE recomienda tomar en consideración a los países para implementar la acción 12 del BEPS en su legislación interna.









Información sujeta a declaración. Cuadros 2.10 y 2.11 del informe de 2015 OCDE relativo a la acción 12 BEPS.	
Cuadro 2.10. Borrador de modelo de declaración A (Para usuarios de estructuras)	Cuadro 2.11. Borrador de modelo de declaración B (para promotores de estructuras o asesores)
<u>Datos del usuario:</u> nombre completo, dirección, número de teléfono, número de referencia fiscal (en su caso).	<u>Datos del promotor o asesor:</u> nombre completo, dirección, número de teléfono, número referencia fiscal (en su caso)
<u>Datos de la estructura:</u> describir cada elemento de la operación de la que se deriva el efecto fiscal comprendido.	<u>Datos de la estructura:</u> describir cada elemento de la operación de la que se deriva el efecto fiscal comprendido.
<u>Disposición de declaración:</u> especificar el rasgo o rasgos pertinente al amparo de los cuales se presenta la declaración.	<u>Disposición de declaración:</u> especificar el rasgo o rasgos pertinente al amparo de los cuales se presenta la declaración.
<u>Disposiciones legales o normativas:</u> describir las principales disposiciones de la ley pertinentes para los elementos de la operación declarada de la que surge la ventaja fiscal prevista.	<u>Disposiciones legales o normativas:</u> describir las principales disposiciones de la ley pertinentes para los elementos de la operación declarada de la que surge la ventaja fiscal prevista.
<u>Cuantía de la ventaja fiscal prevista</u> (opcional)	<u>Cuantía de la ventaja fiscal prevista</u> (opcional)
<u>Datos de todas las partes de la operación:</u> especialmente útil cuando se declaran regímenes a medida.	<u>Datos de todas las partes de la operación:</u> especialmente útil cuando se declaran regímenes a medida.
<u>Declaración:</u> firma, fecha, nombre del declarante.	<u>Declaración:</u> firma, fecha, nombre del declarante.

Referente a los umbrales, estos servirán como filtro, con el fin de descartar declaraciones irrelevantes, reduciendo la carga administrativa y de cumplimiento del régimen, que solo obedezca motivos fiscales, encaminados a aquellas estructuras que mayores riesgos de política y recaudación tributaria representan.

Dentro de las recomendaciones sobre el incumplimiento de divulgación de información, se prevé la posibilidad de sanciones monetarias (multas) y no monetarias. Dentro de las no

monetarias, se pone el ejemplo del caso de Canadá, que el hecho de no declarar una estructura suspende su eficacia y puede denegarse a los contribuyentes cualquier ventaja fiscal¹²³.

En marzo del 2018, a petición del G7, se realizó un segundo informe con relación a la acción 12 del BEPS. Este segundo informe complementa al de 2015 y dota de nuevas reglas de divulgación, se centra en requerir a los abogados, contadores, asesores financieros, bancos y otros proveedores de servicios, divulguen a las autoridades fiscales, información de los esquemas que implementan para que sus clientes puedan eludir estar obligados a reportar bajo el Estándar Común de Reporte de la OCDE o prevenir la identificación de los beneficiarios reales de entidades o fideicomisos¹²⁴.

Con el informe de 2018, se prevé disuadir y prevenir que las empresas multinacionales oculten sus activos en el extranjero. Se contempla que se divulgue la información sobre las estructuras que ocultan a los beneficiarios reales de activos, empresas o fideicomisos, y los sujetos obligados contemplados son una amplia gama de intermediarios del contribuyente.

La acción 12 del BEPS de la OCDE/G20 tiene como objetivo, proporcionar a las autoridades fiscales, información de los promotores o usuarios de estructuras de planeación fiscal potencialmente agresivas, para identificar de manera temprana a las estructuras de planeación fiscal agresivas y realizar evaluaciones de riesgo, a los usuarios y promotores de dichas estructuras y servir como efecto disuasorio. Los países que adopten la acción 12 del BEPS, deberán de seguir las determinaciones y recomendaciones previstas en los informes de la OCDE de 2015 sobre reglas de divulgación obligatoria y de 2018 sobre nuevo modelo de reglas de divulgación.

La acción 12 del BEPS sirve como herramienta de combate contra las prácticas de evasión y elusión fiscal. Referente a la evasión fiscal, el efecto disuasorio explica que los usuarios de las estructuras de planeación sujetas a declaración encuentran poco atractivo utilizar esquemas de planeación fiscal que contengan practicas probablemente constitutivas de evasión fiscal en general, ya que estos, tendrán alta probabilidad de no provocar el efecto

¹²³ Cfr. OCDE, informe de 2015 sobre reglas de divulgación obligatoria, *op. cit.*, punto 195, p.63.

¹²⁴ OCDE, “¡Se acabó el juego para evitar el CRS! La OCDE adopta reglas de declaración de impuestos para asesores.”, marzo de 2018, <https://www.oecd.org/tax/beps/game-over-for-crs-avoidance-oecd-adopts-tax-disclosure-rules-for-advisors.htm>

fiscal esperado, por el contrario, podría causar al usuario del esquema repercusiones económicas y fiscales negativas.

Por el otro lado, en cuanto al combate de las prácticas de elusión fiscal, al obtener información temprana sobre esquemas de planeación fiscal potencialmente agresivos, sus usuarios y asesores fiscales involucrados, el Estado puede hacer constantes análisis de riesgos e identificar lagunas legales utilizadas por los contribuyentes para eludir hechos generadores de contribuciones, todo con el propósito de modificar de la legislación fiscal de manera temprana.

Cabe resaltar que, ante el incumplimiento de las obligaciones de revelación de esquemas reportables, la OCDE en su informe de 2015 solo contempló sanciones administrativas, las cuales pueden ser monetarias y no monetarias, sin que se haya recomendado introducir a la legislación fiscal delitos en materia de revelación de esquemas reportables. El derecho penal como *ultima ratio*, indica que antes de aplicar el derecho penal (aplicar penas), se deben de agotar todos los instrumentos preventivos y correctivos que intervengan en menor medida en la esfera jurídica del infractor. En el tema 3.5 *Infracciones y delitos*, estudiaremos la implementación de las infracciones introducidas en materia de incumplimiento a las obligaciones en materia de revelación de esquemas reportables, así como la decisión del legislador de no introducir delitos especiales en la materia, adelantando la conclusión de que no se justificaría su introducción, prefiriendo un sistema preventivo no punitivo.

2.4.2 Medidas legislativas adoptadas por México.

El 9 de diciembre del 2019 se publicó en el DOF el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley ISR, de la ley IVA, de la Ley IEPS y del CFF, el cual constituye la reforma fiscal que implementa a la legislación mexicana, diversas disposiciones que armonicen el sistema fiscal mexicano con las acciones del proyecto BEPS de la OCDE/G20.

La reforma fiscal de 9 de diciembre de 2019, constituye las acciones legislativas adoptadas por México, para la implementación del proyecto BEPS de la OCDE. Identificamos las siguientes acciones implementadas por la reforma fiscal de 2019:

1. Modificación del concepto de Establecimiento Permanente;

2. Regulación y sujeción a la legislación fiscal mexicana de entidades extranjeras transparentes fiscales y las figuras jurídicas extranjeras;
3. No posibilidad de doble acreditamiento internacional de ISR;
4. No deducibilidad de:
 - Pagos realizados a partes relacionadas o por medio de acuerdos estructurados, cuando la contra parte se encuentre sujeto a un régimen fiscal preferente;
 - Pagos del contribuyente que también sean deducibles para un miembro del mismo grupo o para el propio contribuyente en el extranjero.
 - Intereses netos del ejercicio que excedan el 30% de la utilidad fiscal.
5. Sujeción a la legislación fiscal de personas morales residentes en México o en el extranjero, con o sin establecimiento permanente en el país con actividad económica de enajenación de bienes o prestación de servicios a través de internet, por medio de plataformas digitales, aplicaciones informativas y similares;
6. Regulación de Entidades extranjeras controladas sujetas a Regímenes fiscales preferentes. En específico, se obliga a los residentes en México y en el extranjero con establecimiento permanente en el país a pagar el impuesto de ISR por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, obtenidos a través de la entidad extranjera controlada en la que participen directa o indirectamente.
7. Implementación de la cláusula general anti elusión contenida en el artículo 5-A del CFF.
8. Implementación de la obligación de revelación de esquemas reportables.

La reforma fiscal de 9 de diciembre de 2019, entro en vigor el día 1 de enero del 2020. Resulta difícil medir la efectividad de las acciones adoptadas por México y su impacto en la recaudación de impuestos, respecto del proyecto BEPS de la OCDE/G20, derivado de las turbulencias internacionales causadas por la Pandemia del Covid-19.

Para el caso del ejercicio fiscal 2019, en la ley de ingresos respetiva se previó la obtención de recursos económicos por las cifras estimadas en millones de pesos de 1,752,500.2 por concepto del ISR y de 995,203.3 por concepto de IVA¹²⁵. En la ley de ingresos de la

¹²⁵ Cfr. Ley de ingresos de la federación para el ejercicio fiscal de 2019, 2018, artículo 1, México.

federación para el ejercicio fiscal de 2023, se contemplan las cifras de 2,512,233.3 por concepto de ISR y de 1,419,457.1 para el caso del IVA¹²⁶.

Al confrontar los datos de 2019 con los de 2023, se incrementó una previsión de obtención de recursos del 43% respecto del ISR, mientras que el incremento del IVA fue de 42%.

Ahora, con datos del INEGI, el PIB de México desde el primer trimestre de 2019 y hasta el cuarto trimestre de 2022, aumento un 0.03%, esto debido a la desaceleración causada por la pandemia del Covid-19¹²⁷. De lo anterior, podemos percatarnos que, aunque el PIB de México no tuvo aumento significativo del inicio de 2019 a finales de 2022, el poder recaudatorio si tuvo un incremento significativo.

A partir de la implementación de la reforma fiscal del 2019, el poder recaudatorio de México aumento, principalmente en el campo de los grandes contribuyentes. Para el 2018 la Federación recaudo de los grandes contribuyentes, sin incluir a PEMEX, la cantidad de 752,600 millones de pesos, mientras que para el 2022 la cifra aumento a 1,134,255 millones de pesos, lo que represento un aumento de 50% referente a lo recaudado en 2018 a 2022¹²⁸.

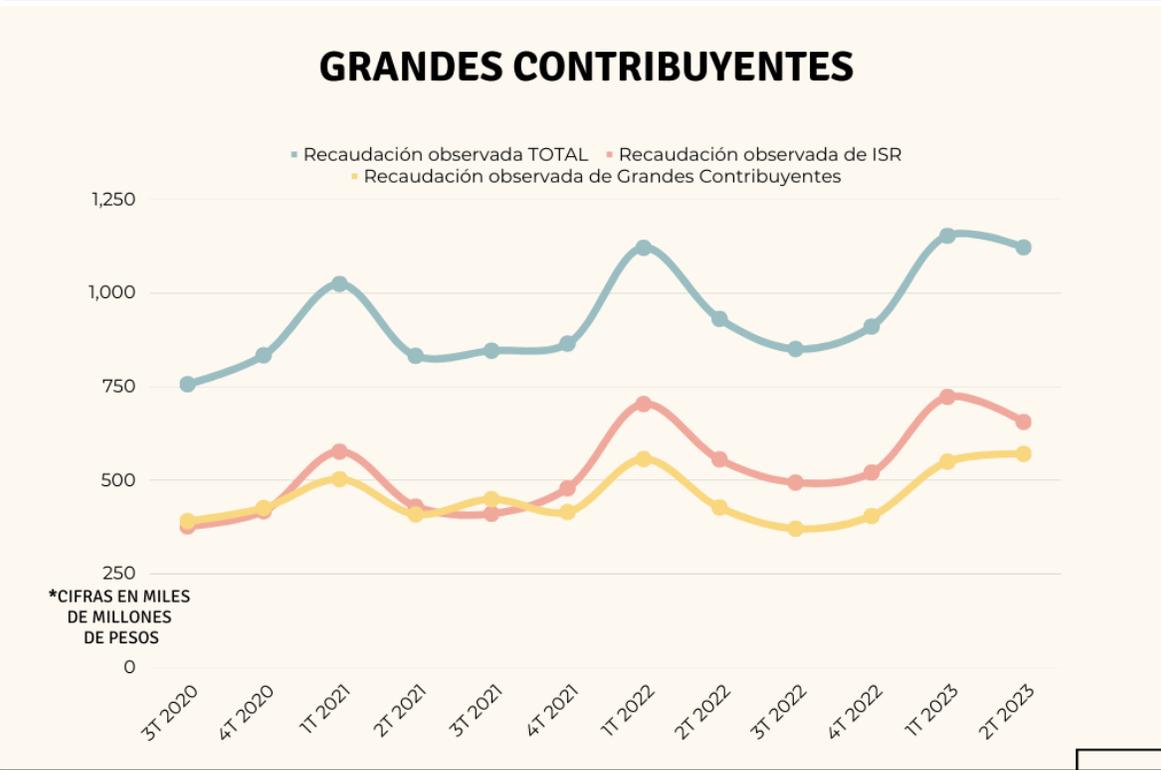
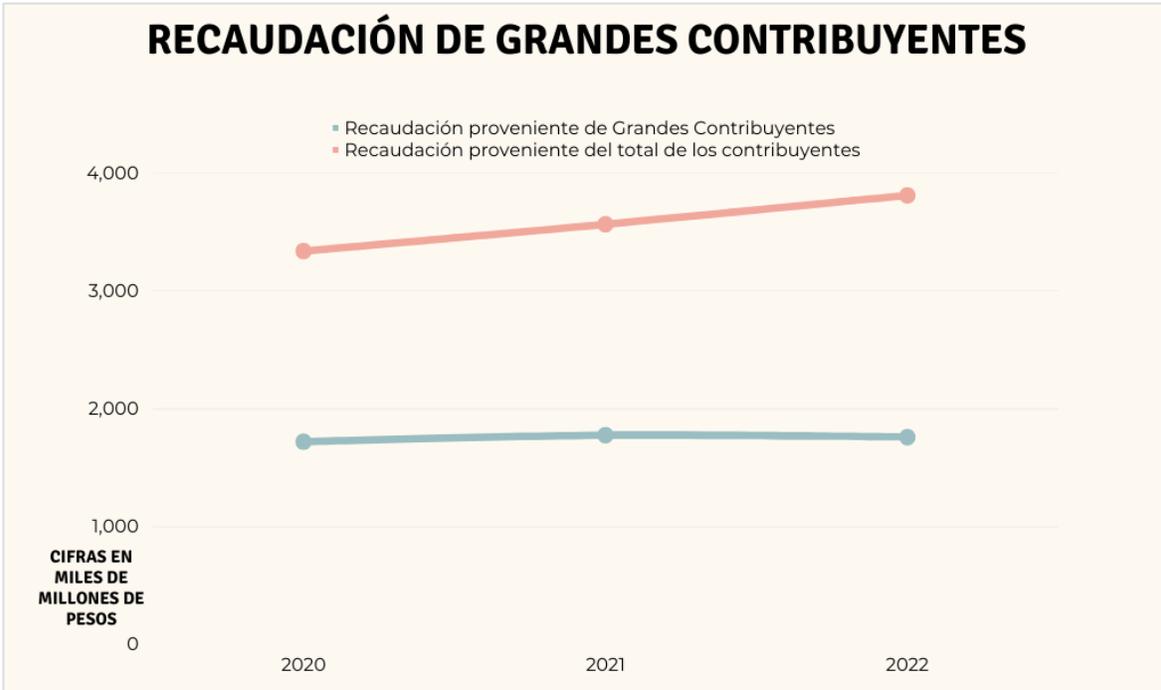
Los efectos de la reforma fiscal de 09 de diciembre del 2019 tienen tendencia a reforzar el poder recaudatorio de la Federación, en específico, en el campo de los Grandes Contribuyentes. El sistema fiscal mexicano cuenta con expectativas de fortaleza, creando mayor estabilidad financiera y seguridad en los mercados. En las siguientes graficas se expone la relación entre la recaudación proveniente de Grandes Contribuyentes y la recaudación total contribuciones observada por el SAT.

A continuación, se insertan gráficas que exponen el comportamiento de los grandes contribuyentes en la recaudación Federal.

¹²⁶ Cfr. Ley de ingresos de la federación para el ejercicio fiscal de 2023, 2022, artículo 1, México.

¹²⁷ INEGI, consultado el 28 de abril de 2023, <https://www.inegi.org.mx/temas/pib/>

¹²⁸ Datos expuestos por Raquel Buenrostro al rendir un informe con motivo del 25 aniversario del SAT, retomados por Aristegui Noticias con nota de 04 de Julio de 2022, <https://aristeguinoticias.com/0407/dinero-y-economia/en-tres-anos-aumento-gobierno-recaudacion-de-grandes-contribuyentes-sat/>



De las gráficas anteriores se concluye que la Federación depende en gran medida de la recaudación proveniente de los Grandes Contribuyentes, ya que representa una proporción cercana al cincuenta por ciento de lo recaudado de todos los contribuyentes, de acuerdo a la tendencia observada.

Capítulo Tres. Las operaciones reportables, solución o paliativo a la elusión fiscal.

3.1. Reforma fiscal del 9 de diciembre del 2019.

Mediante el decreto publicado en el DOF el 9 de diciembre del 2019, por el que se reformaron, adicionaron y derogaron diversas disposiciones de la Ley ISR, Ley IVA, Ley IEPS y del CFF; se incorporaron al sistema fiscal mexicano, los trabajos resultantes del proyecto BEPS de la OCDE/G20, con el objetivo de reforzar la capacidad recaudatoria del País y combatir las prácticas de defraudación y elusión fiscal realizadas por las grandes empresas multinacionales.

Referente a las Operaciones Reportables, en la reforma fiscal del 2019, se adiciono al CFF el Título Sexto con denominación “De la Revelación de Esquemas Reportables”, además de los artículos 82-A al 82-D en el Título Cuarto con denominación “De las Infracciones y Delitos Fiscales”, los cuales, en conjunto, son el fundamento legal de la obligación de revelación de las operaciones o esquemas reportables.

De manera preliminar, con la reforma fiscal del 2019 se introduce a México, la obligación a cargo de los asesores fiscales (principalmente) y los contribuyentes, de revelar a las autoridades fiscales, los esquemas de planeación fiscal que sean ofrecidos al público en general o diseñados para un contribuyente en especial.

La reforma fiscal de diciembre de 2019 en materia de introducción a México de las recomendaciones del proyecto BEPS de la OCDE/G20, se concretó mediante decreto en el DOF en su versión vespertina del lunes 9 de diciembre de 2019. A continuación, se presenta imagen de la página 20 de la versión antes mencionada del DOF, que contiene el *Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación*, mismo que es materia de la presente investigación.

A continuación, se inserta imagen de la página 20 del DOF en su versión matutina del 09 de diciembre del 2019, con el objetivo de identificar el alcance de dicho decreto y las leyes comprendidas dentro de la reforma fiscal materia de la presente investigación.

Objetivo del decreto	<p>20 DIARIO OFICIAL Lunes 9 de diciembre de 2019</p> <p style="text-align: center;">SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO</p> <p>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.</p>	Fecha del decreto
	<p>Al margen un sello con el Escudo Nacional, que dice: Estados Unidos Mexicanos.- Presidencia de la República.</p> <p>ANDRÉS MANUEL LÓPEZ OBRADOR, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, a sus habitantes sabed:</p> <p>Que el Honorable Congreso de la Unión, se ha servido dirigirme el siguiente</p> <p style="text-align: center;">DECRETO</p> <p>"EL CONGRESO GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, D E C R E T A :</p> <p>SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN <u>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</u></p>	Nombre del decreto
	<p style="text-align: center;">LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA</p> <p>Artículo Primero.- Se reforman los artículos 2, segundo y quinto párrafos; 3, primer párrafo, y fracción IV; 14, fracción II; 27, fracciones V, primer párrafo y VI, primer párrafo; 28, fracciones XXIII y XXIX; 46, tercer párrafo; 106, actual último párrafo; 116, actual último párrafo; 158, quinto, sexto, séptimo y octavo párrafos; 167, fracción I; la denominación del Título VI y la denominación de su Capítulo I; 176; 177; 178, segundo párrafo; 183; 186; 187, fracción V; 189, primer párrafo y fracción I; 190, primer y tercer párrafos y fracciones I y II; 202, fracción I; 203, primer párrafo; se adicionan los artículos 2, con un tercer y séptimo párrafos, pasando los actuales tercero a quinto párrafos a ser cuarto a sexto párrafos y los actuales sexto a noveno párrafos a ser octavo a décimo primer párrafos; 3, con un segundo y tercer párrafos; 4-A; 4-B; 5, con un último párrafo; 28 con una fracción XXXII; 74-B; 96-Bis; 106, con un último párrafo. 111, con una fracción VI; el Título IV, Capítulo II, con una Sección III denominada "De los ingresos por la enajenación de bienes o la prestación de servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares", comprendiendo los artículos 113-A, 113-B y 113-C; 116, con un último párrafo; 118, fracción III, con un segundo y tercer párrafos; 167, con una fracción III; 183-Bis; 187, con una fracción IX; 189, con un último párrafo; 190, fracción II, con un segundo y tercer párrafos; 205 y se derogan los artículos 27, fracción V, tercer párrafo; 28, fracción XXXI; 202, sexto párrafo y 203, quinto párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para quedar como sigue:</p> <p>Artículo 2. ...</p> <p>No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios, si dicha persona concluye habitualmente contratos o desempeña habitualmente el rol principal que lleve a la conclusión de contratos celebrados por el residente en el extranjero y estos:</p> <ol style="list-style-type: none"> I. Se celebran a nombre o por cuenta del mismo; II. Prevé la enajenación de los derechos de propiedad, o el otorgamiento del uso o goce temporal de un bien que posea el residente en el extranjero o sobre el cual tenga el derecho del uso o goce temporal, u III. Obligan al residente en el extranjero a prestar un servicio. <p>Para efectos del párrafo anterior, no se considerará que existe un establecimiento permanente en territorio nacional cuando las actividades realizadas por dichas personas físicas o morales sean las mencionadas en el artículo 3 de esta Ley.</p> <p>...</p> <p>...</p> <p>De igual forma, se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, cuando actúe en el territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad. Para estos efectos, se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades, entre otros, cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:</p>	Leyes a las que va dirigido
	<p style="text-align: center;">CVE: 2c51d84051f0c8f794238e15fd8a36ab</p> <p style="text-align: center;">Esta imagen corresponde a la página 020 de la Ua sección del día 09 de diciembre del 2019 en la edición matutina.</p> <p style="text-align: center;">Esta copia ha sido emitida a partir del documento electrónico original. Verifique su autenticidad en http://www.dof.gob.mx.</p> <p style="text-align: center;">ESTE TEXTO NO FORMA PARTE DE LA PUBLICACIÓN ORIGINAL.</p>	Nota aclaratoria

3.1.1. El asesor fiscal.

Desde el proyecto para evitar las BEPS de la OCDE y del G-20, se le dio gran relevancia al papel que juegan los asesores fiscales, para el diseño, modificación o implementación de esquemas de planeación fiscal potencialmente agresivos. Son ellos los que aconsejan, diseñan estrategias o las ponen en marcha, para que el contribuyente se deje de colocar en hechos generadores de contribuciones en el país donde realiza su actividad económica o donde está la fuente de riqueza, obtenga beneficios fiscales mediante la utilización de tratados internacionales para evitar la doble tributación a los que no debería poder tener acceso o traslade los beneficios obtenidos a jurisdicciones de baja o nula tributación.

El asesor fiscal no es el contribuyente, no es quien realiza la actividad gravada por la ley, no necesariamente es parte de la estructura orgánica del contribuyente persona jurídica colectiva, no realiza actos en nombre del contribuyente ni lo representa de forma general; por regla, tiene total independencia del contribuyente, aunque también puede ser un subordinado en la estructura orgánica del contribuyente.

El promotor, asesor, asesor material o asesor fiscal “es cualquier persona responsable del diseño, la comercialización, la organización o la gestión de las ventajas fiscales de una estructura sujeta a declaración, o que participe en cualquiera de estas actividades en el marco de la prestación de servicios tributarios”¹²⁹.

En México se optó por la regulación de la figura del asesor fiscal como el principal obligado en la revelación de esquemas reportables, el cual es la 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 tercero¹³⁰.

Lo que define a una persona como asesor fiscal, ya sea física o moral es la actividad económica a la que se dedica, la cual se refiere a actividades de asesoría fiscal. La ley no distingue que sea una persona con licencia para ejercer alguna profesión en específico, o la

¹²⁹ OCDE, informe de 2015 sobre reglas de divulgación obligatoria, *op. cit.*, párrafo 71, p.37.

¹³⁰ Cfr. Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 197, México.

necesidad de contar con algún grado de escolaridad, por lo que cualquier persona, con el simple hecho de dedicarse a actividades de asesoría fiscal, es considerado como asesor fiscal.

Para el caso México, los asesores fiscales que están sujetos a la revelación de esquemas reportables son aquellos que sean responsables o estén involucrados en el proceso de planeación en cualquiera de sus etapas y hasta la implementación de forma parcial o total de un esquema reportable o bien, que ponga a disposición la totalidad del esquema para que el contribuyente lo implemente.

El asesor fiscal es el principal sujeto obligado en materia de revelación de esquemas reportables y se caracteriza por ser una persona física o moral cuya actividad ordinaria sea de asesoría o asistencia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. El asesor fiscal se encuentra obligado a revelar esquemas reportables generalizados o personalizados, cuando estos generen un beneficio fiscal en México. Al respecto, el artículo 5-A considera como beneficio fiscal a cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución, al mismo tiempo que da una lista de acciones englobadas en la obtención del beneficio fiscal, tales como las 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 fiscal, entre otros. El concepto de asesor fiscal incorporado a México en el artículo 197 del CFF, contiene como única limitación conceptual, el prestar servicios de asistencia o asesoría fiscal, en nuestra opinión el legislador hace una correcta evaluación para determinar los elementos de caracterización de los asesores fiscales.

3.1.2 Sujetos obligados.

Se encuentran obligados a revelar a las autoridades fiscales, los esquemas reportables:

1. El asesor fiscal; y
2. El contribuyente.

El principal obligado por la legislación es el asesor fiscal, dado que él es quien mejor conoce la estructura de los esquemas reportables, así como los beneficios fiscales y objetivos.

Solo en los casos establecidos en el artículo 198 del CFF, es que el contribuyente que utilice esquemas de planeación fiscal reportables tendrá la obligación de revelar los esquemas utilizados.

La obligatoriedad de revelación de esquemas reportables depende de que los esquemas utilizados por el contribuyente, tengan como objetivo obtener un beneficio fiscal en México¹³¹, esto sin importar el lugar de residencia del contribuyente.

Al tener como sujetos obligados tanto al asesor fiscal como al contribuyente, el legislador aseguró que las autoridades fiscales tengan información temprana sobre los esquemas de planeación fiscal potencialmente agresivos que pretendan utilizar los contribuyentes. Si el asesor fiscal no cumple con su obligación de revelación, o no hay persona que encuadre en la definición de asesor fiscal aportada por el artículo 198 del CFF, el contribuyente tendrá la obligación de reportar dichos esquemas. Ante el incumplimiento de uno o de ambos, se prevén multas monetarias y no monetarias, según sea el caso.

A manera de ejemplo, *Residenciales de México S.A. de C.V.* empresa dedicada a la importación, transformación, distribución y venta en los mercados interno y extranjeros de materiales a base de mezcla de minerales, para el recubrimiento de construcciones, tales como azulejos, pisos, placas de recubrimiento a medida específica, entre otros, se contacta con el Lic. Teobaldo García Reyes, quien dice especializarse en la planificación y corrección de la situación fiscal de contribuyentes con alto impacto en recaudación y ser residente en México.

En octubre de 2021, el director general de Residenciales de México firma con el Lic. Teobaldo un contrato de prestación de servicios profesionales, cuyo objeto es la prestación de servicios de asesoría fiscal y creación de un esquema de planeación fiscal que reduzca el impacto económico ocasionado por la generación y pago de contribuciones, tomando en consideración el objeto social y las condiciones generales y específicas de *Residenciales de México*, además de futuras asesorías e intervención directa para la implementación del esquema solicitado.

¹³¹ Cfr. Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 197, México.

El 01 de abril del 2022 el Lic. Teobaldo pone a disposición del director general de Residenciales de México, el esquema de planeación fiscal solicitado en calidad de *disponible para su implementación inmediata*, cuya estrategia principal se basa en involucrar en la operación a diversas personas con las que Residenciales de México ha celebrado contrato de asociación en participación, con el objeto de transmitirse entre sí, objetos que constituyan propiedad industrial, tales como marcas y patentes. La consecuencia esperada en el esquema de planeación fiscal es la reducción de la base imponible del impuesto sobre la renta de Residenciales de México.

El Lic. Teobaldo es omiso en proporcionar al director general o representante legal de Residenciales de México, el número de identificación del esquema reportable emitido por el SAT, ni constancia que señale que el esquema no es reportable, por lo anterior, con fecha de 21 de abril del 2022 el director general de Residenciales de México le solicita de manera formal al Lic. Teobaldo que corrija la omisión. Lo anterior, a petición del contador de Residenciales de México, ya que, en su opinión profesional, el esquema de planeación fiscal entregado por el Lic. Teobaldo se encuentra sujeto a la obligación de revelación conforme a las disposiciones del Título Sexto del CFF, y en específico encuadra en el inciso c) de la fracción VI del artículo 199 del CFF ya que las personas integrantes de una asociación en participación se consideran como terceros relacionados en términos del artículo 179 de la Ley del ISR, por lo que en caso de que el Lic. Teobaldo no entregare el número de identificación del esquema de planeación, le correspondería a Residenciales de México la obligación de realizar la declaración informativa en relación al esquema en cuestión.

Con fecha de 30 de abril, el director general de Residenciales de México, realiza con apoyo de sus áreas jurídicas y contables, la revelación del esquema diseñado por el licenciado Teobaldo, mediante declaración informativa en el mini sitio de esquemas reportables del portal electrónico del SAT y con apego a la ficha informativa 298/CFF del anexo A de la resolución miscelánea fiscal para 2023, ya que en ningún momento se entregó a Residenciales de México el número de identificación del esquema reportable emitido por el SAT, ni constancia que señalare que el esquema no se encuentra sujeto a revelación¹³².

¹³² Caso práctico de diseño propio.

El caso anterior ejemplifica como el sistema fiscal mexicano asegura la obtención de la información objeto de la obligación de revelación de esquemas reportables, ya sea por medio del asesor fiscal o por el contribuyente. En este caso el contribuyente se encuentra obligado a revelar el esquema reportable, al encuadrar en el supuesto contenido en la fracción I del artículo 198 del CFF.

En el siguiente cuadro se identifican las particularidades presentadas en el caso que antecede:

RESIDENCIALES DE MÉXICO S.A DE C.V.	LICENCIADO TEOBALDO GARCÍA REYES
No conoce si el esquema de planeación fiscal fue o no, revelado por el asesor fiscal.	No se especifica si cumplió con la obligación de revelar el esquema reportable. En caso de no hacerlo, podría ser infraccionado y sancionado en términos de los artículos 82-A fracción I y 82-B fracción I.
No recibió por parte del asesor fiscal, el número de identificación del esquema reportable proporcionado por el SAT, ni constancia de que el esquema de planeación no es reportable. Lo anterior lo hizo encuadrar en el supuesto de sujeción a la obligación de revelar el esquema reportable contenido en la fracción I del artículo 198 del CFF.	En el caso de que, si hubiere revelado el esquema reportable, no cumplió con la obligación de proporcionar al contribuyente el número de identificación del esquema reportable emitido por el SAT en términos del artículo 202 del CFF, por lo que encuadraría en los supuestos de infracción y sanción de los artículos 82-A fracción III y 82-B fracción III.
Cumplió con la obligación de revelar el esquema reportable mediante declaración informativa ante el SAT.	

3.1.2.1 El contribuyente.

El contribuyente es la persona física o moral cuya actividad coincide con los elementos de hechos generadores de obligaciones fiscales y, por lo tanto, se encuentra compelido por cuenta propia, a realizar a favor del Estado una prestación determinada cuyo objeto puede ser dar, hacer o no hacer. Es decir, es el que actualiza el supuesto normativo, el que realiza la acción y da lugar a la relación jurídico-tributaria.

La Ley del ISR contempla tres parámetros de sujeción a la ley, los cuales son:

1. Residencia. Las personas residentes en México;
2. Establecimiento Permanente. Las personas con residencia en el extranjero, con establecimiento permanente en territorio nacional; y
3. Fuente de riqueza. Las personas residentes en el extranjero, respecto de ingresos procedentes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional¹³³.

Los contribuyentes obligados a revelar los esquemas reportables que pretenda utilizar, son aquellos con sujeción a la legislación fiscal por contar con residencia en México o con

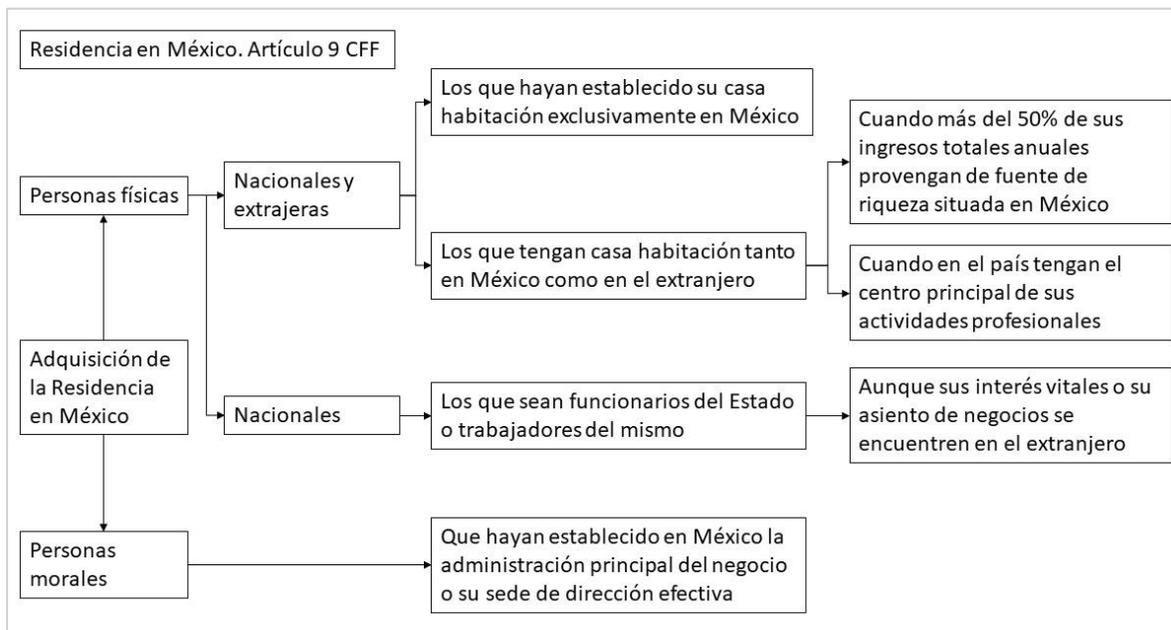
¹³³ Cfr. Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2013, artículo 1, México.

establecimiento permanente en territorio nacional y solo cuando se cumpla con alguno de los supuestos previstos en el artículo 198 del CFF.

La regulación de la adquisición de residencia en México para efectos fiscales se encuentra en el artículo 9 del CFF. Tanto personas físicas y morales, nacionales o extranjeras pueden ser consideradas residentes en México y, por lo tanto, estar sujetas.

Adicional a la regulación que hace el artículo 9 del CFF, el SAT en su página virtual, puntualiza que existe presunción legal para las personas físicas nacionales, para que se considere que son residentes en México, salvo que prueben su residencia en el extranjero¹³⁴.

En el siguiente cuadro se expone la forma de adquisición de la residencia mexicana, en términos del artículo 9 del CFF:



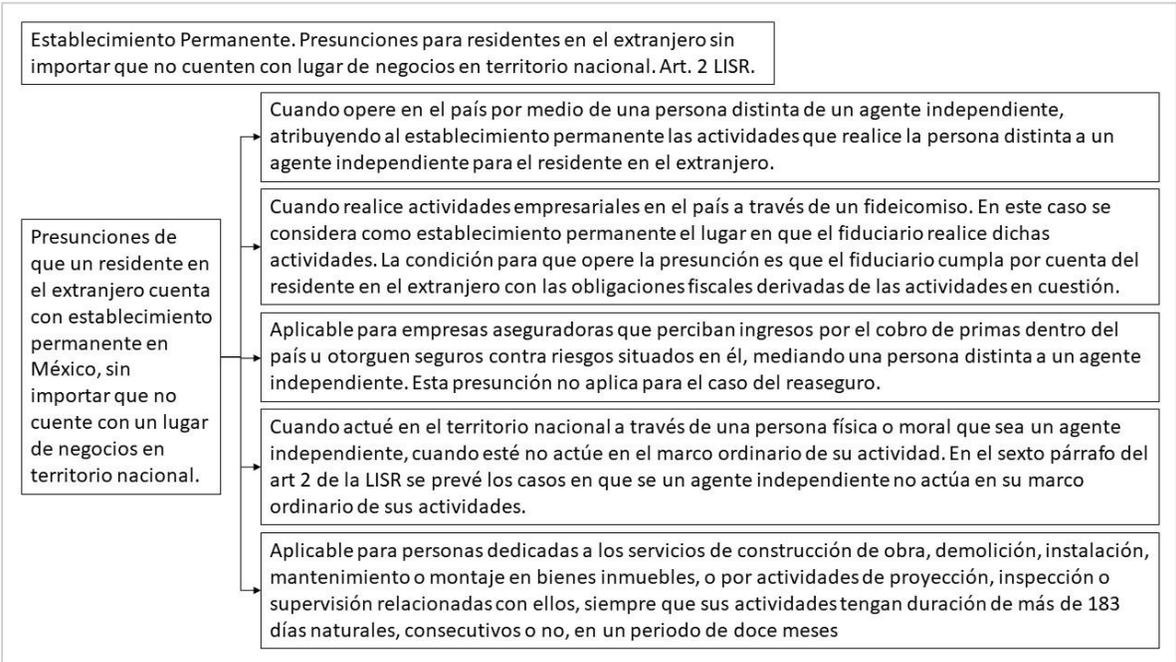
El establecimiento permanente es cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen de forma parcial o total, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes¹³⁵. El artículo 2 de la Ley del ISR da un listado de lugares que son considerados establecimientos permanentes como sucursales, agencias, oficinas, entre otros, sin limitar a dichos espacios la definición de establecimiento permanente.

¹³⁴ SAT, 2023, México, http://omawww.sat.gob.mx/english/Paginas/quienes_residentes_mexico.aspx

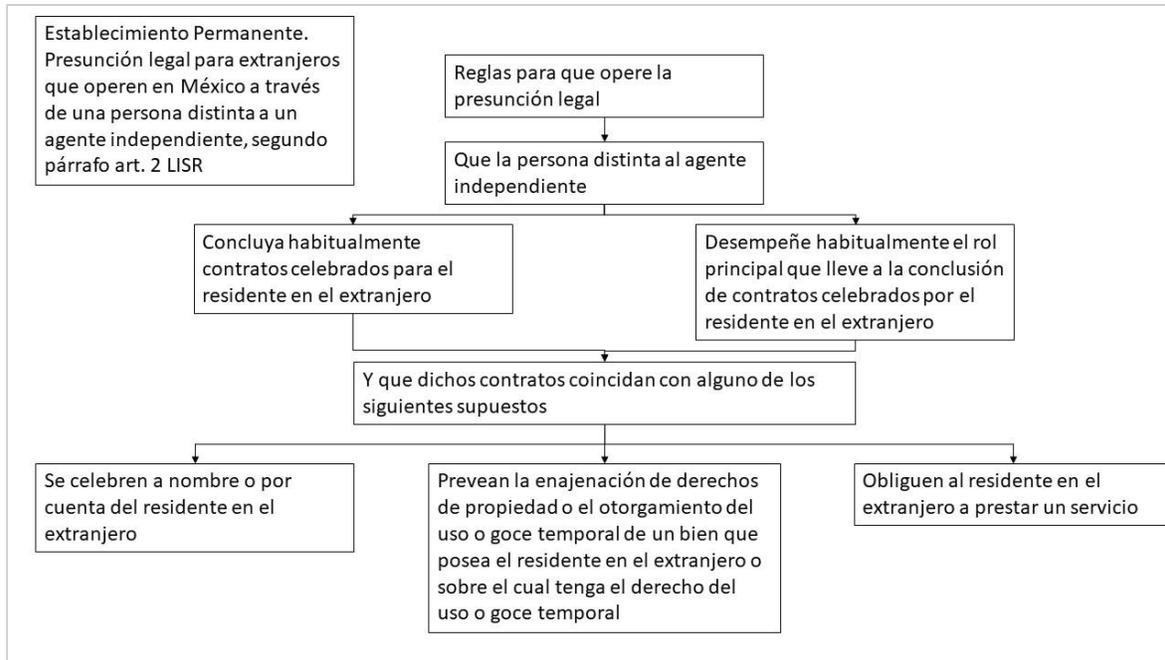
¹³⁵ Cfr. Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2013, artículo 2, México.

Con motivo de la acción 7 del proyecto BEPS de la OCDE y del G20, en la reforma fiscal de diciembre de 2019 se amplió el concepto de establecimiento permanente en la legislación fiscal de México, para integrar distintas presunciones legales aplicables a personas residentes en el extranjero sin lugar de negocios en el territorio nacional, determinando que para efectos fiscales si tienen establecimiento permanente en los casos previstos.

En el siguiente cuadro se presentan las presunciones legales en materia de establecimiento permanente para personas residentes en el extranjero (sin importar que no cuenten con lugar de negocios en territorio nacional) previstas por el artículo 2 de la Ley ISR.

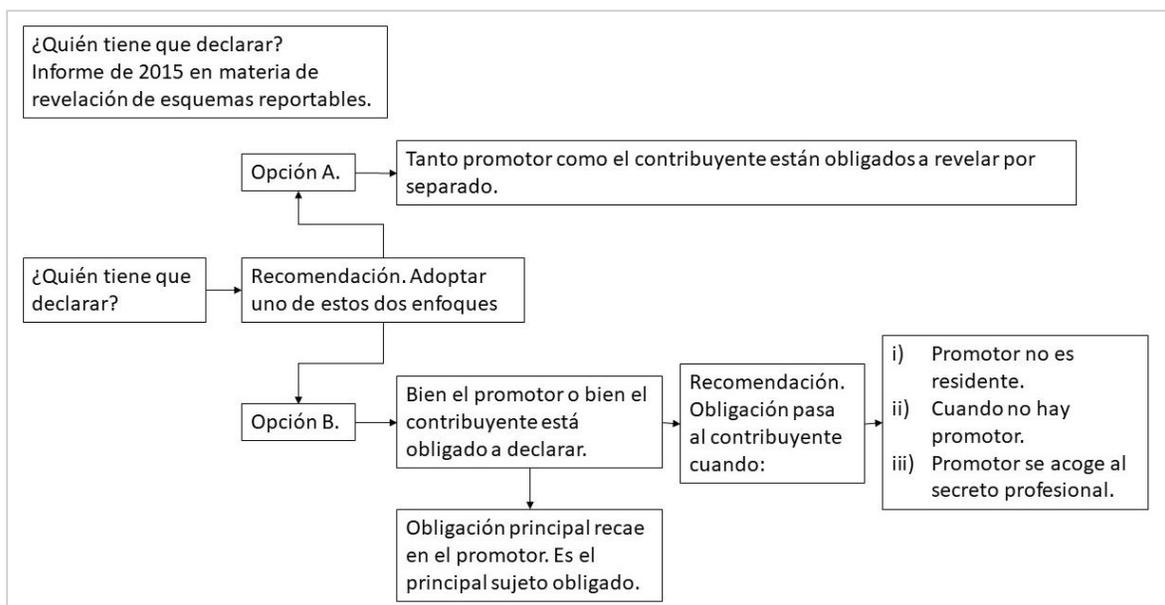


Para el caso de la presunción legal aplicable para el residente en el extranjero que actúe en territorio nacional a través de una persona distinta a un agente independiente (primer caso del cuadro anterior), la legislación fiscal prevé reglas para su operación y, se determina que dicha presunción legal no es aplicable cuando la persona distinta al agente independiente realice exclusivamente alguna de las actividades previstas en el artículo 3 de la Ley ISR, lo anterior se expone en el siguiente cuadro.

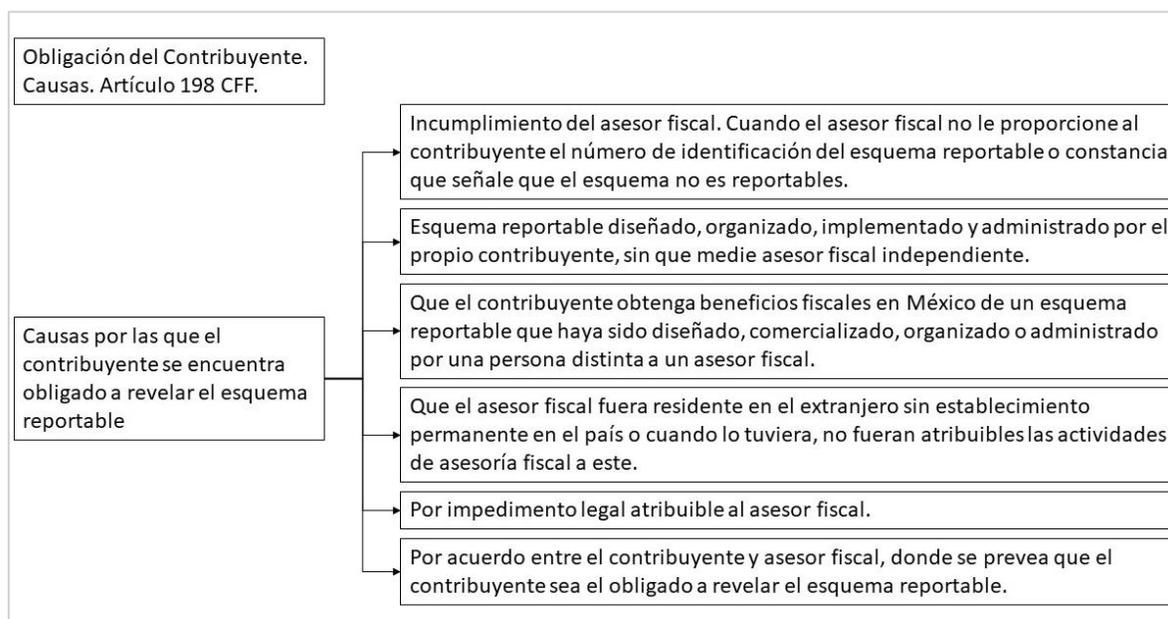


En el diseño de la acción 12 del proyecto BEPS de la OCDE y del G20, así como en la reforma fiscal del 9 de diciembre de 2019, se le dio gran relevancia al papel que tienen los asesores fiscales en lo referente a los esquemas reportables, ya que son ellos quienes mejor conocen la información reportable y en especial, los beneficios fiscales esperados y la naturaleza de las acciones que busquen obtener dicho beneficio fiscal.

En el siguiente cuadro se resume las recomendaciones del informe de 2015 de la OCDE en materia de sujetos obligados en la revelación de esquemas reportables.



En México, el principal obligado en la revelación de esquemas reportables es el asesor fiscal, y el contribuyente solo se encuentra obligado a revelar los esquemas reportables en los supuestos del artículo 198 del CFF, los cuales responden a causas relacionadas con el asesor fiscal, ya sea por su incumplimiento, la inexistencia de persona que encuadre en todos los elementos del concepto de asesor fiscal, que el asesor fiscal fuere una persona residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, que exista impedimento legal para que el asesor revele el esquema reportable o que existiere acuerdo entre el contribuyente y el asesor fiscal que liberara al asesor fiscal de cumplir con la obligación, trasladándola de común acuerdo al contribuyente. En el siguiente cuadro se exponen las causas previstas por el legislador, por las que el contribuyente se encuentra obligado a revelar esquemas reportables.



Los contribuyentes obligados a revelar esquemas reportables son aquellos que se encuentren en alguna de las hipótesis del artículo 198 del CFF y que tuvieran residencia en o establecimiento permanente en México, siempre y cuando se cumpla la siguiente condición, *que en sus declaraciones previstas por las disposiciones fiscales reflejen los beneficios fiscales del esquema reportable*¹³⁶. Lo anterior refleja que el legislador solo carga la obligación a los contribuyentes que pretendan utilizar un esquema reportable para obtener

¹³⁶ Cfr. Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 198, México.

beneficios fiscales en México, lo que se reflejara en sus declaraciones si es que tienen dichos beneficios fiscales.

Referente a las partes relacionadas; el contribuyente que tuviere operaciones con una parte relacionada residente en el extranjero se encuentra obligado a revelar el esquema reportable, cuando este genere beneficios fiscales en México su parte relacionada, siendo la única excepción en donde el beneficio fiscal no es para el contribuyente. En estos casos, se siguen las mismas reglas para que el contribuyente se encuentre obligado a revelar esquemas reportables, previstas en el artículo 198 del CFF, con la única excepción de que el beneficio fiscal es para la parte relacionada residente en el extranjero.

A manera de ejemplo práctico de la hipótesis contenida en el párrafo anterior, sobre la obligación de un contribuyente a revelar un esquema reportable cuando se genere un beneficio fiscal en México a una de sus partes relacionadas residente en el extranjero, ponemos a disposición el siguiente caso práctico¹³⁷:

Pull & Bear México S.A. de C.V. es una persona jurídica al amparo del derecho mexicano, con domicilio en Poniente 146 No. 730, Col. Industrial Vallejo, C.P. 02300, México, D.F.

Inditex o Industria de Diseño Textil S.A. es una persona jurídica colectiva, al amparo del derecho español, con sede en Arteijo (la Coruña), Galicia, España. Inditex tributa en México en términos de la fracción III del artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, lo que se traduce en que está sujeto a la legislación fiscal en relación a los ingresos obtenidos en México atribuibles a fuentes de riqueza situadas en territorio nacional. Inditex controla de manera directa a Pull & Bear México S.A. de C.V.

En diciembre de 2021 Pull & Bear México contrata los servicios profesionales de Alejandro Salazar, asesor fiscal con residencia en España y sin establecimiento permanente en México, para que elabore un esquema de planeación fiscal y lo ponga a disposición para su implementación en México.

Con fecha de 01 de marzo del 2022 Alejandro Salazar pone a disposición de Pull & Bear México, el esquema de planeación solicitado. La planificación contenida en el esquema se

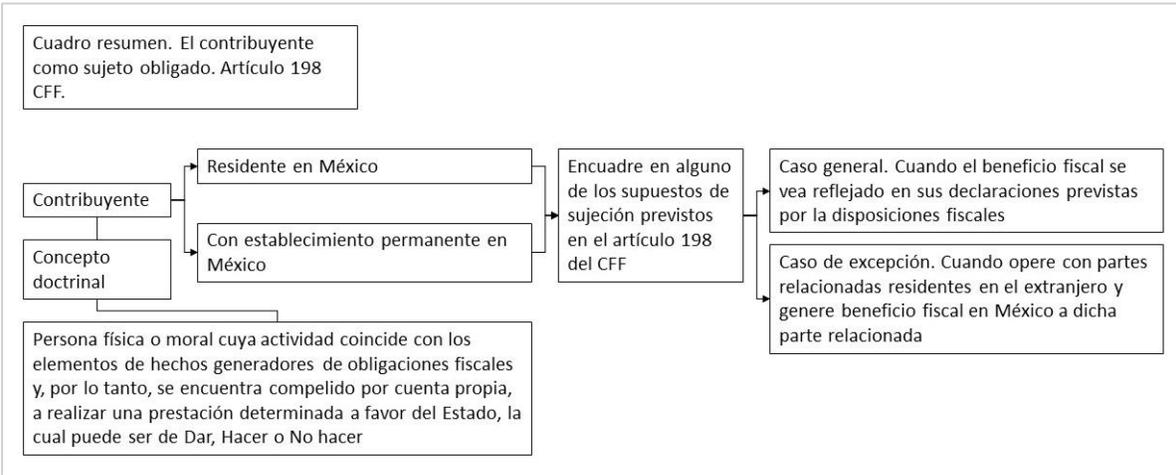
¹³⁷ Diseño propio.

basa en una serie de operaciones de traslado de activos intangibles de difícil valoración desde Pull & Bear México y con destino a Inditex, con el propósito de que Inditex, los transmita nuevamente a otro de sus filiales en México.

Alejandro Salazar afirma que la transmisión de los intangibles de difícil valoración, no constituye un beneficio fiscal para Pull & Bear, puesto que Inditex debe de cubrir una contraprestación comercialmente razonable por la adquisición de dichos activos y su resultado no constituye una reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. No obstante, Inditex espera obtener como resultado de la implementación del esquema de planeación fiscal, una reducción significativa de la base imponible del impuesto sobre la renta en México.

Como resultado, el área jurídica de Pull & Bear México S.A. de C.V. con fecha de 20 de marzo de 2022 revela el esquema de planeación fiscal en términos del título sexto del CFF, por considerar que se encuentran en el supuesto de generar un beneficio fiscal en México a Inditex, quien es su parte relacionada con residencia en el Extranjero y no existir asesor fiscal obligado a revelar el esquema reportable en términos de los artículos 197 y 198 del CFF. Además, se considera que el esquema de planeación fiscal si es un esquema reportable, por generar un beneficio fiscal en México a Inditex y encuadrar en el supuesto del inciso a) de la fracción VI. Del artículo 199 del CFF.

En el siguiente cuadro se expone un resumen sobre el contribuyente como sujeto obligado en la revelación de esquemas reportables.



3.1.2.2 *El asesor fiscal.*

De forma general, el asesor fiscal es la persona física o moral que realiza actividades de asistencia fiscal, es decir, que asesora a los contribuyentes sobre cuestiones relacionadas con las obligaciones materiales o formales previstas por el sistema fiscal.

El asesor fiscal tiene la obligación de revelar a las autoridades fiscales los esquemas reportables generalizados o personalizados, cuando participe en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable o sea quien pone a disposición la totalidad de un esquema reportable para que el contribuyente lo implemente por sus medios¹³⁸. Incluso, dentro de la información que se encuentra obligado a revelar, se pide que se incorpore un diagrama en donde se explique de manera detallada el esquema reportable, así como el beneficio fiscal obtenido o esperado¹³⁹.

En función de su residencia, los asesores fiscales se encuentran obligados a revelar los esquemas reportables, generalizados o personalizados cuando:

1. Sea residente en México;
2. Sea residente en el Extranjero con establecimiento permanente en México, y se presten servicios de asesoría fiscal atribuibles a dicho establecimiento.

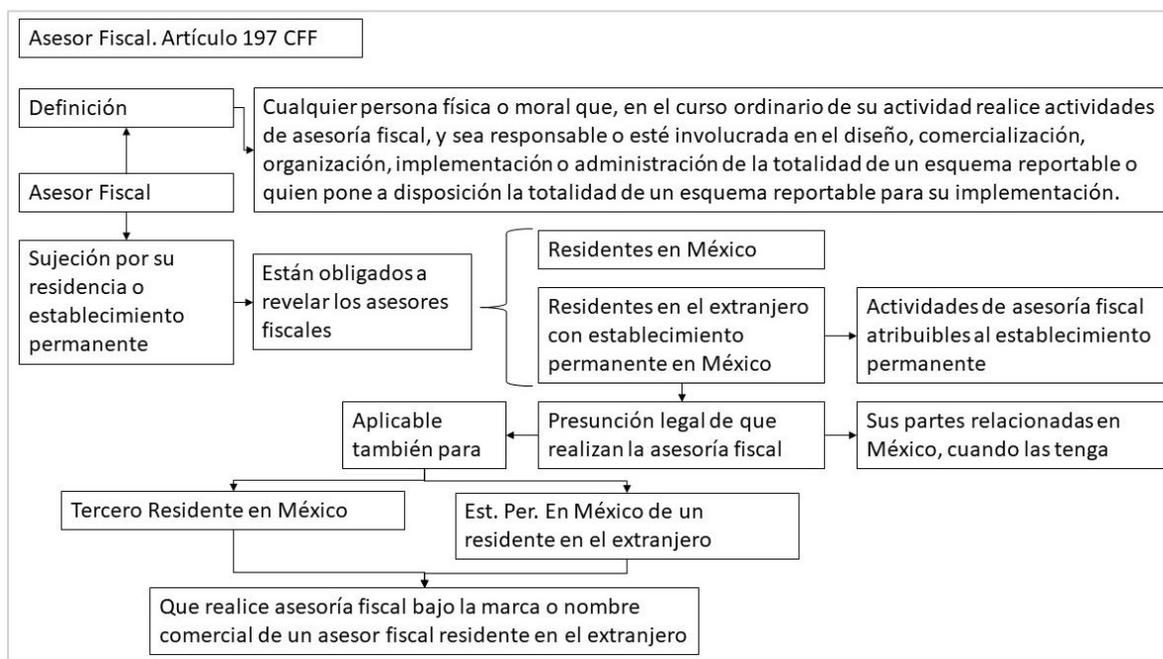
Con el motivo de ampliar los sujetos que encuadren en la definición de asesor fiscal aportada por el CFF, el legislador establece presunciones legales para que las partes relacionadas de los asesores fiscales con residencia en el extranjero, o los terceros con residencia en México o un establecimiento permanente de un tercero residente en el extranjero que realice actividades de asesoría fiscal bajo la misma marca o nombre comercial que el asesor fiscal residente en el extranjero, sean sujetos obligados para efectos de la revelación de esquemas reportables¹⁴⁰.

¹³⁸ Cfr. Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 197, México.

¹³⁹ Cfr. Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 200, México.

¹⁴⁰ Cfr. Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 197, México.

En el siguiente diagrama se expone al asesor fiscal a la luz del artículo 197 del CFF, su definición, los elementos de sujeción por residencia o establecimiento permanente en el país y aquellas presunciones legales establecidas con el propósito de ampliar el espectro de sujeción a la obligación de revelación.



Todas las personas, ya sean físicas o jurídico colectivas, que encuadren en la definición aportada por el multicitado artículo 197, referente a un mismo esquema reportable, se encontrarán compelidas a revelarlo por cuenta propia. Solo en los casos de que uno de los asesores fiscales al revelar el esquema reportable en cuestión, lo haga a nombre y cuenta de todos los demás, los restantes se encontrarán liberados de la obligación de presentar la informativa en los mismos términos y condiciones que la realizada por el asesor fiscal que los libera.

El formalismo solicitado por el CFF, para entender que un asesor fiscal libera a los demás de la obligación de presentar la informativa, por haber revelado el esquema a nombre y cuenta de los demás, es que dicho asesor fiscal emita una constancia de cumplimiento de la obligación de revelación, la cual deberá de entregar a cada uno de los asesores fiscales liberados, anexando acuse de la declaración informativa y el certificado en donde se asigne el número de identificación del esquema¹⁴¹.

¹⁴¹Cfr. Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 197, México.

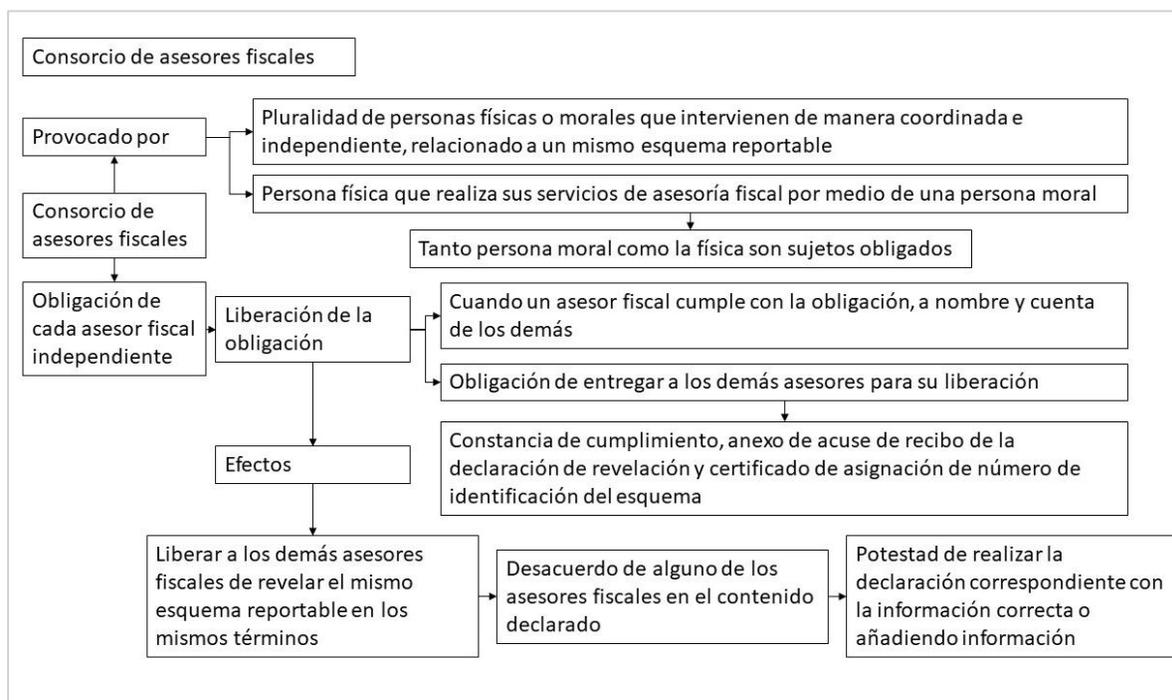
Referente a la constancia de liberación de la obligación de revelar esquemas reportables, esta se encuentra regulada de manera detallada en la regla 2.19.23. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2023, publicada en el DOF el 27 de diciembre del 2022.

Cuando uno de los asesores fiscales libere a los demás de la obligación de revelar el esquema reportable, los demás seguirán la misma suerte que el asesor que revela el esquema, por lo que, en el caso de que alguno de los asesores liberados de la obligación, no estuviere de acuerdo con el contenido de la informativa, podrá hacer una nueva declaración divulgando el esquema reportable con la información faltante o revelada con defectos. Para el supuesto de que uno de los asesores fiscales liberados de la obligación de divulgación de esquemas reportables, y que no estuviere de acuerdo en el contenido de la declaración informativa mediante la cual se revelo el esquema, podrá realizar una declaración complementaria en los términos de la regla 2.19.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2023. La comentada regla de la RMF dispone que el asesor fiscal podrá realizar “declaración informativa complementaria para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados” en el mini sitio del SAT y con apego a la ficha informativa 300/CFE del anexo 1-A de dicha RMF.

Cuando el servicio de asesoría fiscal se preste por medio de una persona moral, la responsabilidad de revelar el esquema reportable recae en la persona moral y la persona física que realiza las actividades de asesoría fiscal por medio de dicha persona moral. En este supuesto, ambas personas, tanto la moral como la física, se consideran como asesor fiscal para efectos, y solo cuando la persona moral revele el esquema reportable, se entenderá que el asesor fiscal persona física no está obligada a revelar el esquema reportable¹⁴². Para este caso, también le es aplicable las reglas de liberación de la obligación para el caso de consorcio de asesores fiscales.

¹⁴² Cfr. Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 197, México.

En el siguiente diagrama se expone la obligación de los asesores fiscales cuando dos o más se encuentran obligados a revelar un mismo esquema reportable, cuya importancia radica en la forma y consecuencias de la liberación de la obligación de revelación cuando uno de ellos revela por nombre y cuenta de los demás, el esquema reportable objeto de la obligación.



Con el propósito de ejemplificar la regulación sobre el consorcio de asesores fiscales provocado por existir una pluralidad de personas que encuadren en la definición de asesor fiscal expuesta por el multicitado artículo 197, se presenta el siguiente caso práctico¹⁴³:

Con fecha de 17 de septiembre de 2022, Samsung Electronics México S.A. de C.V. (en lo sucesivo Samsung México), con domicilio en General Mariano Escobedo No. 476, piso 8, colonia Anzures, delegación Miguel Hidalgo, C.P. 11590, Ciudad de México, contrata los servicios profesionales de los licenciados Adolfo Astudillo Juárez, Pedro Montoniel Ramos, Rosalinda Salazar Ortega y el C.P. Joel Ramos Ramos (en lo sucesivo “asesores fiscales”) de manera conjunta y en el mismo acto, con el propósito de que elaboren un esquema de planeación fiscal que reduzca su base imponible en México. Dentro de las necesidades de Samsung México, se puntualiza que el esquema de planeación fiscal debe de contemplar

¹⁴³ Diseño propio.

operaciones con su controladora, Samsung Electronics con sede en Seúl, Corea del Sur. Los asesores fiscales declaran a Samsung México que son residentes en México, sin excepción.

El 01 de febrero del 2023 los asesores fiscales entregan a Samsung México el esquema de planeación fiscal, con el estatus de “listo para su implementación inmediata”.

Con fecha de 13 de febrero del 2023, Rosalinda Salazar Ortega realiza declaración informativa para revelar el esquema de planeación fiscal entregado a Samsung México, por encuadrar en los supuestos de sujeción a dicha obligación, en términos del Título sexto del CFF. Por lo anterior, es que Rosalinda le entrega de manera inmediata a Samsung México el número de identificación del esquema reportable en cuestión que obtuvo por parte del SAT al momento de realizar la declaración de revelación.

Al momento de realizar la informativa, Rosalinda declara el nombre, clave del RFC y dirección de cada asesor fiscal involucrado en el diseño del esquema reportable y, además, hace saber al SAT que cumple con las obligaciones contenidas en materia de revelación de esquemas reportables, a nombre y cuenta de todos los asesores involucrados.

Con fecha de 15 de febrero del 2023, Rosalinda les hace llegar a Adolfo, Pedro y Joel de manera personal e independiente, constancia de liberación de la obligación de revelar el esquema reportable diseñado a Samsung México, en términos de la Regla 2.19.23. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2023.

Adolfo y Pedro se encuentran conformes con la información divulgada por Rosalinda en la declaración informativa, no obstante, Joel se encuentra inconforme con el contenido de dicha declaración, ya que a su consideración se expuso de manera equivocada el diagrama que explica de manera detallada el esquema de planeación y la manera de conseguir el beneficio fiscal esperado. Por lo antes expuesto, con fecha de 20 de febrero del 2023, Jorge realiza nueva declaración informativa en el portal del SAT, denominada “Declaración informativa complementaria para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados”, según la regla 2.19.3. de la RMF para el 2023 y con apego a la ficha informativa 300/CFF del anexo 1-A de la RMF para el 2023.

3.2 La obligación de revelar esquemas reportables.

La parte objetiva de la obligación de revelar esquemas reportables consiste en identificar que es un esquema reportable y los elementos que lo conforman.

Ya hemos mencionado que el objetivo de la implementación de la obligación de revelación de esquemas reportables es dotar de información temprana a las autoridades fiscales sobre datos de identificación de esquemas de planeación potencialmente agresivos, así como de los asesores fiscales y contribuyentes que intervienen en su utilización. Con lo anterior el Estado puede prevenir situaciones de gran impacto negativo en la recaudación de impuestos, limitar la existencia de lagunas legales que permitan la elusión tanto en ordenamientos internos como externos y asegurar estabilidad financiera y de poder recaudatorio que doten seguridad al Estado.

En el plan para frenar las BEPS de la OCDE, se determinó que no se pretende identificar la totalidad de esquemas de planeación potencialmente agresivos, sino que solo aquellos que representaren mayores riesgos para las economías de los países. De lo anterior, es que los países en el cumplimiento del plan BEPS, determinaron las características de los esquemas de planeación fiscal que buscan identificar de manera temprana, abarcando ciertas situaciones en específico.

Debemos recordar que la planeación fiscal es un derecho de los contribuyentes y representa una necesidad para el desarrollo de competencia dentro de los mercados. Todos los esquemas de planeación fiscal buscan obtener resultados benéficos para el contribuyente que los ocupa, es decir, obtener beneficios fiscales o reducir la base tributaria, sin embargo, no todos los esquemas de planeación fiscal son el objeto de la obligación de revelación de esquemas reportables.

En la legislación mexicana, un esquema reportable es el que puede generar, directa o indirectamente, la obtención de un *beneficio fiscal en México* y que tiene *alguna de las características previstas en las XIV fracciones del artículo 199 del CFF*¹⁴⁴.

Con el propósito de dotar la mayor seguridad jurídica, el legislador determino que, para efectos de la revelación de esquemas reportables, se considera que un *esquema* es cualquier

¹⁴⁴Cfr. Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 199, México.

plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada de forma expresa o tácita con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos¹⁴⁵. Además, el propio legislador determinó que un trámite ante la autoridad o la defensa del contribuyente en controversias fiscales no son consideradas como esquemas¹⁴⁶. Del punto anterior, “válidamente podríamos concluir a una interpretación *contrario sensu* que todo aquello que no sea un trámite o la defensa de una controversia fiscal e incite a un contribuyente a obtener un beneficio fiscal se considerará esquema reportable”¹⁴⁷.

El legislador clasifica a los esquemas reportables en dos grupos, están los generalizados y los específicos. Recordemos que los asesores fiscales están obligados a revelar ambos tipos de esquemas, mientras que el contribuyente solo está obligado a revelar el esquema específico que tenga intenciones de utilizar cuando se actualice alguna de los supuestos previstos en el artículo 198 del CFF.

Los esquemas reportables generalizados, son aquellos que buscan comercializarse de manera masiva a todo tipo de contribuyentes o a un grupo de ellos en específico. No dejan de ser esquemas generalizados, cuando requieran alguna adaptación para adecuarse a las circunstancias específicas del contribuyente que los adquiera¹⁴⁸.

Los esquemas reportables personalizados son aquellos que se diseñan, comercializan, organizan, implementan o administran para adaptarse concretamente a las necesidades y circunstancias específicas del contribuyente en específico¹⁴⁹. En este caso, estamos hablando de un esquema “a la medida” del contribuyente, ya sea elaborado a petición del contribuyente por un asesor fiscal, por el propio contribuyente o por una persona distinta a un asesor fiscal, en donde la estructuración del esquema se basa en las necesidades y circunstancias específicas del contribuyente.

El primero de los elementos de un esquema reportable es el genérico de buscar obtener un *beneficio fiscal en México*, que como hemos dicho, desde un punto de vista empresarial, es el objetivo de la planeación fiscal en general y por sí solo, no podríamos estar hablando de

¹⁴⁵Cfr. Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 199, México.

¹⁴⁶Cfr. Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 199, México.

¹⁴⁷Olmedo Castillo, Javier Elliott y Hernández Ibarra Jesús, *Op. Cit.*, p. 29

¹⁴⁸Cfr. Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 199, México.

¹⁴⁹Cfr. Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 199, México.

actividades de elusión fiscal, en todo caso estamos en presencia de un elemento de sujeción por territorio a la legislación fiscal. El segundo elemento de los esquemas reportables, es decir, que *encuadre en alguno de los supuestos de las XIV fracciones del artículo 199 del CFF*, es el determinante para considerar que es un esquema es considerado como *reportable*.

Bajo este contexto es importante referir que un *beneficio fiscal* es cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución¹⁵⁰. El legislador, en el artículo 5-A del CFF, incorporo una lista abierta de causas que tienen como resultado obtener un beneficio fiscal, las cuales son las 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 otros¹⁵¹.

De lo anterior es que un *beneficio fiscal en México* es aquella reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución del sistema fiscal mexicano, la cual puede ser obtenida por una pluralidad de causas, dentro de las cuales destacan las deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribuciones, el acreditamiento, la recaracterización de un pago o actividad o un cambio de régimen fiscal.

En el artículo 199 del CFF se integran las acciones u omisiones de elusión fiscal que representan mayores riesgos para el País, no se busca que todas las actividades de elusión fiscal sean causa de esquema reportable, de hecho, ni siquiera se habla de la elusión fiscal.

Dentro de las causas que determinan que un esquema que genere o pueda generar beneficios fiscales en México sea un esquema reportable, podemos identificar la concurrencia de los términos u objetivos de las acciones del proyecto BEPS de la OCDE, por ejemplo se identifica como esquema reportable aquel que evada constituir establecimiento permanente en el País (acción 7 BEPS), traslade pérdidas fiscales o de activos intragrupo (acciones 8-10), aplique convenios para evitar la doble tributación internacional (acción 6), entre otros.

¹⁵⁰ Cfr. Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 5-A, México.

¹⁵¹ Cfr. Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 5-A, México.

De forma adicional, también se considera como esquema reportable, cualquier mecanismo que evite encuadrar en alguna de las causas por las que se considera que un esquema es reportable, es decir, aquellos mecanismos que buscan eludir alguno de los elementos de un esquema reportable¹⁵².

De forma paralela a los esquemas reportables, encontramos la existencia de esquemas no reportables, estos últimos son aquellos esquemas de planeación fiscal que buscan obtener un beneficio fiscal en México y cuyas características no encuadren en ninguno de los supuestos del artículo 199 del CFF, ni busque eludir la aplicación o actualización de los supuestos contenidos en el mismo artículo.

A manera de conclusión, un esquema reportable es aquel esquema de planeación fiscal, que pretenda obtener directa o indirectamente, un beneficio fiscal en México y que encuadre en alguno de los supuestos del artículo 199 del CFF.

En el siguiente cuadro se exponen las causas por las que se considera que un esquema de planeación fiscal es reportable, en términos del artículo 199 del CFF.

Artículo 199 CFF. Causas por las que se considera esquema reportable	
Resumen	Supuesto concreto
Fr. I Evite intercambio de información fiscal internacional	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 (Recomendación de la OCDE)
Fr. II Evite la aplicación del artículo 4-B de la LISR	El artículo 4-B ISR, regula la sujeción a la ley para residentes y personas con establecimiento permanente cuando obtengan ingresos a través de una entidad extranjera transparente o figuras jurídicas extranjeras.
Fr. III Traslado de perdidas fiscales	Consista en uno o más actos que permitan transmitir pérdidas fiscales pendientes de disminuir de utilidades fiscales, a personas distintas de las que las generaron.
Fr. IV Cadena con retorno de pagos	Consista en una serie de pagos y operaciones interconectadas que retornen la totalidad o una parte del primer pago a la persona que lo efectuó o alguno de sus socios, accionistas o partes relacionadas
Fr. V Aplicación de convenio para evitar la doble imposición	Involucre a un residente en el extranjero que aplique un convenio para evitar la doble imposición suscrito en México, respecto a los ingresos que no estén gravados en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente.

¹⁵² Cfr. Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 199, México.

Fr. VI Partes relacionadas	Por transferencia de activos intangibles; realización de reestructuraciones empresariales sin contraprestación o cuando con motivo de la reestructuración reduzcan más del 20% su utilidad de operación; transferencia o uso temporal de bienes y derechos sin contraprestación; inexistencia de comparables fiables; o se utilice un régimen de protección unilateral previsto por una legislación extranjera.
Fr. VII Establecimiento permanente	Se evite constituir un establecimiento permanente en México, en términos de la LISR o tratados para evitar la doble tributación suscritos por México.
Fr. VIII Activos depreciados	Involucre la transmisión de un activo total o parcialmente depreciado, que permita su depreciación por la otra parte relacionada.
Fr. IX Mecanismo híbrido	Cuando involucre un mecanismo híbrido, de conformidad al art. 28 de la LISR
Fr. X Identificación del beneficiario	Evite la identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos. Se incluye la utilización de entidades extranjeras o figuras jurídicas cuyos beneficiarios no se encuentren designados o identificados al constituirse
Fr. XI Reducción inmediata de pérdidas fiscales	Cuando se realicen operaciones para obtener utilidades fiscales a las cuales se les disminuyan pérdidas fiscales con pronto término para su aplicación; y dichas operaciones generen deducción autorizada para la parte al contribuyente que generó las pérdidas o a una parte relacionada.
Fr. XII Evite la tasa del 10% del art. 140, 142 y 164 LISR	Se evite la tasa adicional de 10% contemplado para personas físicas que reciban dividendos de personas morales residentes en México (artículo 140) o en el extranjero (art. 142) o distribuidos por establecimientos permanentes (art. 164)
Fr. XIII Cadena de Arrendamiento	Cuando 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.
Fr. XIV Diferencia en registros	Que involucre operaciones cuyos registros contables y fiscales presenten diferencias mayores al 20%, con excepción a aquellas que surjan por motivo de diferencias en el cálculo de depreciaciones.

El multicitado artículo 199 del CFF, prevé catorce supuestos por los que se consideran que un esquema de planeación fiscal, que pretenda obtener un beneficio fiscal en México, es reportable. El legislador considero a estos catorce supuestos como las estrategias de planeación fiscal identificadas que importan mayor peligro para la estabilidad del poder recaudatorio del Estado, no obstante, el que un esquema tenga alguna de las características expuestas, no quiere decir que se está en presencia de Evasión o Elusión fiscal, por lo que, las autoridades deben de tener especial cautela en el estudio de cada esquema divulgado.

Con la implantación de las catorce fracciones del artículo 199 del CFF. Se guarda congruencia con los objetivos planteados por la OCDE en el marco del proyecto BEPS, se identificaron las estrategias que mayor riesgo representan para la estabilidad recaudatoria interna. Al limitar los supuestos por los que se considera un esquema reportable, se busca reducir el desgaste innecesario de recursos tanto para los contribuyentes como para el fisco, relativo a operaciones que importan bajo riesgo para la estabilidad de recaudación, concentrando los esfuerzos solo en aquellos de mayor riesgo.

A continuación, expondremos algunos puntos importantes para identificar la operación que convierte a un esquema de planeación fiscal como esquema reportable. Para ello, antes debemos de identificar, que dichas operaciones involucran en la mayoría de los casos pluralidad de sujetos y jurisdicciones. Además, debemos de entender que no en todos los casos, la pluralidad de sujetos indica que dichos sujetos deben de ser partes relacionadas, es decir, que alguna de las sociedades involucradas participe en el control, administración o capital de la otra u otras sociedades involucradas.

La primera operación reportable a comentar, es aquella que evite el intercambio de información fiscal entre una autoridad extranjera y la autoridad local. Al respecto, el intercambio de información fiscal entre autoridades, representa cooperación internacional en materia tributaria, con el objetivo de identificar operaciones que representen riesgos para algunos de los Estados contratantes. Existe el intercambio de información automático, espontaneo y a solicitud de parte¹⁵³. El intercambio de información, responde a la obligación contractual adquirida por los Estados, mediante acuerdos bilaterales o bilaterales. Dentro de los acuerdos multilaterales con mayor alcance tenemos al Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, adoptado en el seno de la OCDE en 2014.

En la fracción I del artículo 199 del CFF, no se distingue que tipo de intercambio de información se debe de evitar, lo lógico es que se refiera al intercambio automático de información. Los asesores fiscales pueden crear esquemas de planeación fiscal que tengan

¹⁵³ Cfr. OCDE, Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios, 2006

como propósito eludir alguno de los elementos del supuesto de intercambio de información automática.

Con el objetivo de ejemplificar lo antes dicho, para el caso del intercambio de información entre México y España, son fuente del derecho el Convenio entre los Estados Unidos Mexicanos y el Reino de España para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio del 24 de julio de 1992, El decreto promulgatorio del protocolo que lo modifica publicado el 18 de agosto de 2017 en el DOF y el Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria entre México y el Reino de España de conformidad con el artículo 26 del TEDT del 23 de junio del 2008.

En el siguiente cuadro se exponen *algunos* de los supuestos de intercambio automático de información entre México y España. Debemos de aclarar que, en el caso concreto, el acuerdo de intercambio de información contempla nueve supuestos por los que existe intercambio automático de información, contenidos en incisos a lo largo del artículo 4 de dicho convenio.

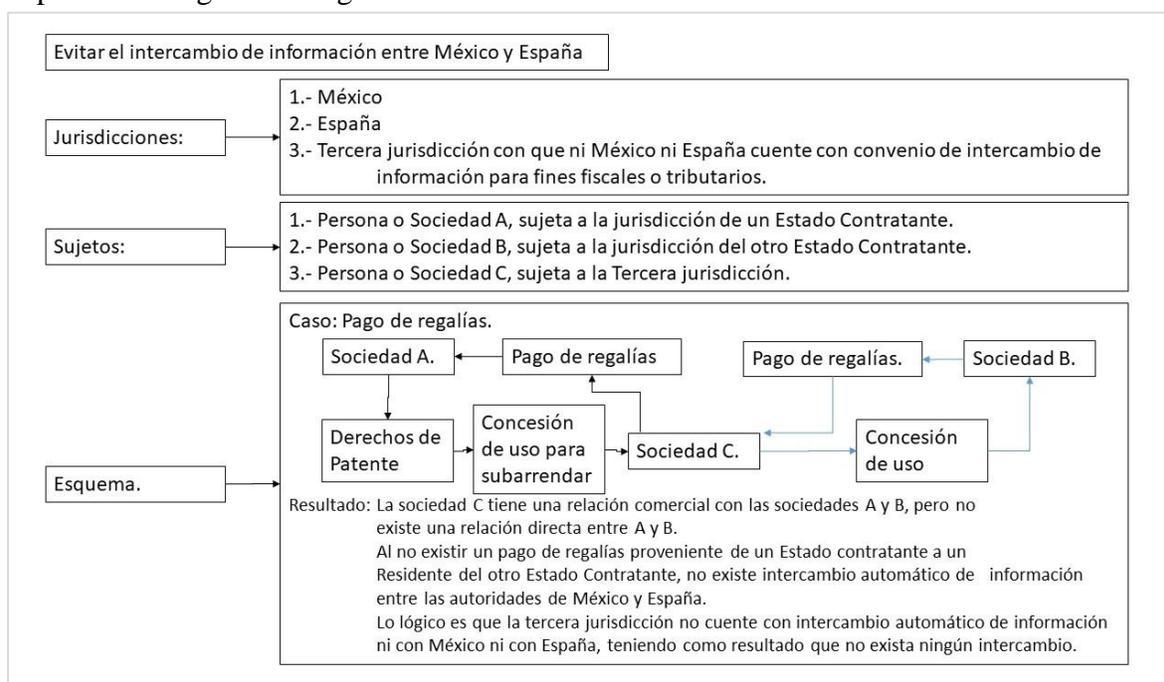
Acuerdo entre México y el Reino de España para el Intercambio de información. Operaciones reportables.	
Dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a una sociedad residente del otro Estado contratante.	Elementos: 1. Sujetos. Sociedad A. Sociedad residente de un estado contratante. Sociedad B. Sociedad residente del otro estado contratante. 2. Operación. Pago de dividendos.
Los Intereses procedentes de un Estado Contratante a un residente del otro Estado Contratante.	Elementos: 1. Sujetos. Persona A. No exige residencia, debe de pagar los intereses desde un Estado Contratante. Persona B. Residente del otro estado contratante. 2. Operación. Pago de Intereses. Ejemplo los causados por prestamos.
Los cánones o regalías procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante. Cantidad pagada por uso concesión de uso de un derecho de autor, de una patente, de una marca de fábrica o comercial, de un equipo industrial, comercial o científico, y por las informaciones de secreto industrial.	Elementos: 1. Sujetos. Persona A. No exige residencia, debe de pagar las regalías o cánones desde un Estado Contratante. Persona B. Residente del otro estado contratante. 2. Operación. Pago de cánones o regalías. Ejemplo los causados por uso de una patente.

De lo expuesto en el cuadro anterior nos percatamos que, para el caso de la aplicación del acuerdo de intercambio de información entre México y España, dentro de las operaciones solicitadas para existir el intercambio automático de información, deben de existir dos personas, una proveniente de un Estado Contratante y la otra del otro, en algunos casos se

pide que alguna o ambas de las personas sean residentes de los Estados Contratantes y en otros no. Las operaciones son específicas, y en cada caso, se define el término utilizado en el propio tratado (TEDT 1992).

Al respecto, ¿Cómo se puede evitar el intercambio automático de información entre México y España?

Al introducir una tercera persona o sociedad sujeta a una jurisdicción diferente a la de México y España, que sirva como intermediario para realizar la operación, se desvirtúa que la Persona o Sociedad A realice la operación con la Persona o Sociedad B. Lo antes dicho se explica en el siguiente diagrama¹⁵⁴.



La siguiente operación reportable a comentar es *evitar la aplicación del artículo 4-B de la LISR*.

La segunda operación reportable en materia de esquemas reportables se traduce en evadir alguno de los elementos de sujeción de la obligación de los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país cuando obtengan ingresos provenientes de figuras jurídicas extranjeras o entidades extranjeras transparentes.

¹⁵⁴ Diseño propio.

La obligación en comento, es una obligación introducida al amparo de la reforma del 9 de diciembre de 2019, la cual es materia de la presente investigación. Al respecto, se introdujeron al sistema fiscal mexicano los artículos 4-A y 4-B de la LISR, en el primero de ellos se regula la obligación de las entidades extranjeras transparentes o las figuras extranjeras de tributar bajo la LISR, incluso cuando la totalidad de sus miembros, socios, accionistas o beneficiarios acumulen sus ingresos en su país o jurisdicción de residencia; mientras que en el segundo de ellos se introdujo la obligación tributar bajo la LISR, a cargo de los residentes en México y aquellos que cuenten con establecimiento permanente el país que obtengan ingresos de entidades extranjeras transparentes o figuras jurídicas extranjeras. Podemos decir, que se introdujo una obligación bi-subjetiva para tributar por los ingresos de las entidades extranjeras transparentes o figuras jurídicas transparentes, en un primer momento, a cargo de dichas instituciones (cuando tributen en México) y en un segundo momento a cargo de los destinatarios de los ingresos.

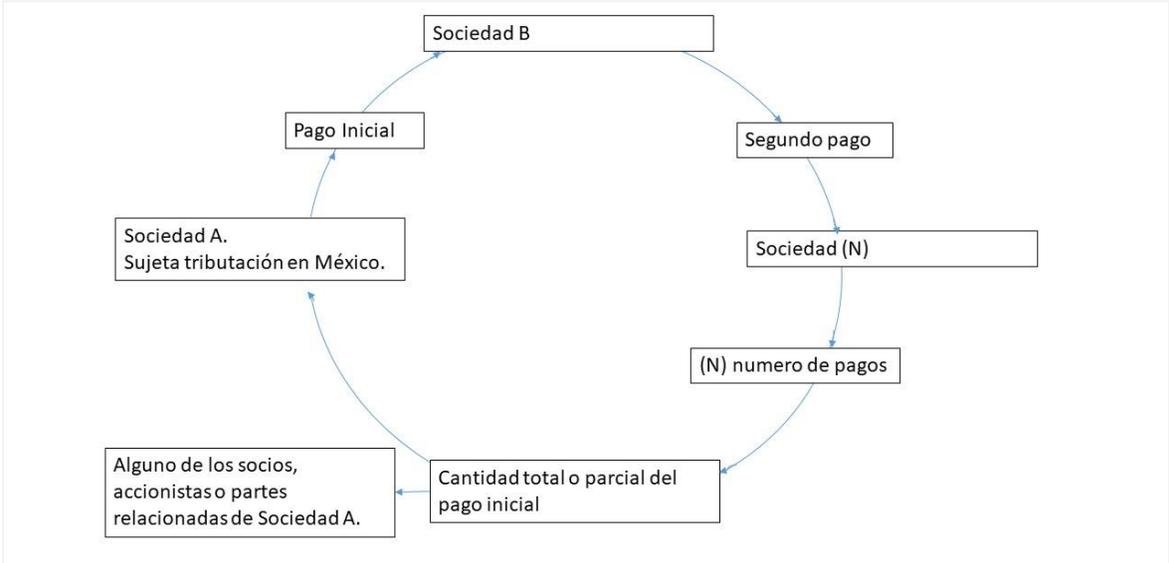
Lo anterior, no se traduce en doble imposición sobre un mismo ingreso, ya que se permite a los residentes en México o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, acreditar el impuesto pagado por la entidad extranjera transparente o figura extranjera, en la proporción de su participación en ella.

De manera ejemplificativa, se podría evitar la aplicación del artículo 4-B de la LISR, tras cambiar de residencia desde México a una extranjera y prescindir de establecimiento permanente en México. Las condiciones específicas del contribuyente, darán lugar a las posibilidades de elusión de los elementos de sujeción, atendiendo en todo momento que es condición para que se considere esquema reportable, aquel que genere un beneficio fiscal en México al contribuyente o a una de sus partes relacionadas residentes en el extranjero.

La tercera operación reportable en materia de esquemas reportables, consiste en transmitir pérdidas fiscales pendientes de disminuir de utilidades fiscales a personas distintas de las que las generaron. Un supuesto hipotético que encuadraría en la operación reportable consiste en la fusión de dos sociedades mercantiles, la primera con utilidades fiscales y la segunda con pérdidas fiscales pendientes de disminuir, con el objetivo de que, la sociedad resultante, se

encargue de disminuir la base imponible por la pérdida fiscal pendiente de disminuir de la sociedad fusionada¹⁵⁵.

La cuarta operación reportable consiste en una serie de pagos u operaciones interconectadas cuyo resultado sea el retorno de la totalidad o una parte del primer pago a la persona que lo efectuó, alguno de sus socios, accionistas o partes relacionadas. La importancia de esta operación reportable radica en la posibilidad de crear disminuciones de la base imponible a los sujetos que participan en la cadena de pagos, así como del propio sujeto que realiza el pago inicial. Dicha operación se esquematiza en el siguiente diagrama.



La quinta operación reportable en materia de esquemas reportables consiste en involucrar en el esquema a un residente en el extranjero que aplique un convenio para evitar la doble imposición suscrito por México, respecto de los ingresos que no se encuentren gravados o se encuentren gravados con una tasa reducida, en el país o jurisdicción de residencia del contribuyente.

En este tipo de operación, se necesita de la aplicación de un tratado para evitar la doble imposición suscrito por México, por lo que quien aplique el tratado, es posible que acceda a impuestos reducidos sobre los ingresos objeto del esquema de planeación fiscal, en atención al principio de distribución imponible en los tratados para evitar la doble imposición. Otra de

¹⁵⁵ Diseño propio.

las condiciones que se necesitan es que los ingresos no se encuentren gravados o cuenten con una tasa reducida en comparación a la de residencia fiscal del contribuyente.

De lo anterior nos percatamos que, existe la posibilidad de que en una jurisdicción se aplique una tasa imponible reducida en atención a la aplicación del tratado para evitar la doble imposición, y en la otra no se encuentran gravados los ingresos o se encuentran gravados con una tasa reducida en comparación de la tasa corporativa prevista en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente, teniendo como resultado erosionar la base imponible, al pagar en una jurisdicción una tasa reducida en atención a la distribución imponible y en la otra no pagar o pagar una cantidad muy inferior por contar con una tasa imponible reducida.

La operación en comento se esquematiza de la siguiente forma.

Sujetos que participan	1.- Contribuyente o Sociedad A. 2.- Sociedad B residente en el extranjero, que aplique un convenio para evitar la doble imposición suscrito por México.
Operación	Que en el esquema de planeación fiscal del contribuyente se contemple a la Sociedad B
Condiciones	Que la Sociedad B aplique el Tratado para Evitar la Doble Imposición (TEDI) sobre ingresos que no se encuentren gravados en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente; O que dichos ingresos se encuentren gravados con una tasa reducida en comparación con la tasa corporativa en el país o residencia fiscal del contribuyente.
Esquemmatización	<pre> graph TD SA[Sociedad A] --> AO[Actos u operaciones] AO --> SB[Sociedad B] SB --> TEDI[Aplique un TEDI sobre ingresos no gravados o gravados con tasa inferior en el país o jurisdicción de la Sociedad A] </pre>

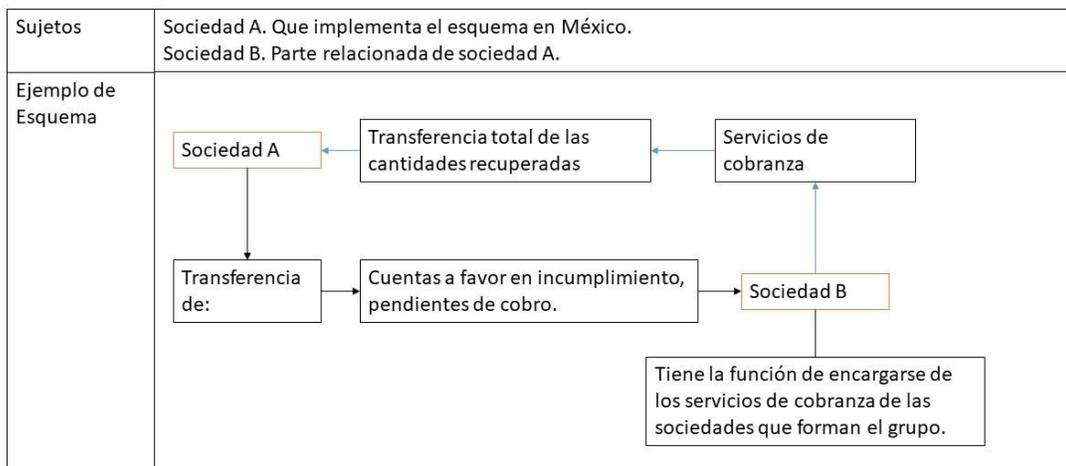
La sexta operación reportable consiste en involucrar operaciones entre partes relacionadas en donde se transmitan activos intangibles de difícil valoración, se lleven a cabo reestructuraciones, se transmitan o concedan el uso o goce temporal de bienes y derechos sin contraprestación, se presten servicios o realicen funciones sin remuneración, involucren funciones o activos únicos o valiosos o se utilice un régimen de protección unilateral al amparo del derecho extranjero. La operación en comento se expone en el siguiente cuadro.

Sexta operación reportable, Fr. VI del art. 199 del CFF

Sujetos.	Sociedad A. Sociedad B. Parte relacionada de la sociedad A.
Operación.	<ol style="list-style-type: none"> 1.- Transmisión de activos intangibles de difícil valoración Intangible de difícil valoración: Aquel que al momento de celebrar la operación, 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 en el momento en que se transfieran; 2.- Reestructuración empresarial con transferencia de activos, funciones y riesgos sin contraprestación o en donde como resultado, los contribuyentes que tributen bajo el título II de la LISR (De las personas morales) reduzcan su utilidad en más del 20%. Reestructuración empresarial: Redistribución transnacional de funciones, activos o riesgos que llevan a cabo las empresas multinacionales. (OCDE, directrices en materia de precios de transferencia 2010); 3.- Transmisión o concesión del uso o goce temporal de bienes y derechos sin contraprestación; 4.- Prestación de servicios o realización de funciones no remuneradas; 5.- Involucrar operaciones con funciones o activos únicos o valiosos; o 6.- Se utilice un régimen de protección unilateral al amparo de una legislación extranjera. Régimen de protección: Es una reglamentación que se aplica a una categoría determinada de contribuyentes, exonerándolos de ciertas obligaciones impuestas por la norma tributaria, haciéndolos beneficiarios de un régimen excepcional, normalmente más simple. (OCDE, directrices en materia de precios de transferencia 2010)

A continuación, se presenta un ejemplo de esquematización, en donde se involucren operaciones entre partes relacionadas, de las previstas en la fracción VI del artículo 199 del CFF¹⁵⁶.

Esquema con operaciones intra-grupo. Prestación de servicios sin remuneración.

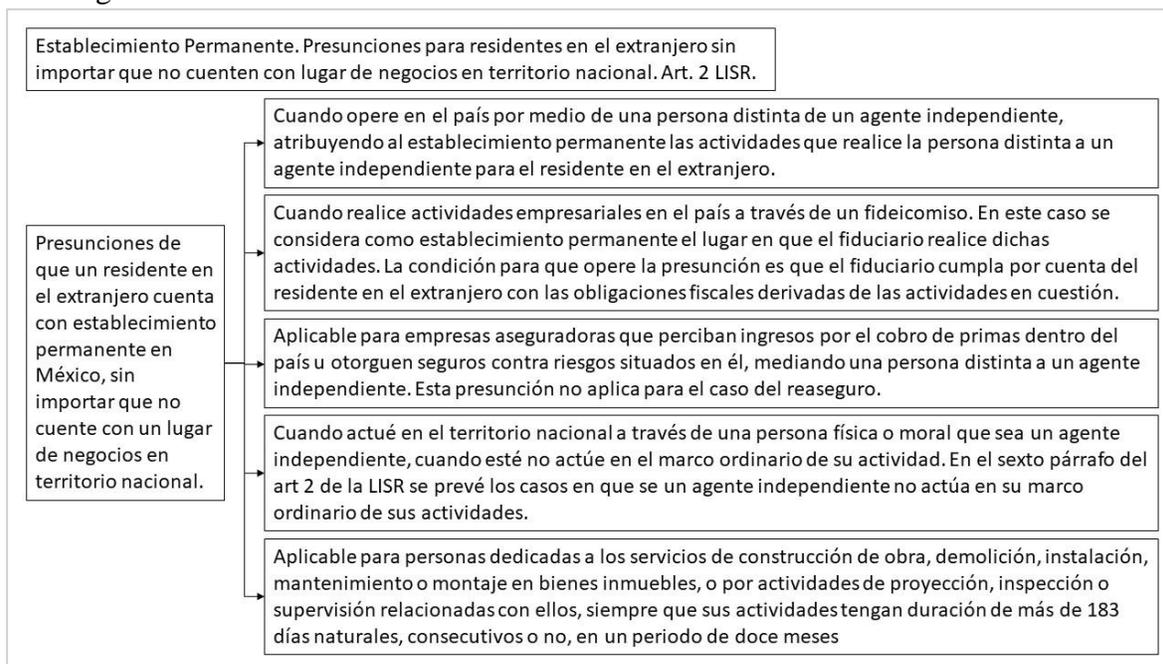


La séptima operación reportable en materia de esquemas reportables se refiere a *evitar constituir establecimiento permanente en México*. Dicha operación no requiere de incluir operaciones con alguna otra sociedad, por lo que, de manera práctica puede ocurrir que en el esquema de planificación no se incluyan operaciones con más sociedades.

¹⁵⁶ Diseño propio.

Para México, la regulación del establecimiento permanente se encuentra regulada en el artículo 2 de la LISR, al respecto se determina que el establecimiento permanente es cualquier lugar de negocios donde se desarrollen, total o parcialmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independiente¹⁵⁷. Adicionalmente, el artículo en comento de la LISR, prevé un listado de lugares en los que se entiende que existe establecimiento permanente, sin limitar a dichos lugares la definición de establecimiento permanente, como lo son las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier otro lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

Adicionalmente, se integra un listado de presunciones por las que se considera un residente en el extranjero tiene establecimiento permanente en México, las cuales se exponen en el siguiente cuadro.



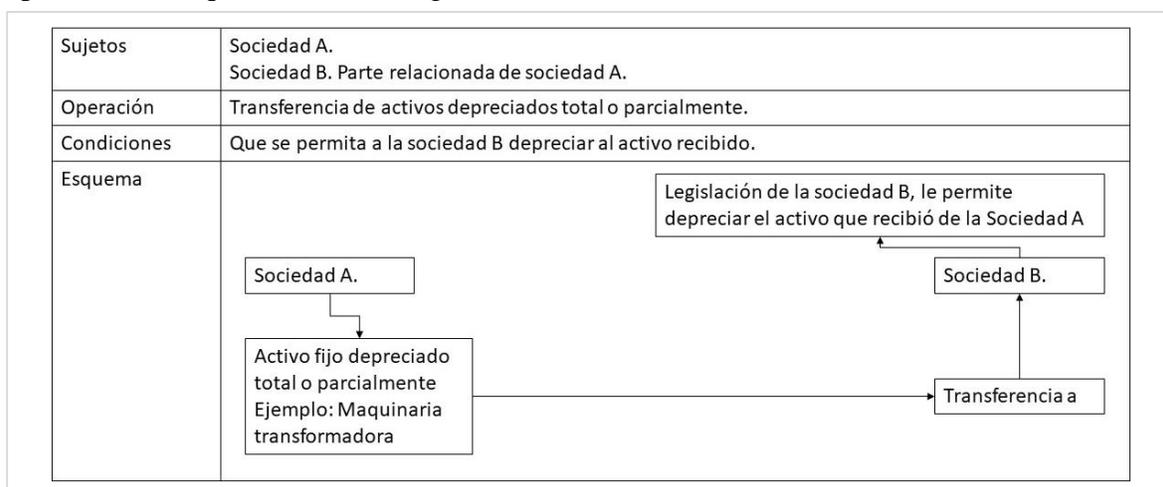
Referente al ámbito internacional, podemos encontrar definiciones o ampliaciones a la definición de establecimiento permanente en los tratados para evitar la doble imposición celebrados por México. Como ejemplo, en el tratado para evitar la doble imposición celebrado entre México y Qatar se expone en su artículo 5 que un establecimiento permanente

¹⁵⁷ Cfr. SAT, 2023, México, http://omawww.sat.gob.mx/english/Paginas/establecimiento_permanente.aspx

es un lugar fijo de negocios a través del cual una empresa realiza toda o parte de su actividad¹⁵⁸.

Una posibilidad para evitar constituir establecimiento permanente, en el caso de los residentes en el extranjero que no cuenten con lugar de negocios en territorio nacional, es eludir el supuesto de presunción por el que se encuentra sujeto a la legislación mexicana.

La octava operación reportable en materia de revelación de esquemas reportables consiste en involucrar a una parte relacionada transfiriendo activos depreciados total o parcialmente y en donde se permita al destinatario del activo, depreciarlo en términos fiscales. Dicha operación se esquematiza de la siguiente manera.



En cuanto a la depreciación de activos, tenemos dos puntos que tratar. El primero es que el legislador considera que los contribuyentes requieren de activos para realizar sus funciones de manera adecuada, los cuales tienen que ser adquiridos por un precio cierto en el mercado. Los contribuyentes adquieren el activo fijo a un precio convenido en el mercado. El segundo de los puntos es que, ante la adquisición de activos, el legislador permite depreciarlos contablemente en función a la aplicación de cierto porcentaje de su valor contable por ejercicio fiscal, teniendo como consecuencia una reducción de la base imponible en los ejercicios fiscales en donde se deprecia el activo¹⁵⁹.

¹⁵⁸ Cfr. Decreto Promulgatorio del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Estado de Qatar para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta, firmado en la Ciudad de México, el catorce de mayo de dos mil doce, México, 2013.

¹⁵⁹ Cfr. Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2013, artículo 34, México.

Al tratarse de operaciones que claramente tienden a reducir la base imponible, una segunda oportunidad para depreciar el activo, representa riesgos para la tributación internacional, es por esta cuestión que dicha operación se encuentra sujeta a divulgación en materia de esquemas reportables.

La novena operación reportable consiste en involucrar en el esquema de planeación fiscal a un *mecanismo híbrido* de conformidad con la fracción XXIII del artículo 28 de la LISR. En el siguiente cuadro se expone al mecanismo híbrido de acuerdo a la legislación interna.

Mecanismo híbrido. Fr. XXIII art 28 LISR.	
Concepto	Aquel en donde se involucre a dos legislaciones, la primera la nacional y la segunda una extranjera, cuando dichas legislaciones caractericen de forma diferente a una persona moral, figura jurídica, ingreso o el propietario de los activos o un pago, y que dé como resultado una deducción en México y que la totalidad o una parte del pago no se encuentre gravado en el extranjero.
Sujetos	Sociedad A. Sujeta a legislación nacional. Sociedad B o figura jurídica extranjera. Sujeta a una legislación extranjera
Condiciones	1.- Que entre la legislación nacional y la extranjera aplicable al caso concreto, exista una diferencia de caracterización referente a una persona moral, figura jurídica, ingreso o el propietario de un activo o un pago. 2.- Que tenga como resultado una deducción en México; y 3.- Que la totalidad o una parte del pago no se encuentre gravado en el extranjero.
Esquema	<pre> graph TD SA[Sociedad A] --> P[Realiza un pago deducible en México] P --> SB[Sociedad B o figura jurídica extranjera] SB --> I[Ingreso no gravado total o parcialmente] D[Existe diferencia de caracterización entre legislaciones] </pre>

Los mecanismos híbridos tienen especial atención en el ámbito internacional, representando una operación que importa riesgos a la recaudación internacional, es por ello que se considera reportable esta operación.

En el mecanismo híbrido se explotan las diferencias de tratamiento fiscal existente entre dos legislaciones, teniendo como resultado la doble no imposición. Mientras en México se deduce el pago, restando el importe a la base imponible, en la jurisdicción destino no se grava total o parcialmente el pago efectuado.

La décima operación reportable consiste en evitar la identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos. Se incluye dentro de esta operación a aquellas que se realicen a través de entidades o figuras extranjeras cuyos beneficiarios no se encuentren designados o identificados al momento de su constitución o en algún momento posterior.

En este tipo de operaciones se explota el secreto corporativo¹⁶⁰ o el secreto bancario previstos por legislaciones extranjeras, a la par puede darse el caso de que en la jurisdicción en donde se encuentra la sociedad o bien cuyo beneficiario se encuentra sin identificar, no exista intercambio de información para efectos fiscales con México, dificultando aún más la posible identificación del beneficiario efectivo del bien o pago.

En México se prevén herramientas de identificación de los destinatarios finales o *Beneficiario Controlador*, quienes son aquellas personas que realizan operaciones vulnerables a través de otras o algún acto y obtienen el beneficio generado por la operación¹⁶¹. Esta regulación es un ejemplo de instituciones jurídicas que tienden a la identificación del beneficiario de operaciones.

La operación contenida en la Fr. X del artículo 199 del CFF se expone en el siguiente cuadro.

Sujetos	1.- Contribuyente o Sociedad A. 2.- Sociedad B o Figura Extranjera. Cuenta con protección de secreto bancario o corporativo, por medio del cual no es posible identificar a sus integrantes, socios o accionistas o la operación.
Operación	Evitar la identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos
Esquema. Ejemplo.	<pre> graph TD SA[Sociedad A] --> T[Transferencia de] T --> AI[Activos o Ingresos] AI --> SBE[Sociedad B o Figura Extranjera] SBE --> NI[No se identifica el beneficiario efectivo de la operación] AI --> CE[Consecuencia esperada Soc A] CE --> DI[Decremento de la base imponible] </pre>

La décima primera operación reportable contenida en el artículo 199 del CFF se refiera a la obtención de utilidades fiscales con el objetivo de disminuirles pérdidas fiscales cuyo plazo para su disminución esté por terminar y que la operación genere una deducción al contribuyente que generó las pérdidas o a una parte relacionada.

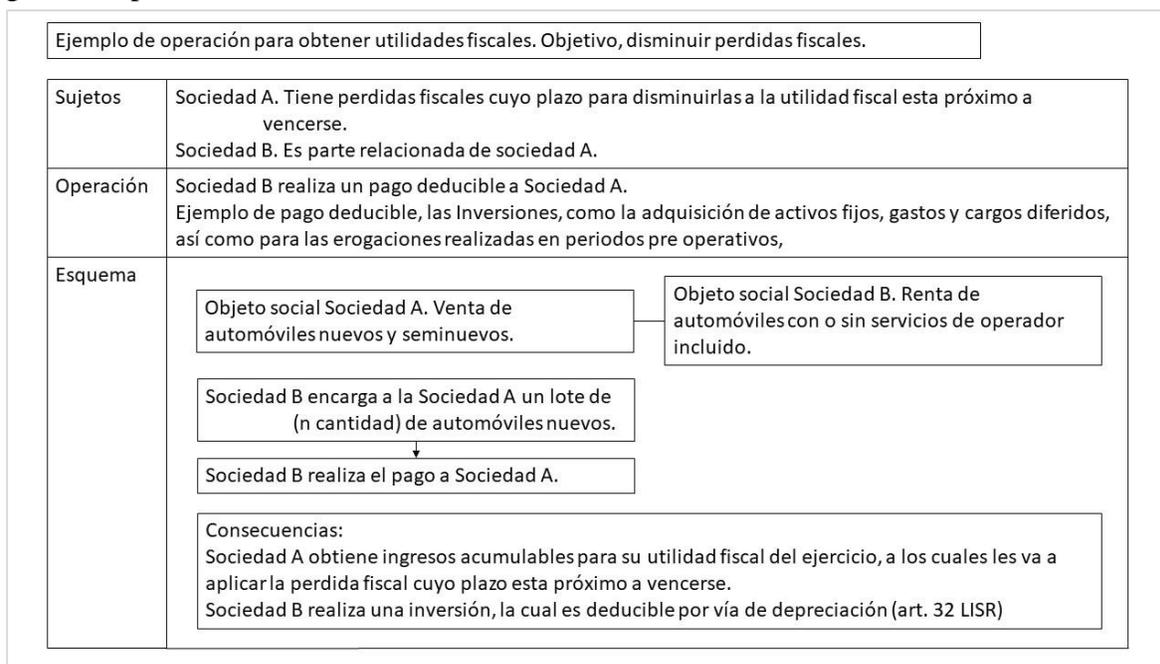
¹⁶⁰ Para efectos de la presente investigación, referimos al secreto corporativo para indicar que es una información que se encuentra oculta y no accesible, por encontrarse protegida bajo una legislación extranjera.

¹⁶¹ Cfr. Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, 2012, Artículo 3, México.

Al respecto, una pérdida fiscal se genera cuando entre las cuentas contables de ingresos acumulables y de deducciones autorizadas, sea esta mayor a aquella y la pérdida fiscal será la diferencia aritmética entre ambas cuentas.

El plazo para que las personas morales disminuyan de la utilidad fiscal una pérdida fiscal es de diez años a partir de su generación. Si el contribuyente no disminuye las pérdidas fiscales dentro de los diez ejercicios fiscales siguientes a aquel en que genero la pérdida, entonces pierde el derecho a hacerlo en una declaración posterior.

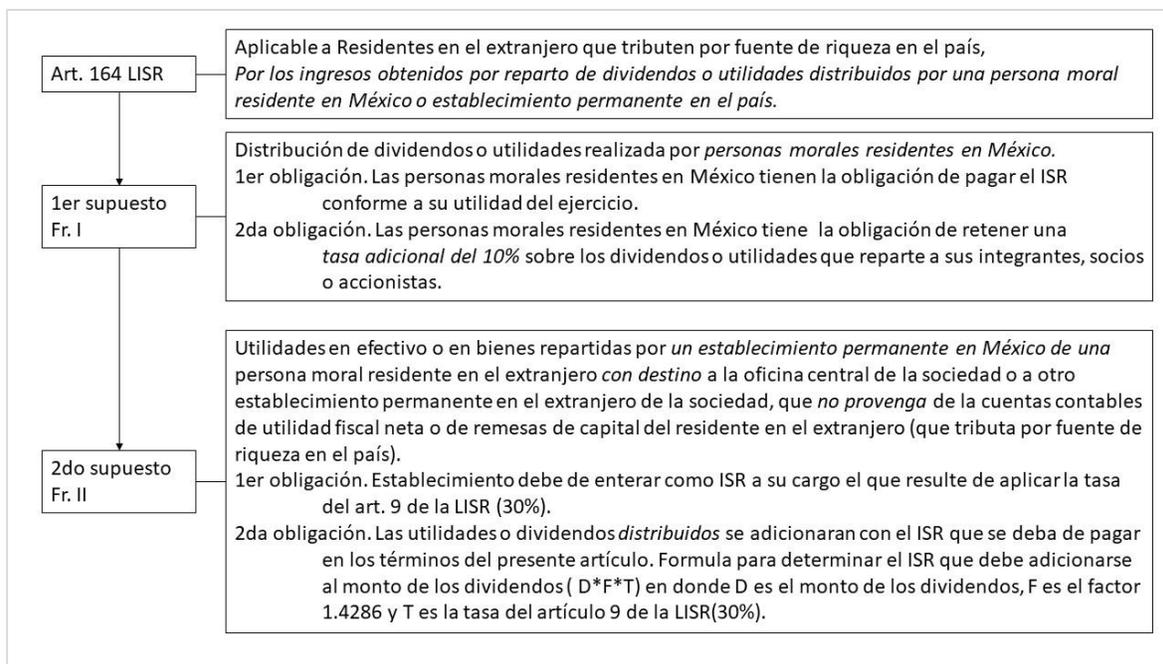
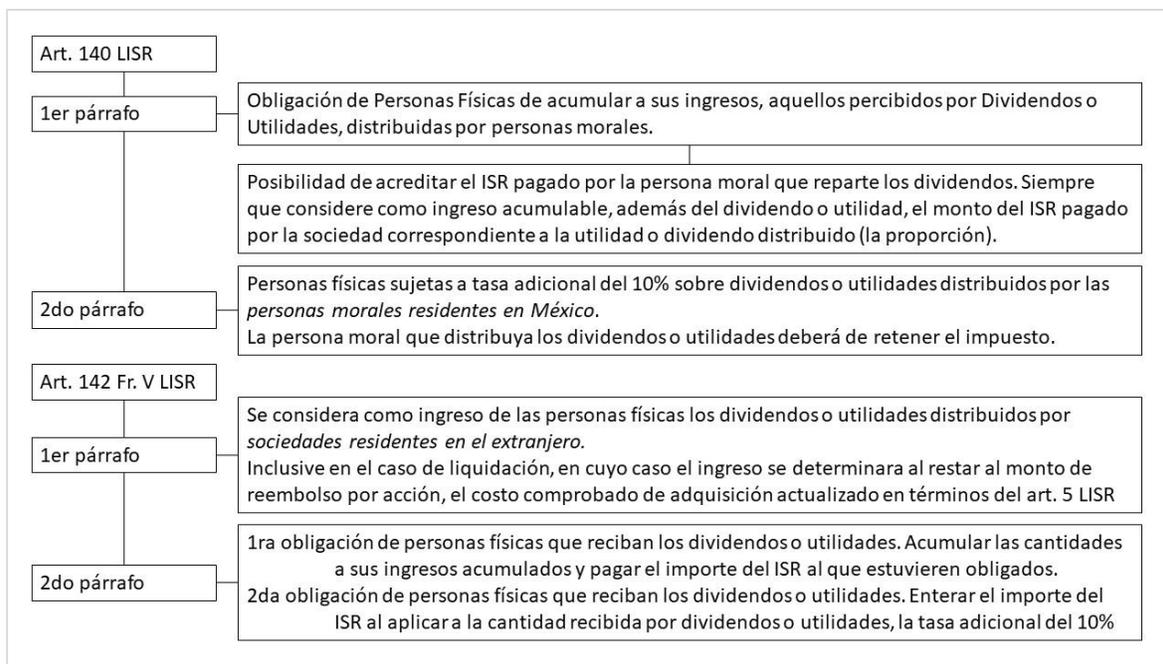
A continuación, se presenta un ejemplo de operación en donde se genere utilidad fiscal para disminuirle una pérdida fiscal cuyo plazo para su disminución se encuentra próximo a vencer y que, le genera un pago deducible a una parte relacionada del contribuyente que genero la pérdida fiscal¹⁶².

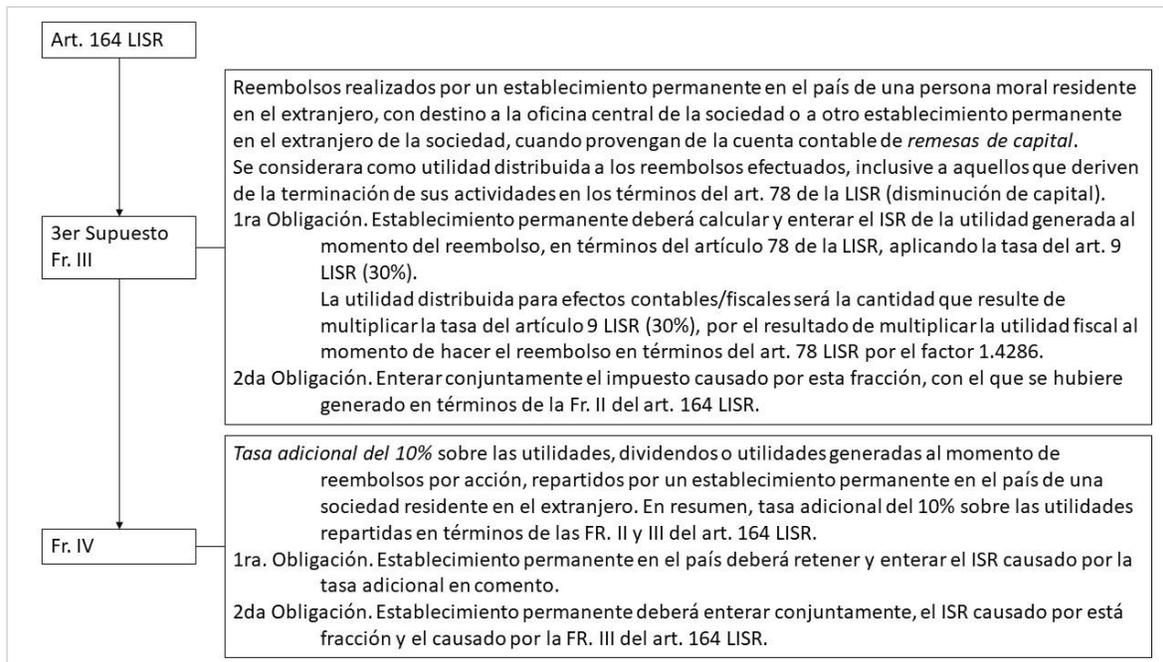


La décima segunda operación reportable a comentar se refiere a evitar la aplicación de la tasa adicional del 10% prevista en los artículos 140, segundo párrafo, 142 segundo párrafo de la fracción V; y 164 de la LISR.

¹⁶² Diseño propio.

A continuación, se inserta una serie de cuadros que exponen las regulaciones que hacen los artículos 140, 142 y 164 de la LISR, en los cuales se contienen la tasa adicional del 10% que es elemento de la operación reportable comentada.





Mediante un ejercicio de interpretación sistemática de los artículos 140, 142 y 164 de la LISR, podemos percatarnos que en México existe una primera obligación de entero del ISR sobre las utilidades generadas por las personas morales residentes en México o por los establecimientos permanentes en el país y una segunda obligación de entero del ISR por la aplicación de una tasa adicional del 10% sobre las utilidades o dividendos distribuidos por una persona moral residente en México o establecimiento permanente en el país. Adicionalmente, para el caso de las utilidades o dividendos distribuidos por una persona moral residente en el extranjero a una persona física residente en México, esta última tiene una primera obligación de integrar el monto de las utilidades o dividendos distribuidos a sus ingresos acumulables y calcular y enterar el ISR bajo el régimen fiscal en que se encuentre obligado, y a la par, tiene una segunda obligación de calcular y enterar el ISR por la aplicación de una tasa adicional del 10% sobre las utilidades o dividendos referidos.

Para efectos de comprensión detallada de la aplicación de la tasa adicional del 10% en comento se presenta el siguiente ejemplo por medio de una tabla de cálculo y consideraciones al caso concreto¹⁶³.

¹⁶³ Diseño propio

Supuesto. Reparto de dividendos de una persona moral residente en México. Cada socio tiene una participación idéntica a la de cualquier otro socio. Algunos socios son personas físicas residentes en México y otros son residentes en el extranjero. Arts. 140 párrafo segundo y 164 Fr. I.

Datos de la contabilidad persona moral residente en México	
Utilidad fiscal neta del ejercicio 2022	150,000,000
Tasa del artículo 9 LISR	30%
ISR a pagar	45,000,000
Cantidad después del ISR causado	105,000,000
Número de socios	15
Dividendo a distribuir para cada socio, sin aplicar la tasa adicional.	7,000,000
Cantidad retenida como ISR TOTAL por tasa adicional	15,000,300
Cantidad Total efectiva distribuida por dividendos	89,999,700
Cantidad Por Socio efectiva distribuida por dividendos	5,999,980

Operación para el calculo del ISR causado por la aplicación de la tasa adicional	
Dividendo a distribuir para cada socio, sin aplicar la tasa adicional.	7,000,000
Dividendo para efectos de la aplicación de la tasa adicional**	10,000,200
Tasa Adicional	10%
ISR por tasa adicional por socio	1,000,020
ISR TOTAL por tasa adicional	15,000,300

** Cantidad resultante de multiplicar el dividendo por socio sin aplicar la tasa adicional por el factor de 1.4268

Observaciones del caso concreto. Reparto de dividendos de una persona moral residente en México. Cada socio tiene una participación idéntica a la de cualquier otro socio. Algunos socios son personas físicas residentes en México y otros son residentes en el extranjero.

- 1.- El establecimiento permanente causo ISR por la cantidad de 45,000,000 de pesos por concepto de utilidad fiscal neta del ejercicio fiscal 2022.
- 2.- El establecimiento permanente repartió a cada socio la parte proporcional de su participación, en este caso, se repartió en partes iguales.
- 3.- La cantidad calculada como dividendo sin aplicar la tasa adicional por cada socio es de 7,000,000 de pesos.
- 4.- Cada socio genero una cantidad de 1,000,020 pesos de ISR por la aplicación de la tasa adicional del 10%.
- 5.- El establecimiento permanente deberá retener el ISR causado de cada socio por la aplicación de la tasa adicional, que en conjunto suma la cantidad de 15,000,300 pesos
- 6.- El establecimiento permanente deberá enterar tanto el ISR causado por la utilidad fiscal del ejercicio fiscal del 2022 y el causado por la aplicación de la tasa adicional sobre los dividendos.
- 7.- El establecimiento permanente al distribuir los dividendos, deberá restar la cantidad proporcional retenida por la aplicación de la tasa adicional.
- 8.- El establecimiento permanente distribuyo a cada socio la cantidad efectiva de 5,999,980 pesos.
- 9.- El establecimiento permanente distribuyo efectivamente la cantidad de 89,999,700 pesos de manera conjunta a todos sus socios.

La décimo tercera operación reportable en materia de esquemas reportables consiste en el otorgamiento de uso o goce temporal de un bien, en donde el arrendatario a su vez otorgue el uso o goce temporal del mismo bien al arrendador o una parte relacionada de este último. Dicha operación se esquematiza de la siguiente manera.

Operación reportable contenida en el Art. 199 Fr. XIII CFF	
Sujetos	1.- Contribuyente o sociedad A 2.- Sociedad B 3.- Sociedad C (opcional). Es parte relacionada de la Sociedad A.
Operación	Otorgamiento del uso o goce temporal de un bien, en donde el arrendatario otorgue nuevamente el uso o goce temporal del mismo bien al arrendador o a una parte relacionada de este ultimo.
Esquema	<pre> graph TD SA[Sociedad A. Arrendador] -- "Otorga el uso o goce temporal de un bien" --> SB[Sociedad B. Arrendatario] SB -- "Otorga el uso o goce temporal del mismo bien" --> SA SB -- "Otorga el uso o goce temporal del mismo bien" --> SC[Sociedad C] SC -- "Otorga el uso o goce temporal del mismo bien" --> SA </pre>

La décimo cuarta operación contenida en el artículo 199 del CFF consiste en involucrar operaciones cuyos registros contables y fiscales contengan diferencias mayores al 20%, con excepción de aquellas diferencias causadas por la depreciación de activos.

La operación comentada involucra diferencias entre registros contables y fiscales, lo que se traduce en la existencia de duplicidad de registros con diferencias aritméticas, uno para efectos fiscales y otro para efectos internos de la sociedad, teniendo lugar a operaciones que involucren simulación de registros contables para efectos fiscales.

Independientemente de las consecuencias previstas por el CFF para el caso de que se determine la simulación de actos por las autoridades fiscales, se prevén a las operaciones con diferencias en los registros contables para efectos internos de la sociedad y para efectos fiscales, como una operación reportable, cuando la diferencia entre ambos registros sea mayor al 20%. En adición, se reconoce que el cálculo y aplicación de depreciación de activos, puede provocar desajustes en los registros contables y fiscales, por lo que se prevé como causa de no sujeción a la obligación de revelación de esquemas reportables.

Adicionalmente a las catorce operaciones reportables en materia de revelación de esquemas reportables anteriormente comentadas, se adiciona a aquella que evite la aplicación de alguna de las fracciones del artículo 199 del CFF, es decir, aquella que evite considerar a algún esquema de planeación fiscal como reportable. Esta operación se entiende en el sentido de reconocimiento del peligro, a los objetivos de la revelación de esquemas reportables, que

representa que algún asesor fiscal o contribuyente descubra y aplique algún mecanismo que eluda la obligación de divulgar un esquema reportable.

El que se incluya como operación reportable el evitar la aplicación de alguna de las fracciones del artículo 199 del CFF, tiene como finalidad dotar al Estado información temprana sobre incoherencias introducidas en el elemento objetivo de la revelación de esquemas reportables, con el objetivo de corregir las incoherencias identificadas de manera pronta.

3.2.1 El secreto profesional.

Uno de los puntos con mayores críticas, dentro de la obligación de revelar esquemas reportables, es el conflicto entre el secreto profesional y la necesidad del estado de conocer de manera temprana, información sobre los esquemas de planeación potencialmente agresivos que pretendan ser usados por contribuyentes.

El secreto profesional se refiere a la obligación de todo profesionista de guardar estrictamente el secreto de los asuntos que se le confíen por sus clientes¹⁶⁴.

En un primer acercamiento, la RAE define a la palabra “secreto” como cualquier “cosa que cuidadosamente se tiene reservada y oculta”¹⁶⁵. Adicionalmente, en la doctrina se aduce que el secreto contiene una serie de elementos, los cuales son la información, el ocultamiento, la reserva y la posesión por una fuente¹⁶⁶.

El secreto profesional es definido por Rafael de Pina como aquella “reserva a que se encuentran obligadas determinadas personas (funcionario, médicos, abogados, etc.) en virtud de la cual no pueden divulgarse los hechos cuyo conocimiento hayan obtenido en el ejercicio de sus actividades profesionales, y que les dispensa de la obligación de prestar testimonio ante los tribunales con referencia a los mismos”¹⁶⁷.

Por lo tanto, el secreto profesional es aquella obligación del profesionista (y derecho del particular), de guardar *secreto* sobre la información que le fue proporcionada por el particular

¹⁶⁴ Cfr. Ley Reglamentaria del artículo 5o. Constitucional, relativo al ejercicio de las profesiones en la Ciudad de México, 1945, artículo 36, México.

¹⁶⁵ Diccionario de la Real Academia Española, 2023, <https://dle.rae.es/secreto>

¹⁶⁶ Cfr. Espinoza, Melet, Manuel, “El secreto profesional”, *Anuario*, Venezuela, volumen 36, año 2013.

¹⁶⁷ De Pina, Rafael, *op. cit.*, p. 450

en atención a actividades de servicios profesionales. El secreto profesional, no simplemente se refiere a guardar silencio en los tribunales, sino que es extensivo a los terceros en general.

La obtención de la información por el ejercicio de actividades profesionales es el punto de partida para hablar sobre información con protección de secreto profesional. La necesidad de los particulares de acudir ante profesionales en áreas específicas, los orillan a compartir información que es poco probable, que la divulguen a terceros, por tratarse de información confidencial, datos personales del particular, de sus relaciones comerciales, procesos comerciales, contratos celebrados, estructura orgánica, entre otros; es por lo anterior, que dicha información debe de ser cuidadosamente reservada por el profesionista que la obtuvo de su cliente.

De forma general, toda información que sea proporcionada por un particular a un profesionista, en función de actividades profesionales, constituyen el objeto de la obligación de secreto profesional. Incluso la información que sea de conocimiento público, cuando fuere proporcionada a un profesional en virtud de sus actividades profesionales, debe de ser cuidadosamente reservada, ya que no puede proporcionar a los terceros, detalles sobre el uso o las intenciones del particular al utilizar dicha información.

Al respecto, el Tercer Tribunal Colegiado en materia civil del primer circuito en Tesis Aislada, determino que el secreto profesional constituye dispensa de rendir testimonio sobre los hechos de terceros y que la información con protección de secreto profesional es aquella obtenida por determinadas personas en ejercicio de actividades profesionales, es decir que, “En ese sentido, aquel que conozca de cierta información con motivo del ejercicio profesional, no puede ser obligado, a rendir testimonio sobre tal información, salvo que el titular de la misma le autorice para ello”¹⁶⁸.

De manera más reciente el Primer Tribunal Colegiado de Circuito en materia administrativa especializada en competencia económica, radiodifusión y telecomunicaciones, abordó el tema del secreto profesional en el ámbito de la secrecía de las comunicaciones entre un abogado y su cliente, en el contexto de procedimientos administrativos de responsabilidad en materia de competencia económica, en donde indica

¹⁶⁸ Tesis [A]: I.3o.C.698 C, T.C.C., *Seminario judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XXVIII, septiembre de 2008, p. 1411. Reg. digital 168790.

que “una condición esencial para que el secreto profesional pueda producirse, consiste en la puntual confidencialidad de las comunicaciones entre el defensor y el defendido, dado que el primero requiere de toda la información necesaria y, el segundo, de la confianza de no quedar expuesto por proporcionarla”¹⁶⁹.

Las consecuencias de la violación a las obligaciones de secrecía de los profesionistas, referente a la información que les fue proporcionada por sus clientes, puede tener dos distintas vertientes, la civil y la penal.

Respecto de las consecuencias de la divulgación de información con protección del secreto profesional, sin consentimiento de quien tiene derecho a otorgarlo, se da lugar a la responsabilidad subjetiva y tiene aparejado pago de daños y perjuicios ocasionados. En el Código Civil Federal se regula que la consecuencia jurídica para el caso de que un procurador o abogado revele secretos de su poderdante o cliente, o suministre documentos o datos que lo perjudiquen, será responsable de todos los daños y perjuicios que le ocasione a su cliente, además de las consecuencias penales actualizadas¹⁷⁰.

En el ámbito penal, la revelación de secretos realizada por profesionistas se encuentra regulada tanto en el ámbito federal como en el local como supuestos típicos punibles. En el siguiente cuadro se exponen las consecuencias jurídicas provocadas por la violación del secreto profesional, en materia penal, tanto en el ámbito federal como en el local para la Ciudad de México.

Violación del secreto profesional. Aspecto penal.	
Artículo 211 del Código Penal Federal.	Artículo 213 del Código Penal para el Distrito Federal.
Elemento subjetivo. Persona que preste servicios profesionales o técnicos, así como funcionario o empleado público.	Sanción. Prisión de seis meses a dos años y veinticinco a cien días multa.
Primera sanción. Privación de la libertad de entre uno a cinco años.	Agravante. Realizado por agente que conoció o recibió el secreto o comunicación con motivo de su empleo, cargo, profesión , arte u oficio o si el secreto fuere de carácter científico o tecnológico.
Segunda sanción. Multa de entre cincuenta a quinientos pesos.	Sanción agravada. Aumento de la sanción en una mitad.
Tercera sanción, exclusiva para profesionistas. Suspensión de la profesión de entre dos meses a un año.	Sanción exclusiva para profesionistas. Suspensión de la profesión, arte u oficio de entre seis meses a tres años.

¹⁶⁹ Tesis [A]: I.Io.A.E.194 A (10a.), T.C.C., *Seminario judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro 38, Tomo IV, enero de 2017, p.2721. Reg. Digital 2013587.

¹⁷⁰ Cfr. Código Civil Federal, 1928, artículo 2590, México.

En lo referente a la revelación de esquemas reportables, regulado por el CFF, se impone la obligación a los asesores fiscales (profesionistas) de revelar a las autoridades fiscales (tercero a la relación profesional), los esquemas reportables mediante una declaración informativa en donde se revele la información solicitada por el artículo 200 del CFF (dentro de la cual se encuentra información que le proporcione el contribuyente por motivo de actividades profesionales).

Queda claro que la obligación de revelar esquemas reportables, persigue fines de estabilidad y empoderamiento del poder recaudatorio del Estado frente a las grandes empresas multinacionales¹⁷¹, no obstante, se genera un conflicto de secrecía profesional, al imponer a los asesores fiscales la obligación de revelar la información solicitada por el artículo 200 del CFF. Dentro de la información recabada por la autoridad fiscal, se concentran datos confidenciales, de estrategia comercial que pueden constituir propiedad industrial¹⁷² y otros datos de circunstancias específicas y sensibles del contribuyente.

En relación con las obligaciones de divulgación de esquemas reportables, existe la posibilidad de protección contractual, en donde el asesor fiscal firme un contrato que contenga una cláusula de secrecía, que específicamente disponga la imposibilidad del asesor fiscal para divulgar inclusive al SAT, la información relacionada a los servicios de asesoría fiscal brindados al contribuyente, incluido en ella, todo lo relacionado con esquemas reportables que le fueran proporcionados o diseñados. Por lo anterior, es que se acepta la posibilidad de que el Secreto Profesional opere de forma extendida por origen contractual, en los casos de obligaciones contenidas en el Título Sexto del CFF.

Al respecto, el antepenúltimo párrafo del artículo 197 acepta el supuesto de que el asesor fiscal válidamente y sin responsabilidad administrativa, no revele un esquema reportable por considerar que exista un impedimento legal para su revelación. En los casos anteriores, el

¹⁷¹ Esto se logra a partir de la prevención de escenarios provocados por la implementación de esquemas de planeación fiscal potencialmente agresivos, que puedan poner en riesgo la estabilidad financiera y poder recaudatorio del Estado.

¹⁷² Puesto que muchas empresas internacionales, buscan crear estrategias de ámbito comercial que impactan en el ámbito fiscal, para situarse con mayores ventajas en el mercado internacional, respecto de sus competidores, los cuales, a su vez, buscan crear estrategias para obtener el mismo resultado (posicionarse en el mercado internacional). Otro de los supuestos clásicos, es el conocimiento de sus principales proveedores y sus partes relacionadas, circunstancias que, de divulgarse, podrían tener un impacto negativo al contribuyente en cuestión, referente a su posición en el mercado internacional.

asesor fiscal deberá de expedir una constancia al contribuyente que justifique y motive las razones por las que considera que existe un impedimento legal para su revelación.

Para efectos de la expedición de la constancia de existencia de impedimento legal para revelar un esquema reportable, le es aplicable la regla 2.19.26. de la RMF para el 2023 y la ficha de trámite 301/CFF del anexo 1-A de la misma RMF. La forma para emitir la constancia en cuestión, es por medio del mini sitio del SAT de esquemas reportables, llenando el formulario que se pida, siendo un trámite gratuito e inmediato, en donde se expide la constancia de impedimento legal o constancia de esquema no reportable, según sea el caso, de manera inmediata al terminar de realizar el trámite.

En el caso de que el asesor fiscal se acogiera al secreto profesional y expidiera una constancia de impedimento legal, se actualiza el supuesto contenido en la fracción V del primer párrafo del artículo 198 del CFF, en donde se determina que cuando exista un impedimento legal para que el asesor fiscal revele el esquema reportable, la obligación de divulgación recae sobre el contribuyente.

En los supuestos en donde exista imposibilidad legal para que el asesor fiscal revele el esquema reportable, por haber firmado un contrato que contenga cláusula de secrecía y, aun así, el asesor fiscal revele el esquema reportable y cumpla con todas las obligaciones del título sexto del CFF, estaremos en presencia de violaciones al secreto profesional contractual. En ese supuesto, la consecuencia jurídica es la responsabilidad civil por violaciones contractuales, pudiendo el contribuyente demandar al asesor fiscal, pago de indemnización por dicha violación contractual.

Respecto del ámbito penal en los casos de que el asesor fiscal al cumplir con las obligaciones en materia de esquemas reportables, violara la cláusula contractual por la que se obligaba a guardar estricta secrecía, se podría denunciar los hechos e iniciar proceso penal. Para el caso de la Ciudad de México el tipo que contiene el delito de revelación de secretos profesionales, no dispone de condiciones o elementos internos para configurarse el delito. En el caso del fuero federal, el Código Penal Federal, dispone que la condición para que se actualice el tipo es que se revele la información “sin justa causa”, por lo que, en el caso del

ámbito federal, queda claro que la revelación de esquemas reportables se realiza por cumplimiento a la ley, siendo esta una justa causa¹⁷³.

3.2.1.1 Artículo 197 párrafo antepenúltimo como una eximente de responsabilidad.

La revelación de esquemas reportables hecha por los asesores fiscales, tiene puntos de conflicto con la obligación de secreto profesional. La pregunta aquí es si, ¿Existe una vulneración a la obligación de secreto profesional en la revelación de esquemas reportables realizada por el asesor fiscal?

En la reforma fiscal del 9 de diciembre de 2019 se introdujo en el ante penúltimo párrafo del artículo 197 del CFF, la determinación de que la revelación que realicen los asesores fiscales en cumplimiento a la obligación de revelación de esquemas reportables, *no constituye una violación* a la obligación de secreto profesional. De manera preliminar, el legislador impone una excepción a la obligación de secreto profesional, sin embargo, aún tenemos que profundizar un poco más para determinar si con el precepto citado basta para concluir que no se vulnera la obligación de secreto profesional.

Resaltamos que el fundamento de la obligación de secreto profesional y su excepción general está contenido en la Ley Reglamentaria del artículo 5 de nuestra Constitución Federal, en donde se indica que los informes obligatorios que establezcan las leyes respectivas, constituye excepción a la obligación del secreto profesional¹⁷⁴.

La obligación de los asesores fiscales de informar al SAT sobre los esquemas reportables que proporcionaron a sus clientes, constituye a priori un informe obligatorio que establece el CFF, por lo que estamos en presencia de una excepción a la obligación del secreto profesional en términos de la ley reglamentaria del artículo 5 de nuestra constitución federal. No obstante, resulta insuficiente la determinación expuesta en el artículo 197 del CFF y de la Ley reglamentaria del artículo 5 de la Constitución Federal, para determinar que en el caso de los esquemas reportables revelados por el asesor fiscal no constituye violación a los derechos fundamentales del contribuyente.

¹⁷³ Cfr. Código Penal Federal, 1931, artículo 210, México.

¹⁷⁴ Cfr. Ley Reglamentaria del artículo 5o. constitucional, relativo al ejercicio de las profesiones en la ciudad de México, 1945, México, artículo 36.

Cabe resaltar que los derechos no son absolutos, lo mismo pasa con el secreto profesional. Ante la colisión de figuras jurídicas, tendremos que analizar los casos concretos para determinar cuál de las instituciones debe de prevalecer sobre la otra.

En el caso que nos ocupa, la revelación de esquemas reportable persigue fines de derecho público, su finalidad es el reconocimiento de esquemas de planeación fiscal potencialmente agresivos que puedan provocar inestabilidad en el poder recaudatorio del Estado. Mientras que la obligación del secreto profesional responde a la protección de la vida privada e intimidad de los particulares.

La revelación de esquemas reportables tiene como consecuencias prevenir escenarios de inestabilidad financiera para el Estado y corregir aquellas deficiencias e incoherencias del sistema fiscal que sean detectadas antes de que materialicen consecuencias potencialmente dañinas para el Estado, y además, asegurar una correcta competencia comercial entre las empresas multinacionales y nacionales; la obligación del secreto profesional, protege a los datos sobre vida privada e intimidad del particular, teniendo un impacto puramente individual.

Bajo este contexto, en el caso específico de los asesores fiscales, al revelar la información requerida por el artículo 200 del CFF, le proporcionan a la autoridad fiscal información de sus clientes, identificada por sus actividades profesionales, por lo que el conocimiento de dicha información por parte de la autoridad fiscal, constituye un supuesto de injerencia al derecho del contribuyente de guardar estricta secrecía sobre la información objeto del secreto profesional, sin que dicha información sea divulgada a un tercero indeterminado. El contribuyente no ve una afectación general sobre la divulgación de la información contenida en la declaración informativa, solo la autoridad fiscal la conocerá y la deberá de resguardar material y jurídicamente para que los terceros en general no conozcan dicha información.

A la luz del principio *pro homine*, se da una colisión de derechos humanos, en específico se restringe el derecho a la vida privada de las personas, el cual es contenido en el artículo 11.2. de la Convención Americana sobre derechos humanos, que indica que nadie puede ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas en su vida privada¹⁷⁵.

¹⁷⁵ Cfr. Convención Americana Sobre Derechos Humanos, 1969, Artículo 11.2., Costa Rica.

En un ejercicio de interpretación sobre normas de derechos humanos, ¿Qué debe de prevalecer? ¿La protección al derecho de vida privada protegida mediante el secreto profesional o el interés colectivo de resguardar la estabilidad del poder de recaudación del Estado, la estabilidad financiera del país y la equidad en la competencia entre empresas multinacionales y nacionales?

Recordemos que el principio *pro homine*, introducido a México por medio de la reforma constitucional de derechos humanos del 2011, indica que, en la interpretación de normas jurídicas materia de derechos humanos, en el caso de reconocimiento de derechos el Estado debe de favorecer a las personas la protección más amplia, mientras que, en el caso de restricciones a los derechos, el Estado debe de atender al criterio que menos restrinja el derecho en colisión.

Las incógnitas por responder son: ¿Cuáles son las consecuencias ocasionadas por la revelación de esquemas reportables en la esfera jurídica de los contribuyentes? ¿Cuáles serían las consecuencias en el caso de que los asesores fiscales bajo el contexto de la obligación legal de secreto profesional, no revelaré esquemas reportables?

En ese contexto, la consecuencia ocasionada a los contribuyentes por el hecho de que los asesores fiscales revelen los esquemas de planeación fiscal objeto del título sexto del CFF, es que las autoridades fiscales tengan en su poder la información declarada en la informativa. A su vez, las autoridades fiscales no tienen la facultad de compartir la información con un sujeto tercero indeterminado, solo puede compartir la información con autoridades fiscales extranjeras bajo el contexto del intercambio de información para fines fiscales¹⁷⁶.

Los contribuyentes no ven un grado de afectación reflejada en un aspecto comercial o industrial, lo anterior se traduce en que la información de los contribuyentes no tendrá como

¹⁷⁶ El cual puede ser por intercambio automático, espontáneo y el realizado a petición de parte. De acuerdo al Manual para la Aplicación de las Disposiciones Relativas al Intercambio de Información con Fines Tributario de la OCDE, aprobado el 23 de enero del 2006, el Intercambio hecho previa petición es aquel que se realiza mediante petición expresa por una autoridad fiscal de un Estado Contratante, el automático es aquel realizado por tratarse de información específica que los países contratantes acordaron intercambiarse de forma automática y como ejemplos encontramos la información relacionada a pensiones, intereses, dividendos, entre otros, y el intercambio espontáneo es aquel que se realiza sin que medie petición expresa de alguna parte contratante y sin que la información sea objeto de intercambio automático, en donde la autoridad que remite la información a su similar extranjera, considera que dicha información es de interés para los fines tributarios de la parte contratante destinatario.

destino a alguno de sus competidores, intermediarios, proveedores, clientes, inversores, ni ninguna persona distinta a dicho contribuyente. Única y exclusivamente, la información revelada se encontrará a disposición de las autoridades fiscales, quienes tienen la obligación de resguardarla jurídica y materialmente.

Las consecuencias del cumplimiento de las obligaciones de revelación de esquemas reportables realizado por los asesores fiscales, en la esfera jurídica del contribuyente se limitan exclusivamente a la materia de información. Lo que no se afecta en la esfera jurídica de los contribuyentes es su patrimonio, no existe afectación patrimonial a los contribuyentes, aunque una de las consecuencias buscadas es que dicho contribuyente cumpla con la totalidad de sus obligaciones fiscales al mismo tiempo que se combaten prácticas de evasión y elusión fiscal.

El que un asesor fiscal revele la información objeto de las obligaciones del título sexto del CFF, aunque materialmente se busca un incremento en la recaudación, jurídicamente no tiene como consecuencia un incremento o nacimiento de nuevas obligaciones fiscales, ni la modificación de los elementos que servirán como cálculo aritmético para su cumplimiento.

Las consecuencias de que los asesores fiscales no revelaran la información con pretexto de que dicha información constituye secreto profesional, se reflejan en la no obtención de la información tendiente a identificar esquemas de planeación fiscal potencialmente agresivos, con el objetivo de reforzar y asegurar la estabilidad financiera y de poder de recaudación del Estado. En México, tanto para las autoridades fiscales como para los contribuyentes y asesores fiscales, la obligación de revelación de esquemas reportables es un tema novedoso, anterior a su entrada en vigor, es decir, anterior al 1 de enero de 2021 la normalidad era la no obtención de información acerca de los esquemas de planeación fiscal potencialmente agresivos para el poder de recaudación del Estado, por lo que las consecuencias del no cumplimiento de la obligación de revelación se ejemplifica por medio de investigaciones periodísticas realizadas a la luz del combate a la inequidad tributaria, la evasión y elusión fiscal.

Un tema concurrente en el mundo contemporáneo, es la inequidad en el pago de impuestos y contribuciones provocados por las prácticas abusivas de las grandes empresas

multinacionales, quienes utilizan esquemas de planeación fiscal para reducir su base imponible y trasladar las ganancias a jurisdicciones de baja o nula imposición.

En México, Emeequis expuso en octubre de 2009 el problema del diferimiento y no pago de impuestos en México, en donde se determina que un total de 400 empresas casi no pagaron impuestos en México en 2008, con relación a sus ventas reportadas en la Bolsa Mexicana de Valores. Dentro de las empresas expuestas destacan Cemex, Femsa, Bimbo, Comercial Mexicana, American móvil, Telmex, Elektra, Liverpool, Grupo Saba, Grupo México, Posadas y Walmart. Dentro de los aspectos relevantes de la mencionada investigación destacan que dichos 400 grupos empresariales identificados por la SHCP, obtuvieron en 2008 ingresos por 4 billones 960 mil millones de pesos y que en promedio pagaran apenas el 1.7 por ciento por concepto de impuesto sobre la renta, “eso significa, en otras palabras, que posponen de manera indefinida el pago de impuestos, tanto que en 2008 quedaron a deber una cantidad cercana a 132 mil millones de pesos. Y nadie sabe, ni las mismas autoridades, si algún día pagarán”¹⁷⁷.

En el contexto internacional, el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación o ICIJ por sus siglas en inglés ha expuesto diversas investigaciones en materia de prácticas fiscales utilizadas por los grupos empresariales y las personas físicas con mayor acumulación de riqueza para no reportar a autoridades fiscales propiedades, derechos o destinatarios finales de operaciones, en otras palabras, para no pagar o casi no pagar impuestos en el País en donde se genera la riqueza y trasladar los activos a jurisdicciones fiscales con nula o menor tributación respecto a aquella en donde se genera la riqueza. Los paraísos fiscales o *regímenes fiscales preferentes* son los destinos más utilizados por los esquemas de planeación fiscal con tendencias a erosionar la base tributaria y trasladar los activos, sin embargo, no son el único destino, ya que en muchas ocasiones el destino es una jurisdicción que no sea considerada como paraíso fiscal o régimen fiscal preferente bajo la luz de los criterios expuestos por la OCDE o las legislaciones internas.

Las investigaciones de ICIJ son los llamados *panamá papers*, *Bahamas leaks*, *Paradise papers* y *pandora papers* En las investigaciones destacan nombres de las personas más ricas

¹⁷⁷ Monterrosa, Fatima, “El verdadero hoyo fiscal. 400 grandes empresas (casi) no pagan impuesto”, Emeequis, México, octubre, 2009.

de México, así como, de los grupos empresariales con mayor presencia en el país. Las Islas Vírgenes Británicas o BVI por sus siglas en inglés, fue el destino favorito de los mexicanos que aparecieron en las listas de pandora papers, no obstante, se ocuparon diversos y sofisticados esquemas de planeación fiscal que trasladaban activos a empresas *offshore* situadas en distintas jurisdicciones dentro de los cuales destacan las Bahamas, Singapur, Panamá, Delaware en los Estados Unidos, las Islas Vírgenes Británicas, entre otros¹⁷⁸.

La creación u operación a través de empresas *offshore* o el traslado de activos a dichas empresas, no constituyen por sí mismo actos ilícitos, lo que es contrario a la ley es que no se reporten las operaciones a las autoridades fiscales, no se paguen los impuestos correspondientes en la jurisdicción en donde se creó la riqueza o que dichas empresas sean destino o intermediario en la triangulación de recursos de procedencia ilícita o comúnmente llamado, lavado de dinero.

El SAT, en diciembre de 2017 dio a conocer que como consecuencia de la divulgación de los Panama Papers, Bahamas Leaks y Paradise Papers, mediante procedimientos de verificación dirigidos a 87 personas que fueron identificadas dentro de la investigación, se obtuvieron ingresos tributarios adicionales por una cantidad aproximada a los mil millones de pesos¹⁷⁹.

La obtención y posterior divulgación de información por medio de la investigación periodística del ICIJ tuvo como consecuencias dejar como evidencia el descubrimiento de la utilización de esquemas de planeación fiscal tendientes a trasladar activos a jurisdicciones fiscales con ventajas fiscales a la medida de la situación o requerimiento especial del contribuyente. El SAT no tenía información sobre las operaciones que se reportaron bajo los trabajos de investigación periodística, por lo que, al ser divulgados obtuvo información que lo condujo en 2017 a obtener ingresos fiscales extra a los reportados voluntariamente por los contribuyentes.

¹⁷⁸ Cfr. Tourliere, Mathieu, “Pandora Papers: El club de los millonarios mexicanos, todo queda en familias”, *Proceso*, México, 3 de octubre de 2021.

¹⁷⁹ Cfr. Navarro, María Fernanda, “SAT confisca 1,000 millones por Panama Papers y Bahamas Leaks”, *Forbes México*, México, 7 de diciembre del 2017.

Los trabajos del ICIJ no tuvieron como parámetro la investigación de la totalidad de las jurisdicciones de nula o baja tributación o que ofrecen mayores ventajas fiscales, sino que se enfocó en la obtención de información a través de la filtración de documentos de catorce de los principales despachos que ofrecen servicios de asistencia fiscal especializados en estructuras offshore, siendo estos trabajos de investigación limitados en sus consecuencias.

En la actualidad y de acuerdo al título sexto del CFF, se tiene la obligación de divulgación de las estructuras de planeación fiscal que encuadren en las características presentadas por el artículo 199 del CFF, abarcando un gran espectro de esquemas personalizados y generalizados, sin importar las jurisdicciones destino que podrían tomar en consideración al momento de realizar la planeación, por lo que las consecuencias de la revelación de esquemas reportables, no se compara con las consecuencias que tuvieron los trabajos de investigación del ICIJ, en lo relacionado con el poder de recaudación. Sumado a lo anterior, los trabajos de investigación periodísticos están limitados a la obtención de información a partir de fuentes, las cuales son extremadamente limitadas, mientras que, en el caso de la revelación de esquemas reportables, la fuente de la información serán los asesores fiscales o el contribuyente.

Los contribuyentes cuya información es compartida por los asesores fiscales, tienen conocimiento de que dicha información fue divulgada, ya que el sistema contempla la obligación del asesor fiscal de proporcionar al contribuyente el número de identificación del esquema reportable revelado y la obligación del contribuyente a proporcionar en la declaración anual del impuesto, los números de identificación de esquemas reportables utilizados. El contribuyente es consciente de que su información es proporcionada a las autoridades fiscales.

Otro tema relacionado al conflicto entre el secreto profesional y la revelación de esquemas reportables, es el hipotético de que entre el asesor fiscal y el contribuyente se celebre un contrato en donde se contenga cláusula de secrecía profesión al, en ese caso, el contrato se convierte en fuente formal del derecho entre los sujetos que lo celebran. No existe norma jurídica prevista en la ley que restrinja el derecho a convenir cláusula de secrecía en el contrato de servicios profesionales, por lo que, dicha cláusula servirá como fundamento para

que el asesor fiscal se acoja al secreto profesional y no declare el esquema reportable en cuestión.

En el caso de que el asesor fiscal se acoja al secreto profesional para no declarar el esquema reportable, el CFF determina que deberá de expedir constancia en donde declare las razones por las cuales considera que existe un impedimento legal para realizar la declaración, la cual deberá de entregar al contribuyente. El mismo CFF en prevé la posibilidad de que el asesor fiscal se encuentre impedido legalmente para realizar la revelación del esquema reportable¹⁸⁰. La consecuencia jurídica de que el asesor fiscal se acoja al secreto profesional es que, sea el contribuyente quien se encuentre obligado a realizar la revelación del esquema reportable.

A manera de ejercicio de derecho comparado, en España se prevé una dispensa general que libera a los *intermediarios* de la obligación de informar por el deber de secreto profesional, cuando hayan participado en el diseño, comercialización, organización, puesta a disposición para su ejecución o gestión de la ejecución de un *mecanismo transfronterizo* con el único propósito de *evaluar la adecuación de dicho mecanismo a la normativa aplicable y sin procurar ni facilitar la implantación del mismo*¹⁸¹. Lo anterior se traduce en que en España se prevé una causa de liberación de la obligación de revelación para los asesores fiscales cuando el esquema reportable solo hubiera sido diseñado con fines de evaluación, sin procurar la implantación del mismo. En México no se prevé un supuesto que libere a los asesores fiscales de la obligación de divulgación.

Las obligaciones de divulgación de esquemas potencialmente agresivos, para el caso de España, responde a la legislación de la Unión Europea y en específico a la Directiva 2011/16/EU del consejo, en su versión modificada por la Directiva (EU) 2018/822. Al respecto se determina en la legislación europea que cada estado miembro podrá adoptar medidas para otorgar a los *intermediarios* el derecho a una dispensa de la obligación de divulgación de un *mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación* cuando la revelación

¹⁸⁰ Cfr. Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 197, México.

¹⁸¹ Cfr. Ley 10/2020, 2020, Disposición adicional vigésima tercera, apartado 2., España, <https://www.boe.es/boe/dias/2020/12/30/pdfs/BOE-A-2020-17265.pdf>

signifique vulneración a la prerrogativa del secreto profesional de acuerdo a la legislación interna de cada estado miembro¹⁸².

En lo referente a la posibilidad de que el *intermediario* se hubiera obligado a guardar secrecía por medio de cláusula de secrecía, en España, se prevé que la revelación de la información sujeta a comunicación obligatoria, no constituye violación a la obligación de *secreto profesional* adquirida por vía *contractual* o normativa, por lo que, la divulgación de información en materia de mecanismos transfronterizos, *no da a lugar a ningún tipo de responsabilidad* del intermediario frente al obligado tributario interesado titular de dicha información¹⁸³. En México el legislador fue omiso en regular la adquisición de la obligación de secreto profesional por vía contractual y, por lo tanto, no se prevé en la legislación mexicana disposición que libere de responsabilidad al asesor fiscal obligado a guardar secrecía por vía contractual, que en cumplimiento de las obligaciones del Título Sexto del CFF, realice la divulgación del esquema reportable en específico.

Existe una cuestión que desborda la intención de fortalecimiento del poder recaudatorio de la Federación, y es la consecuencia de que la información divulgada mediante la informativa, constituya prueba en contra del contribuyente en las investigaciones penales sobre los delitos contenidos en los artículos 113 y 113 Bis del CFF. En este caso, los fines se trasladan al ámbito de reprochabilidad de la acción para imponer sanciones, ya no solo se busca el fortalecimiento del poder recaudatorio o, en otras palabras, que el contribuyente cumpla con todas las obligaciones fiscales cuyos hechos generadores se hayan actualizado, sino que rebasa dicho límite trasladándose a la materia penal.

En este contexto, la información revelada en la declaración informativa, se ocupará con fines probatorios en las investigaciones por los delitos contenidos en los artículos 113 y 113 Bis del CFF. Resulta ilustrativa la tesis aislada de los TCC que determina que “el privilegio de la secrecía de las comunicaciones entre un abogado y su cliente cuando éste enfrena un procedimiento penal, constituye una medida de protección que deriva de los derechos

¹⁸² Directiva (UE) 2018/822 del consejo, 2018, artículo 8 Bis Ter, apartado 5, Unión Europea, <https://www.boe.es/doue/2018/139/L00001-00013.pdf>

¹⁸³Cfr. Ley 10/2020, 2020, Disposición adicional vigésima tercera, apartado 3, España, <https://www.boe.es/boe/dias/2020/12/30/pdfs/BOE-A-2020-17265.pdf>

constitucionales a la intimidad, de defensa y a la inviolabilidad de las comunicaciones privadas”¹⁸⁴.

La protección de secreto profesional brinda a los usuarios de servicios profesionales, protección y seguridad jurídica, en el entendido de que el profesionalista, “requiere de toda la información necesaria y, el segundo, de la confianza de no quedar expuesto por proporcionarla”¹⁸⁵.

En el informe de 2015 de la OCDE se expone que existe compatibilidad entre el derecho a la no autoinculpación y la declaración obligatoria, derivado a que la información solicitada por las obligaciones de revelación no debe de ser mayor a aquella solicitada o investigada en ejercicio de facultades de comprobación. El grado de injerencia entre la información solicitada por la declaración de esquemas reportables no es mayor a aquella ocasionada por el ejercicio de facultades de comprobación¹⁸⁶.

Otra de las razones expuestas en el informe de la OCDE son que “en la medida en que la información sea requerida únicamente para la liquidación de impuestos, los contribuyentes no podrán invocar el derecho a no auto inculparse cuando se exija la declaración de una estructura de elusión fiscal”¹⁸⁷ y que en el caso de que la estructura sujeta a revelación sea declarada por el asesor fiscal, no debería de existir violación al derecho de no autoinculpación¹⁸⁸.

Aunque el grado de afectación aparentemente es similar, entre la revelación de esquemas reportables y el ejercicio de facultades de comprobación, lo cierto es que, para el ejercicio de visitas domiciliarias (las cuales son la principal facultad de comprobación con que cuenta la autoridad) se deben de respetar estrictos parámetros de control de actos de autoridad, tales como los expuestos por el artículo 16 constitucional y aquellos contenidos en los artículos 38 y 43 del CFF por tratarse de actos que interfieren de manera directa en la esfera jurídica de los gobernados sujetos a visita. En cambio, en lo referente a la declaración de estructuras

¹⁸⁴ Tesis [A]: I.1o.A.E.194 A (10a.), T.C.C., Seminario judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro 38, Tomo IV, enero de 2017, p.2721. Reg. Digital 2013587.

¹⁸⁵ *Ídem*.

¹⁸⁶ Cfr. OCDE, “informe de 2015 sobre reglas de divulgación obligatoria”, 2015, p. 93.

¹⁸⁷ *Ídem*.

¹⁸⁸ Cfr. *Ibidem*, p. 94.

de planeación fiscal, está la realiza el asesor fiscal o el contribuyente por estar obligados a hacerlo, sin que medie requisitos constitucionales, y en caso de no cumplir, son sujetos de importantes infracciones. No obstante que la información solicitada por la revelación de esquemas reportables y la investigada por facultades de comprobación sea similar, los requisitos y parámetros de control constitucional son totalmente diferentes, mientras en uno existe protección constitucional, en el otro no.

La información solicitada por la revelación de esquemas reportables, en un primer momento se refiere a la situación fiscal presente y futura del contribuyente, centrándose en el aspecto del cumplimiento material de pago de contribuciones, no obstante, en el caso de investigaciones penales por los delitos contenidos en los artículos 113 y 113 Bis del CFF, rebasa el criterio de la OCDE, relacionado a que no debe de interferir con el derecho a no auto inculparse cuando se trate de información requerida para liquidación de impuestos¹⁸⁹. Tratándose de investigaciones de delitos de los artículos en cuestión, la información revelada será usada en contra del contribuyente, a quien se le podrá imponer sanciones si su actuar constituye delito, es decir, no se ocupará solamente para la liquidación de impuestos, sino que también se puede usar en contra de los contribuyentes, rebasando así los criterios de la OCDE y la protección del contribuyente a no auto inculparse.

Resulta evidente que el derecho a la no autoinculpación se afecta de manera directa cuando la divulgación se realiza por el contribuyente y la información se ocupa como materia probatoria en investigaciones sobre los delitos contenidos en los artículos 113 y 113 Bis del CFF.

Ahora bien, cuando el asesor fiscal realiza la declaración objeto de la materia probatoria de los multicitados artículos 113 y 113 Bis del CFF, se afecta de manera coordinada a los derechos de secrecía de información con protección de secreto profesional y la autoinculpación del contribuyente, ya que el contribuyente considero estrictamente necesario entregar la información al asesor fiscal con el objeto de planificar su situación fiscal con la pretensión de recibir consejo profesional para el logro de sus objetivos específicos, sin la intención de que dicha información sea utilizada en su contra mediante procedimiento penal. Resulta que, el contribuyente en uso de su derecho de planear su situación fiscal, mediando

¹⁸⁹ Cfr. *Ibidem*, p.93.

un profesionista en materia de asistencia fiscal, puede verse afectado mediante procedimiento penal en donde la información objeto o consecuencia de la consulta profesional sea utilizada como medio probatorio en investigaciones penales de los delitos contenidos en los artículos 113 y 113 Bis del CFF.

Relacionado a la implicación penal de la información objeto de la declaración informativa de esquemas reportables, concluimos que existe una violación a los derechos de guardar secreto de la información objeto de servicios profesionales y de auto inculpación, derivado a que el sujeto a quien opera a favor el secreto profesional, será quien se verá afectada en su esfera jurídica por medio de imposición de posibles sanciones, cuando se trate de investigaciones sobre los delitos contenidos en los artículos 113 y 113 Bis del CFF.

Por lo expuesto en el presente tema, concluimos lo siguiente:

1.- La revelación de información realizada por el asesor fiscal en atención a las obligaciones del Título Sexto del CFF, en casos generales, no constituye violación al secreto profesional por las siguientes razones:

a) Constituye excepción al deber de secrecía. El artículo 36 de la Ley Reglamentaria del artículo 5 de la Constitución Federal es fuente de la obligación de guardar secrecía en virtud del ejercicio de actividades profesionales y es el mismo artículo, el que contiene la excepción general de que los informes obligatorios previstos por las leyes no constituyen violación al secreto profesional.

b) En el caso concreto, el interés común se antepone al interés individual. La revelación de esquemas reportables tiene como consecuencia en la esfera jurídica del contribuyente, la divulgación de información específica a las autoridades fiscales, quienes deberán proteger material y jurídicamente que no se comparta dicha información a terceros; no tiene repercusiones en el patrimonio del contribuyente, no lo restringe o afecta jurídicamente, tiene fines de observación de cumplimiento de las obligaciones fiscales y de evaluación de riesgos.

2.- En el caso específico para México, de que el asesor fiscal se obligue a guardar secrecía de la información por vía contractual, dicha disposición se constituye en ley para los sujetos implicados en el acto jurídico. Para este supuesto se pueden presentar dos supuestos hipotéticos.

En el primer supuesto, el asesor fiscal realiza la declaración informativa de esquemas reportables, sin autorización expresa del contribuyente titular de la información. En este caso, el asesor fiscal violenta la obligación de secreto profesional adquirida por vía contractual, por lo que, encuentra responsabilidad por actos ilícitos.

En el segundo de los supuestos, el asesor fiscal se entiende impedido para realizar la declaración de divulgación, por lo que no la realiza, quedando obligado a expedir constancia de impedimento legal, de acuerdo con el procedimiento previsto por el CFF y las reglas de carácter general expedidas por el SAT, la cual deberá entregar al contribuyente, quedando este último, obligado a realizar la declaración informativa en términos del artículo 198 del CFF.

3.- En los casos de investigación de los delitos contenidos en los artículos 113 y 113 Bis del CFF en donde se utilice la información divulgada para investigaciones penales, el fin perseguido ya no es la estabilidad del poder recaudatorio y financiero del país, sino la imposición de sanciones individuales por actualización de delitos. Si bien el bien jurídico tutelado es el sistema fiscal, el que se imponga una sanción individualizada no tiene como consecuencia reforzar la estabilidad del poder recaudatorio, ni corregir las incoherencias del sistema fiscal, por lo que la utilización de la información revelada por el asesor fiscal en cumplimiento a la obligación de revelación de esquemas reportables, constituye violaciones a las garantías previstas por el secreto profesional y el derecho a la no autoinculpación del contribuyente.

3.3 La presentación de la informativa.

La obligación de revelar esquemas reportables se materializa al realizar la declaración informativa en donde los asesores fiscales o contribuyentes obligados, declaran la información solicitada por los artículos 199 y 200 del CFF y detallada por las reglas de carácter general¹⁹⁰.

La declaración informativa es el medio por el cual se cumple con la obligación de revelación de esquemas reportables, y encuentra su fundamento en el segundo párrafo del

¹⁹⁰ En la tercera resolución miscelánea fiscal para 2020 se introdujo el capítulo 2.22 De la Revelación de Esquemas Reportables. Para el 2023, en la resolución miscelánea fiscal lo referente a esquemas reportables se encuentra reglamentado en el capítulo 2.19 De la Revelación de Esquemas Reportables.

artículo 201 del CFF. Al respecto, se determina que la declaración informativa se realizará por medio de los mecanismos que disponga el SAT¹⁹¹.

En la regla 2.19.1 de la resolución miscelánea fiscal para 2023 se determina que el medio por el cual los asesores fiscales o contribuyentes cumplirán con la obligación de revelación de esquemas reportables es a través de la presentación de la “Declaración informativa para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados” de conformidad con la ficha de trámite 298/CFF “Declaración informativa para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados”, contenida en el Anexo 1-A¹⁹².

Para presentarse la declaración informativa, debemos de atender a los criterios de la resolución miscelánea fiscal y sus anexos. En la ficha de trámite 298/CFF contenida en el anexo 1-A de la RMF para 2023 se determina que la presentación de la declaración informativa se debe realizar en el mini sitio de esquemas reportables puesto a disposición en el Portal del SAT¹⁹³. A continuación, se expone la ficha de trámite comentada.

¹⁹¹ Cfr. Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 201, México.

¹⁹² Cfr. Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, DOF 27 de diciembre de 2022, regla 2.19.1

¹⁹³ Anexo 1-A, Resolución Miscelánea Fiscal para el 2023, ficha de trámite 298/CFF;

En dicho anexo, se pone a disposición del público la dirección de internet del mini sitio de esquemas reportables del Portal del SAT, el cual es: <http://omawww.sat.gob.mx/EsquemasReportables/>

298/CFF Declaración informativa para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados.		
Trámite	Descripción del trámite o servicio	Monto
<input checked="" type="radio"/> Trámite <input type="radio"/> Servicio	Declaración informativa para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados, presentada por los asesores fiscales o los contribuyentes obligados.	<input checked="" type="radio"/> Gratuito <input type="radio"/> Pago de derechos Costo:
Sujetos obligados	¿Quién puede solicitar el trámite o servicio? Si eres un asesor fiscal o un contribuyente obligado a revelar esquemas reportables en términos de los artículos 197 y 198 del CFF puedes solicitar este trámite.	¿Cuándo se presenta? <ul style="list-style-type: none"> Los esquemas reportables generalizados, deberán ser revelados a más tardar dentro de los treinta días hábiles siguientes al día en que se realiza el primer contacto para su comercialización. Los esquemas reportables personalizados, deberán ser revelados a más tardar dentro de los treinta días hábiles siguientes al día en que el esquema esté disponible para el contribuyente para su implementación, o se realice el primer hecho o acto jurídico que forme parte del esquema, lo que suceda primero.
	¿Dónde puedo presentarlo?	En el Portal del SAT: http://omawww.sat.gob.mx/E_squemasReportables/
INFORMACIÓN PARA REALIZAR EL TRÁMITE O SERVICIO		
¿Qué tengo que hacer para realizar el trámite o servicio? Sigue el procedimiento que se indica en el mini sitio de esquemas reportables que se encuentra en la liga señalada en el apartado ¿Dónde puedo presentarlo? de esta ficha de trámite.		
¿Qué requisitos debo cumplir? 1. El llenado de la declaración, deberá cumplir con lo señalado en la "Guía de llenado de la declaración informativa para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados", publicada en el mini sitio de esquemas reportables que se encuentra en la liga señalada en el apartado ¿Dónde puedo presentarlo? de esta ficha de trámite. 2. Adjuntar a la declaración informativa, un documento en formato PDF, con la información y documentación a que se refieren las reglas 2.19.4. a 2.19.22. y 2.19.25. de la RMF, según corresponda, conforme a los supuestos establecidos en el artículo 199 del CFF.		
¿Con qué condiciones debo cumplir? Contar con e firma o Contraseña.		
SEGUIMIENTO Y RESOLUCIÓN DEL TRÁMITE O SERVICIO		
¿Cómo puedo dar seguimiento al trámite o servicio? Trámite inmediato.	¿El SAT llevará a cabo alguna inspección o verificación para emitir la resolución de este trámite o servicio? No.	
Resolución del trámite o servicio		
Se considerará presentada la Declaración, si el envío de la misma se realiza conforme a lo señalado en esta ficha de trámite.		
Plazo máximo para que el SAT resuelva el trámite o servicio Trámite inmediato.	Plazo máximo para que el SAT resuelva el trámite o servicio No aplica.	Plazo máximo para cumplir con la información solicitada No aplica.
¿Qué documento obtengo al finalizar el trámite o servicio? <ul style="list-style-type: none"> Acuse de recibo. Certificado que contiene el número de identificación del esquema reportable. Copia de la declaración informativa. 	¿Cuál es la vigencia del trámite o servicio? Indefinida.	

La obligación de la informativa aplica para los casos de asesores fiscales o contribuyentes sujetos a las disposiciones fiscales por actos realizados (esquemas reportables diseñados, comercializados, organizados, implementados o administrados) a partir del 2020 o incluso anteriores cuando los efectos fiscales se vean reflejados en los ejercicios fiscales comprendidos a partir del 2020. En las disposiciones transitorias para el CFF de lo que llamamos la reforma fiscal del 09 de diciembre de 2019, se determinó como fecha cierta al 1 de enero del 2021 para el inicio del cómputo de los plazos de cumplimiento de las

obligaciones del Título Sexto del CFF, por lo que es en el 2021 el primer año donde los asesores fiscales y contribuyentes se vieron obligados a presentar la declaración informativa correspondiente¹⁹⁴.

Así, el momento de presentación de la declaración informativa se determina a partir de la clasificación de los esquemas reportables, entre los generalizados y los personalizados. La declaración referente a los esquemas generalizados se debe de realizar a más tardar dentro de los treinta días hábiles siguientes al día en que se realiza el primer contacto para su comercialización¹⁹⁵; mientras que, cuando se trate de esquemas personalizados, estos se deberán revelar a más tardar dentro de los treinta días hábiles siguientes al día en que el esquema esté disponible para el contribuyente para su implementación, o se realice el primer hecho o acto jurídico que forme parte del esquema, lo que suceda primero¹⁹⁶.

La forma contemplada para cumplir con la presentación de la informativa es por medio de adjuntar un documento en formato pdf. en donde se contenga la información y documentación solicitada por los artículos 199 y 200 del CFF y las reglas 2.19.4 a 2.19.22 de la RMF del 2023.

Tras el cumplimiento del trámite, el mini sitio del SAT generará un acuse de recibo, un certificado que contiene el número de identificación del esquema reportable y la copia de la declaración informativa¹⁹⁷. La importancia de los documentos generados radica en que servirán como medios de cumplimiento de otras obligaciones en materia de esquemas reportables, como por ejemplo, en el caso de existencia de pluralidad de asesores fiscales obligados a revelar un mismo esquema reportable, para que uno libere a los demás de la obligación de revelación, el CFF prevé la formalidad de que el asesor fiscal que realiza la declaración, entregue de manera individual a cada uno de los demás asesores obligados, constancia de liberación en los términos de las disposiciones generales que emita el SAT, además de una copia de la declaración informativa presentada, una copia del acuse de recibo

¹⁹⁴ Cfr. 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, 2019, Disposiciones transitorias del Código Fiscal de la Federación, Artículo Octavo, México.

¹⁹⁵ Cfr. Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 201, México.

¹⁹⁶ Cfr. Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 201, México.

¹⁹⁷ Cfr. Anexo 1-A, Resolución Miscelánea Fiscal para el 2023, ficha de trámite 298/CFF.

de dicha declaración y el certificado que contiene el número de identificación del esquema reportable.

3.3.1 Tipos de informativas.

Podemos clasificar a las declaraciones informativas debido a:

1. Sujeto Obligado. A su vez se divide en:
 - Del contribuyente.
 - Del asesor fiscal.
2. El monto del beneficio fiscal que se espere obtener.
 - Monto del beneficio esperado es igual o mayor a cien millones de pesos.
 - Cualquier monto.

Debemos de resaltar de manera preliminar que, en la clasificación de la informativas por el monto del beneficio fiscal esperado, guarda especial relevancia si se trata de esquemas reportables generalizados o particulares, ya que los primeros siempre se tienen que reportar, mientras que los segundos tienen reglas específicas para determinar cuáles no se deben de reportar, mediante el *filtro* de monto mínimo.

A partir de 2021 se comenzó a computar los términos para el cumplimiento de las obligaciones de revelación de esquemas reportables, por lo que, a partir de ese mismo año, tanto contribuyentes y asesores fiscales realizaron las declaraciones informativas correspondientes. En el siguiente cuadro se expone el número de declaraciones de contribuyentes y de asesores fiscales, recibidas por el SAT, en atención a las obligaciones de revelación de esquemas reportables¹⁹⁸:

¹⁹⁸ Datos obtenidos del SAT mediante acceso a la información.

PERIODO	ASESOR FISCAL	CONTRIBUYENTE	TOTAL
2021	191	1,719	1,910
2022	49	192	241
2023 a mayo	69	68	137
Enero 2023	5	9	14
Febrero 2023	12	19	31
Marzo 2023	14	20	34
Abril 2023	17	8	25
Mayo 2023	21	12	33
TOTAL	309	1,979	2,288

Del análisis de los datos presentados en el cuadro anterior, concluimos lo siguiente:

1.- Los contribuyentes son el sujeto obligado que mayor número de declaraciones informativas han presentado desde el 2021 a mayo de 2023.

2.- Los asesores fiscales han cumplido con sus obligaciones de revelación de esquemas reportables, generando una cantidad de declaraciones informativas demasiado inferior, respecto de las presentadas por los contribuyentes.

3.- Los fenómenos expuestos en los puntos que anteceden refleja una tendencia de trasladar la obligación de revelación de esquemas reportables hacia los contribuyentes. Dos de las causas que contribuyen a dicha tendencia, es la obligación exclusiva de los contribuyentes de revelar esquemas reportables elaborados con anterioridad al 2020 cuando alguno de sus beneficios fiscales se refleje a partir del ejercicio fiscal de 2020; y la opción de que el asesor fiscal se encuentre impedido a realizar la declaración correspondiente, por haber adquirido dicho impedimento por vía contractual.

4.- El 2021 fue el año en donde mayor número de declaraciones informativas recibió el SAT, esto se debe a en las disposiciones transitorias de la reforma de diciembre de 2019 que introdujo a México las obligaciones de revelación de esquemas reportables, determino que los esquemas sujetos a revelación son aquellos 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 comprendidos a partir de 2020*¹⁹⁹.

¹⁹⁹ Cfr. 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, 2019, Disposiciones transitorias del Código Fiscal de la Federación, Artículo Octavo, México.

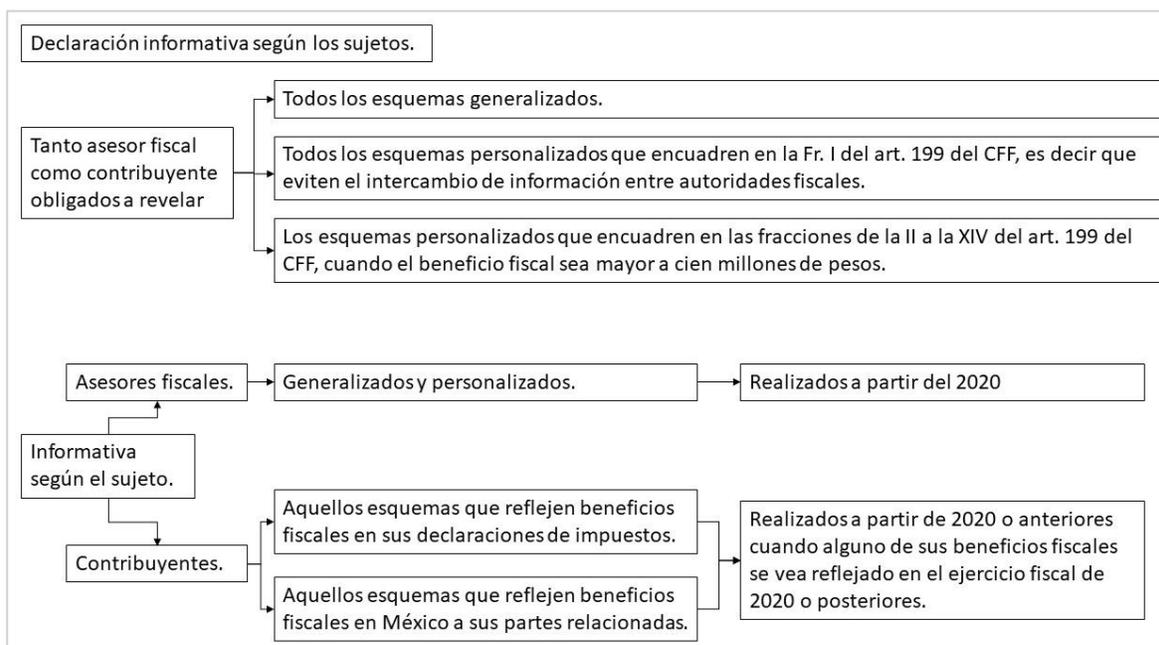
En 2021 se recibieron una gran cantidad de declaraciones informativas en materia de esquemas reportables, derivado a que, sumado a los esquemas realizados a partir de 2020, materialmente existían esquemas de planeación fiscal elaborados en años anteriores a dicho año, pero que sus efectos fiscales continuaron reflejándose en los ejercicios fiscales de 2020 en adelante.

3.3.1.1 Por sujeto.

De manera doctrinal podemos clasificar a la declaración informativa de esquemas reportables, en función al sujeto que la realiza, estos pueden ser tanto el asesor fiscal como el contribuyente.

El asesor fiscal deberá de realizar la declaración informativa tanto de esquemas generalizados como de esquemas particulares, con apego a la regla del filtro mínimo de cuantía cuando aplique, referente a aquellos esquemas reportables que a partir del 2020 diseño, comercializo, organizo, implemento o administro, o bien, que puso a disposición de un tercero la totalidad del esquema para su implementación²⁰⁰.

A continuación, se presenta un diagrama que expone la obligación del asesor fiscal y del contribuyente a revelar esquemas reportables, por medio de la declaración informativa.



²⁰⁰ Cfr. Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 197, México.

En seguida, se presentan las reglas de la RMF para el 2023, por medio del cual se especifica la forma en que se debe de cumplir con las obligaciones que involucren declaraciones informativas ante el SAT en materia de esquemas reportables:

1. Regla 2.19.1. Primer acto de conocimiento a la autoridad fiscal. Es aplicable tanto para el asesor fiscal como para el contribuyente obligado, y contempla la obligación originaria de revelar esquemas reportables, la cual se realizará mediante lo establecido en la ficha de tramite 298/CFF contenida en el anexo 1-A de la RMF.
2. Regla 2.19.2. Declaración complementaria que presenta modificaciones al esquema reportable ya antes revelado. Es aplicable para el asesor fiscal como para el contribuyente obligado, y contempla la obligación de informar a las autoridades fiscales sobre las modificaciones, correcciones o actualizaciones a la información y documentación reportada, mediante la ficha de tramite 299/ CFF contenida en el anexo 1-A de la RMF²⁰¹.
3. Regla 2.19.3. Declaración informativa complementaria para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados, presentada por los asesores fiscales liberados de la obligación de revelar el esquema reportable. Es aplicable *solo para el caso de existencia de pluralidad de asesores fiscales obligados*, en donde uno de ellos libera a los demás de la obligación de revelar el esquema reportable y alguno de los asesores liberados no esté de acuerdo con el contenido de la declaración presentada por el asesor que libero o que considera pertinente proporcionar mayor información. Se relaciona la ficha de trámite 300/CFF del anexo 1-A de la RMF.

En adelante se insertan las fichas de trámite 298/CFF, 299/CFF y 300/CFF del anexo 1-A de la RMF para el 2023, las cuales reglamentan la forma en que los sujetos obligados deberán de cumplir con las obligaciones de presentar declaraciones informativas ante el SAT en materia de esquemas reportables.

²⁰¹ Cfr. Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 202, México.

298/CFF Declaración informativa para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados.		
Trámite	Descripción del trámite o servicio	Monto
<input checked="" type="radio"/> Trámite <input type="radio"/> Servicio	Declaración informativa para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados, presentada por los asesores fiscales o los contribuyentes obligados.	<input checked="" type="radio"/> Gratuito <input type="radio"/> Pago de derechos Costo:
¿Quién puede solicitar el trámite o servicio?		¿Cuándo se presenta?
Si eres un asesor fiscal o un contribuyente obligado a revelar esquemas reportables en términos de los artículos 197 y 198 del CFF puedes solicitar este trámite.		<ul style="list-style-type: none"> Los esquemas reportables generalizados, deberán ser revelados a más tardar dentro de los treinta días hábiles siguientes al día en que se realiza el primer contacto para su comercialización. Los esquemas reportables personalizados, deberán ser revelados a más tardar dentro de los treinta días hábiles siguientes al día en que el esquema esté disponible para el contribuyente para su implementación, o se realice el primer hecho o acto jurídico que forme parte del esquema, lo que suceda primero.
¿Dónde puedo presentarlo?	En el Portal del SAT: http://omawww.sat.gob.mx/EsquemasReportables/	
INFORMACIÓN PARA REALIZAR EL TRÁMITE O SERVICIO		
¿Qué tengo que hacer para realizar el trámite o servicio?		
Sigue el procedimiento que se indica en el mini sitio de esquemas reportables que se encuentra en la liga señalada en el apartado ¿Dónde puedo presentarlo? de esta ficha de trámite.		
¿Qué requisitos debo cumplir?		
<ol style="list-style-type: none"> El llenado de la declaración, deberá cumplir con lo señalado en la "Guía de llenado de la declaración informativa para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados", publicada en el mini sitio de esquemas reportables que se encuentra en la liga señalada en el apartado ¿Dónde puedo presentarlo? de esta ficha de trámite. Adjuntar a la declaración informativa, un documento en formato PDF, con la información y documentación a que se refieren las reglas 2.19.4. a 2.19.22. y 2.19.25. de la RMF, según corresponda, conforme a los supuestos establecidos en el artículo 199 del CFF. 		
¿Con qué condiciones debo cumplir?		
Contar con e firma o Contraseña.		
SEGUIMIENTO Y RESOLUCIÓN DEL TRÁMITE O SERVICIO		
¿Cómo puedo dar seguimiento al trámite o servicio?	¿El SAT llevará a cabo alguna inspección o verificación para emitir la resolución de este trámite o servicio?	
Trámite inmediato.	No.	
Resolución del trámite o servicio		
Se considerará presentada la Declaración, si el envío de la misma se realiza conforme a lo señalado en esta ficha de trámite.		
Plazo máximo para que el SAT resuelva el trámite o servicio	Plazo máximo para que el SAT resuelva el trámite o servicio	Plazo máximo para cumplir con la información solicitada
Trámite inmediato.	No aplica.	No aplica.
¿Qué documento obtengo al finalizar el trámite o servicio?		¿Cuál es la vigencia del trámite o servicio?
<ul style="list-style-type: none"> Acuse de recibo. Certificado que contiene el número de identificación del esquema reportable. Copia de la declaración informativa. 		Indefinida.

Sujetos obligados

Primer revelación

Plazo para revelación

En el Mini sitio de Esquemas Reportables

Contenido

¿Cuándo se tiene por cumplido?

¿Que obtengo?

Declaración complementaria	299/CFE Declaración informativa complementaria presentada para revelar modificaciones a esquemas reportables generalizados y personalizados.		
	Trámite <input checked="" type="radio"/> Servicio <input type="radio"/>	Descripción del trámite o servicio Declaración informativa complementaria presentada por modificaciones al esquema reportable generalizado o personalizado revelado, cuando el esquema reportable tuvo modificaciones, algún error o alguna actualización de datos.	Monto <input checked="" type="radio"/> Gratuito <input type="radio"/> Pago de derechos Costo:
Sujetos Obligados	¿Quién puede solicitar el trámite o servicio? Si eres un asesor fiscal o un contribuyente obligado en términos de los artículos 197 y 198 del CFE, puedes solicitar este trámite si deseas modificar, corregir o actualizar la información y documentación que revelaste en la declaración informativa del esquema reportable generalizado o personalizado conforme al artículo 202, tercer párrafo del CFE.		¿Cuándo se presenta? A más tardar dentro de los veinte días hábiles siguientes a aquél en que se llevó a cabo la modificación, corrección o actualización de la información y documentación del esquema reportable revelado.
	¿Dónde puedo presentarlo?		En el Portal del SAT: http://omawww.sat.gob.mx/EsquemasReportables/
Mini sitio SAT	INFORMACIÓN PARA REALIZAR EL TRÁMITE O SERVICIO		
	¿Qué tengo que hacer para realizar el trámite o servicio? Sigue el procedimiento que se indica en el mini sitio de esquemas reportables que se encuentra en la liga señalada en el apartado ¿Dónde puedo presentarlo? de esta ficha de trámite.		
Contenido	¿Qué requisitos debo cumplir?		
	1. El llenado de la declaración, deberá cumplir con lo señalado en la "Guía de llenado de la declaración informativa para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados", publicada en el mini sitio de esquemas reportables que se encuentra en la liga señalada en el apartado ¿Dónde puedo presentarlo? de esta ficha de trámite. 2. Adjuntar a la declaración informativa, un documento en formato PDF, con la información y documentación a que se refieren las reglas 2.19.4. a 2.19.22. y 2.19.25. de la RMF, según corresponda, conforme a los supuestos establecidos en el artículo 199 del CFE.		
Necesario Número del esquema	¿Con qué condiciones debo cumplir? Contar con e firma o Contraseña. Contar con el número de identificación del esquema reportable.		
	SEGUIMIENTO Y RESOLUCIÓN DEL TRÁMITE O SERVICIO		
¿Qué obtengo?	¿Cómo puedo dar seguimiento al trámite o servicio?		¿El SAT llevará a cabo alguna inspección o verificación para emitir la resolución de este trámite o servicio?
	Trámite inmediato.		No.
Resolución del trámite o servicio Se considerará presentada la Declaración si el envío de la misma se realiza conforme a lo señalado en esta ficha de trámite.			
Plazo máximo para que el SAT resuelva el trámite o servicio		Plazo máximo para que el SAT resuelva el trámite o servicio	Plazo máximo para cumplir con la información solicitada
Trámite inmediato.		No aplica.	No aplica.
¿Qué documento obtengo al finalizar el trámite o servicio?		¿Cuál es la vigencia del trámite o servicio?	
<ul style="list-style-type: none"> Acuse de recibo. Copia de la declaración informativa complementaria. 		Indefinida.	

300/CFE Declaración informativa complementaria para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados, presentada por los asesores fiscales liberados de la obligación de revelar el esquema reportable.		
Trámite	Descripción del trámite o servicio	Monto
<input checked="" type="radio"/> Trámite <input type="radio"/> Servicio	Declaración informativa complementaria para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados, presentada por los asesores fiscales liberados de la obligación de revelar el esquema reportable.	<input checked="" type="radio"/> Gratuito <input type="radio"/> Pago de derechos Costo:
¿Quién puede solicitar el trámite o servicio?		¿Cuándo se presenta?
Si eres un asesor fiscal que cuenta con una constancia de liberación y no te encuentras de acuerdo con el contenido de la declaración informativa presentada por el asesor fiscal que te liberó o deseas proporcionar mayor información puedes solicitar este trámite.		A más tardar dentro de los veinte días hábiles siguientes a aquél en que recibiste la constancia de liberación.
¿Dónde puedo presentarlo?		En el Portal del SAT: http://omawww.sat.gob.mx/EsquemasReportables/
INFORMACIÓN PARA REALIZAR EL TRÁMITE O SERVICIO ¿Qué tengo que hacer para realizar el trámite o servicio? Sigue el procedimiento que se indica en el mini sitio de esquemas reportables que se encuentra en la liga señalada en el apartado ¿Dónde puedo presentarlo? de esta ficha de trámite.		
¿Qué requisitos debo cumplir?		
1. El llenado de la declaración, deberá cumplir con lo señalado en la "Guía de llenado de la declaración informativa para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados", publicada en el mini sitio de esquemas reportables que se encuentra en la liga señalada en el apartado ¿Dónde puedo presentarlo? de esta ficha de trámite. 2. Adjuntar a la declaración informativa, un documento en formato PDF, con la información y documentación a que se refieren las reglas 2.19.4, a 2.19.22, y 2.19.25, de la RMF, según corresponda, conforme a los supuestos establecidos en el artículo 199 del CFF.		
¿Con qué condiciones debo cumplir?		
Contar con e.firma o Contraseña. Contar con el número de identificación del esquema reportable.		
SEGUIMIENTO Y RESOLUCIÓN DEL TRÁMITE O SERVICIO ¿Cómo puedo dar seguimiento al trámite o servicio? ¿El SAT llevará a cabo alguna inspección o verificación para emitir la resolución de este trámite o servicio? Trámite inmediato. No.		
Resolución del trámite o servicio Se considerará presentada la Declaración si el envío de la misma se realiza conforme a lo señalado en esta ficha de trámite.		
Plazo máximo para que el SAT resuelva el trámite o servicio	Plazo máximo para que el SAT resuelva el trámite o servicio	Plazo máximo para cumplir con la información solicitada
Trámite inmediato.	No aplica.	No aplica.
¿Qué documento obtengo al finalizar el trámite o servicio?		¿Cuál es la vigencia del trámite o servicio?
<ul style="list-style-type: none"> Acuse de recibo. Copia de la declaración informativa complementaria. 		Indefinida.

3.3.1.2 Por monto.

La segunda clasificación de las declaraciones informativas responde a la imposición del filtro mínimo de cuantía.

En el informe de la OCDE de 2015, relativo a la acción 12 del proyecto BEPS, se recomendó a los países a prever filtros mínimos en la legislación fiscal, con el propósito de que las operaciones de menor tamaño, por debajo de un determinado importe, quedaran al margen de las obligaciones de revelación. Las consecuencias esperadas por la prevención de un filtro mínimo servirían tanto a los contribuyentes como a la administración pública para reducir los costes y cargas administrativas, limitándose la declaración obligatoria para las operaciones más significativas, reduciendo así las declaraciones excesivas o defensivas,

obteniendo como resulta que la información obtenida por las autoridades fiscales sea fiable y útil, relacionada con los esquemas que mayor riesgo representan para el Estado²⁰².

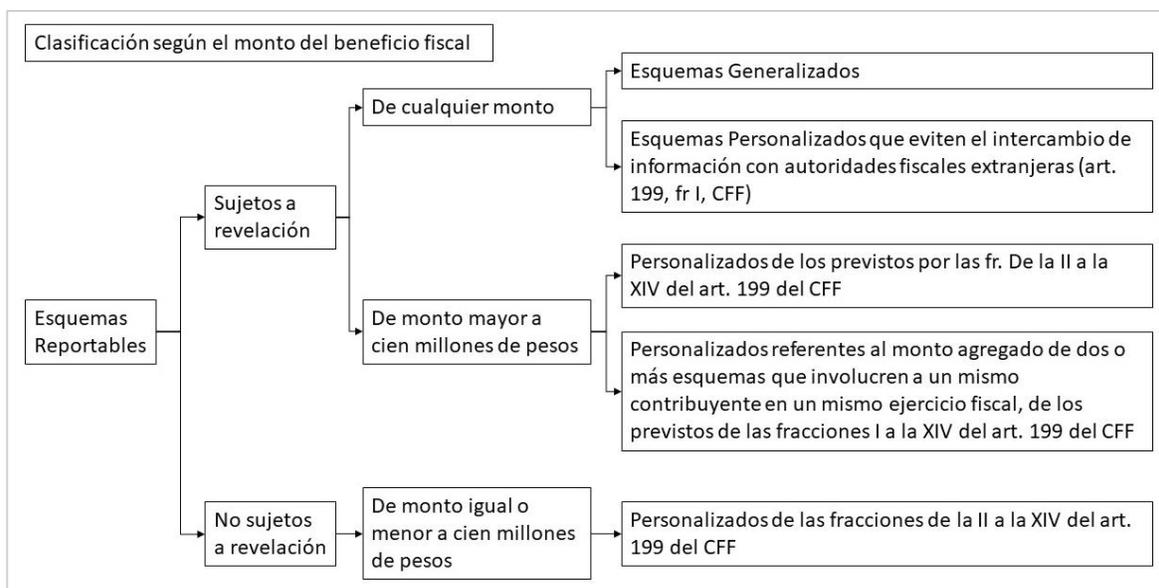
Con fecha de publicación de 02 de febrero del 2021 en el DOF, se dio a conocer el acuerdo 13/2021, realizado por la SHCP, cuya materia se basa en determinar los montos mínimos respecto de los cuales no se aplicará lo dispuesto en el capítulo único del título sexto del CFF, denominado “De la revelación de esquemas reportables”. Dicho acuerdo constituye el filtro mínimo impuesto por la administración pública, para determinar en función de la cuantía del beneficio fiscal esperado, que esquemas de planeación fiscal potencialmente agresivos se encuentran al margen de la obligación de declaración. Dicho de otra manera, el acuerdo en cuestión es el fundamento por el que podemos saber que “*esquemas reportables*” deberán de ser divulgados por medio de la declaración informativa y cuales se encuentran al margen de la dicha obligación. A continuación, se exponen las características contenidas en el acuerdo 13/2021 de la SHCP.

Acuerdo 13/2021 SHCP.		
Aplicación. ¿A que esquemas se aplica?	Esquemas Personalizados	Si
	Esquemas Generalizados	No
Monto aplicable al beneficio fiscal obtenido o esperado	Menor o igual a	Cien millones de pesos
	Mayor a	
Reglas de aplicación	Un solo esquema de los previstos en las fr. II a la XIV del art. 199 del CFF	Esquema <i>no sujeto a divulgación</i>
	Dos o más esquemas de los previstos en las fr. I a la XIV del art. 199 del CFF, que involucren a un mismo contribuyente, que se pretendan implementar en el mismo ejercicio fiscal	Esquema <i>sujeto a divulgación</i>
¿A quien beneficia?	Asesor fiscal / Contribuyente	Sobre el monto del beneficio fiscal previsto en dicho esquema
		Sobre el monto agregado del total de esquemas reportables
		Ambos

El acuerdo en mención tiene por objeto servir como filtro para reducir el número de declaraciones informativas recibidas por la autoridad fiscal, centrándose en la obtención de información de solo aquellos esquemas de planeación fiscal que mayor repercusión e importancia tienen frente al poder de recaudación del Estado.

En el siguiente esquema se expone la clasificación de los esquemas reportables, en concordancia a las directrices previstas por el acuerdo 13/2021 de la SHCP.

²⁰² Cfr. OCDE, Informe final de 2015, sobre reglas de divulgación obligatoria, *op. cit.*, párrafo 87, p.40



De lo antes expuestos podemos concluir que, en materia de esquemas reportables, existen aquellos que se encuentran al margen de las obligaciones del Título Sexto del CFF con denominación “De la Revelación de Esquemas Reportables”, por tener un monto del beneficio fiscal agregado, obtenido o esperado en México, menor o igual a cien millones de pesos, cuando estos sean esquemas personalizados de los previstos en las fracciones de la II a la XIV del artículo 199 del CFF, como resultado de la implantación del acuerdo 13/2021 de la SHCP.

Dentro de los esquemas reportables sujetos a revelación, encontramos las subclasificaciones de *cualquier monto* y *de monto mayor a cien millones de pesos*. En la primera sub-clasificación se encuentran los esquemas generalizados y los personalizados que busquen evitar el intercambio de información con autoridades extranjeras, mientras que en la segunda clasificación solo se encuentran los esquemas personalizados cuando el monto del beneficio fiscal agregado sea mayor a cien millones de pesos.

La finalidad de la imposición del filtro de monto mínimo previsto en el acuerdo 13/2021 de la SHCP, es la depuración de declaraciones irrelevantes, repetitivas o defensivas, concentrándose en el análisis de solo aquellos esquemas reportables que mayor riesgo represente para la estabilidad del poder de recaudación del Estado. Cada Estado es libre de determinar en función de sus condiciones específicas, la imposición de umbrales o filtros de cuantía mínima, para minimizar el impacto negativo que traería consigo una tendencia de declaración de esquemas irrelevantes para la recaudación interna.

3.4 La visita domiciliaria al asesor fiscal.

Las autoridades fiscales se encuentran facultadas para realizar visitas domiciliarias a los asesores fiscales, con el propósito de verificar el cumplimiento de las obligaciones de revelación de esquemas reportables, contenidas en los artículos 197 a 202 del CFF. El fundamento legal de las visitas domiciliarias a los asesores fiscales se encuentra en la fracción XI del artículo 42 del CFF.

La visita domiciliaria es una de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales. Dichas facultades de comprobación tienen como propósito comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como, comprobar la comisión de delitos fiscales.

El aspecto singular de esta facultad de comprobación es que se realiza en el “domicilio” de quien se trate. La visita domiciliaria se traduce en un acto de molestia de la autoridad fiscal, en donde se restringe la invulnerabilidad del domicilio y los papeles de las personas, por lo cual debe de sujetarse a los requisitos constitucionales y legales establecidos para tales efectos. En caso de no cumplir con dichos requisitos, estaremos en presencia de causas de nulidad de actos administrativos y de violación a las garantías individuales.

Adriana Alcántara Salazar al definir la visita domiciliaria, la considera como la principal facultad de comprobación con que cuenta la autoridad, la cual le permite revisar de los contribuyentes, su contabilidad, incluyendo datos, informes, etc., así como declaraciones y comprobantes de pagos de contribuciones, bienes y mercancías en el domicilio fiscal, establecimientos o locales de los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y en su caso, determinar contribuciones omitidas, actualización, multas y recargos que correspondan²⁰³.

De la Garza clasifica a las visitas domiciliarias en dos categorías, las de *inspección* y las de *auditoria*. Las de inspección son aquellas que su objeto es la de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales referentes a una contribución en específico; mientras que las de auditoria, son aquellas que buscan comprobar de manera integral el

²⁰³ Cfr. Alcántara Salazar, Adriana y Farfán Martínez Aurora Violeta, Procedimiento del SAT de una visita domiciliaria, Estado de México, 2019, Tesis, UNAM, Facultad de Estudios Superiores Cuautitlán, p. 25.

cumplimiento de las disposiciones fiscales en general²⁰⁴. En el caso de la visita domiciliaria al asesor fiscal, estamos en presencia de una visita de inspección, ya que, en específico, la autoridad fiscal solo está facultada para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de revelación de esquemas reportables, contenidas en los artículos 197 a 202 del CFF.

Bajo este contexto es importante recordar que todo procedimiento de visita domiciliaria comienza con la *orden de visita domiciliaria*, la cual debe de contener los requisitos aplicables a todos los actos administrativos que deban notificarse y los requisitos específicos para la orden de visita domiciliaria, contenidos en los artículos 38 y 43 del CFF, respectivamente.

Requisitos que debe de contener la orden de visita domiciliaria	
Artículo 38 CFF	Artículo 43 CFF
Constar por escrito	Señalar el lugar o lugares donde se deba realizar la visita
Señalar la autoridad que lo emite	Señalar el nombre de la persona o personas que realizaran la visita
Señalar lugar y fecha de emisión	Tratándose de visitas en el domicilio fiscal del visitado, deberá señalar el nombre del visitado
Fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate	Señalar los datos que permitan la identificación del visitado, cuando se desconozca su nombre y se trate de verificación en materia de comercio exterior
Firmado por autoridad competente	
Señalar los nombres de la o las personas a las que va dirigido	

Al referirse a un acto de molestia en donde se restringe la inviolabilidad del domicilio, solo se puede realizar la visita domiciliaria en el lugar o lugares señalados en la orden de visita. Cualquier aumento o modificación de los lugares que pretendan ser intervenidos, deberá de ser notificado al visitado, con las mismas formalidades.

El lugar en donde deba de llevarse la visita domiciliaria, debe de quedar asentado formalmente en la orden de visita domiciliaria, sin que exista duda del lugar específico a que se refiere. Al respecto, el CFF en su artículo 49, determina una serie de lugares donde se podrán realizar las visitas domiciliarias previstas en las fracciones V, XI y XII del artículo 42 del mismo código. Mediante el ejercicio de interpretación gramatical podemos afirmar

²⁰⁴ Cfr. De la Garza, Sergio Francisco, *op. cit.*, p.734

que los lugares en donde se pueden practicar las visitas domiciliarias a los asesores fiscales son el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, oficinas, bodegas, almacenes, puestos fijos o semifijos en la vía pública, de los asesores fiscales, siempre que estos se encuentren abiertos al público en general, donde se presten sus servicios de asesoría fiscal relacionada a los esquemas de planeación fiscal regulados en el Título Sexto del CFF²⁰⁵. La conclusión anterior se explica en el siguiente cuadro.

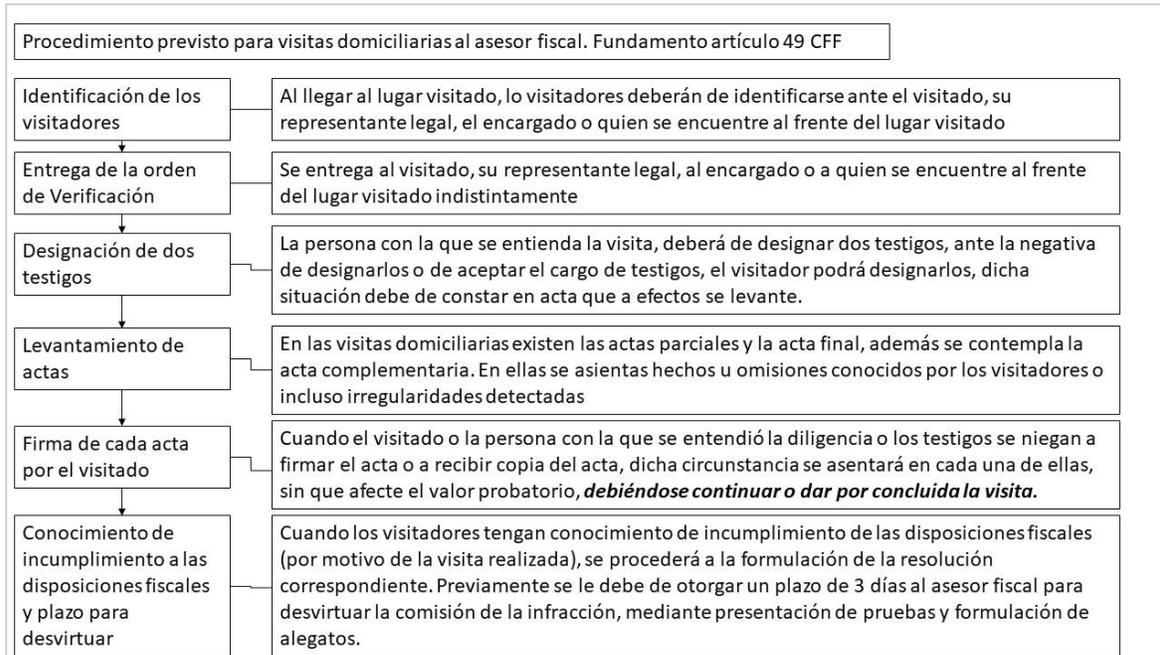
Texto Literal	Artículo 49. Para los efectos de lo dispuesto por las fracciones V, XI y XII del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias se realizarán conforme a lo siguiente: I.- Se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, oficinas, bodegas, almacenes, puestos fijos y semifijos en la vía pública, de los contribuyentes, asesores fiscales, instituciones financieras, fiduciarias, fideicomitentes o fideicomisarios, los últimos tres en el caso de fideicomisos, y en el de las partes contratantes o integrantes, en el caso de cualquier otra figura jurídica, así como de terceros con ellos relacionados, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, o donde se realicen actividades administrativas en relación con los mismos, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías o en donde se realicen las actividades relacionadas con las concesiones o autorizaciones o de cualquier padrón o registro en materia aduanera o donde presten sus servicios de asesoría fiscal a que se refieren los artículos 197 a 202 de este Código, o donde se realicen las actividades, se celebren, ejecuten, tengan efectos, documenten, registren o inscriban los actos jurídicos que den lugar al cumplimiento de las obligaciones que establecen los artículos 32-B, fracción V, 32-B Bis, 32-B Ter, 32-B Quáter y 32-B Quinqués de este Código.
Lugares	Domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, oficinas, bodegas, almacenes, puestos fijos y semifijos en la vía pública.
Sujetos	Contribuyentes, asesores fiscales, instituciones financieras, fiduciarias, fideicomitentes o fideicomisarios, los últimos tres en el caso de fideicomisos, y en el de las partes contratantes o integrantes, en el caso de cualquier otra figura jurídica, así como de terceros con ellos relacionados.
Condiciones	1. siempre que se encuentren abiertos al público en general; 2. donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, o donde se realicen actividades administrativas en relación con los mismos, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías o en donde se realicen las actividades relacionadas con las concesiones o autorizaciones o de cualquier padrón o registro en materia aduanera o donde presten sus servicios de asesoría fiscal a que se refieren los artículos 197 a 202 de este Código, o donde se realicen las actividades, se celebren, ejecuten, tengan efectos, documenten, registren o inscriban los actos jurídicos que den lugar al cumplimiento de las obligaciones que establecen los artículos 32-B, fracción V, 32-B Bis, 32-B Ter, 32-B Quáter y 32-B Quinqués de este Código.
Conclusión	Se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, oficinas, bodegas, almacenes, puestos fijos y semifijos en la vía pública, de los asesores fiscales, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde presten sus servicios de asesoría fiscal a que se refieren los artículos 197 a 202 de este Código

La regulación que realiza el CFF referente al lugar en donde pueden realizarse las visitas domiciliarias a los asesores fiscales, engloba una serie de lugares de diferente naturaleza, los cuales fueron contemplados de esa manera, por tratarse de una disposición que regula lo referente a tres diferentes ramos de visitas domiciliarias. En relación a las visitas practicadas a los asesores fiscales, lo relevante es la actividad de asistencia fiscal. En concordancia al aspecto de restricción a la garantía de inviolabilidad del domicilio, solo se podrán realizar la visita cuando en dichos lugares el asesor fiscal realiza en el curso ordinario de su actividad, actividades de asesoría o asistencia fiscal.

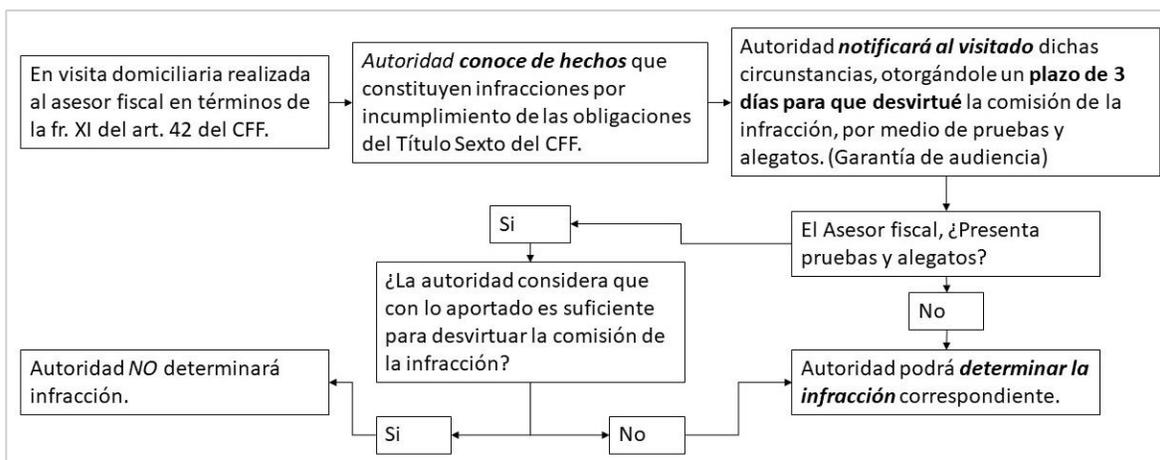
El procedimiento de la visita domiciliaria al asesor fiscal, se encuentra previsto en el artículo 49 del CFF, siendo un procedimiento que guarda ciertas diferencias con el procedimiento general previsto para las visitas domiciliarias que se practican a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados.

²⁰⁵ Cfr. Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 49, México.

El procedimiento contemplado para la visita domiciliaria al asesor fiscal se esquematiza de la siguiente manera:



Cuando como resultado de la visita practicada al asesor fiscal, la autoridad detecte situaciones de incumplimiento a las obligaciones en materia de revelación de esquemas reportables, lo deberá notificar al asesor fiscal, otorgándole oportunidad para desvirtuar los hechos u omisiones detectados. Una vez transcurrida la oportunidad para que el asesor fiscal de desvirtuar, la autoridad fiscal podrá determinar las infracciones correspondientes. Lo anterior se explica mediante el siguiente diagrama:



El procedimiento previsto para la visita domiciliaria al asesor fiscal, termina con la posible determinación de las infracciones ocasionadas por el incumplimiento a las obligaciones

fiscales, sujetas a comprobación, que, en este caso, se refiere a alguna de las obligaciones contenidas en el Título Sexto del CFF.

Cabe resaltar que no se prevé un plazo máximo para que la autoridad fiscal determine la comisión de infracciones o el momento oportuno para realizarlo. En el artículo 50 del CFF, prevé un plazo máximo de 6 meses, contados a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita, para determinación de contribuciones omitidas en el caso de las visitas domiciliarias a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados. Cuando la autoridad no determina las contribuciones omitidas dentro del plazo correspondiente, la consecuencia jurídica es que quede sin efectos la orden de visita y las actuaciones que derivaron de dicha orden.

El mencionado plazo de 6 meses se refiere a la oportunidad de la autoridad fiscal para determinación de contribuciones omitidas, pero no a la determinación de infracciones cometida por el asesor fiscal. Resultaría lógico que, con el fin de proporcionar seguridad jurídica a los asesores fiscales visitados, les sea aplicable el mismo plazo máximo de 6 meses para determinación de las infracciones cometidas con relación a las obligaciones de revelación de esquemas reportables contenidas en los artículos 197 a 202 el CFF, de lo contrario, la oportunidad de la autoridad fiscal para determinar infracciones a los asesores fiscales, quedaría indeterminada en el tiempo. En este caso, el plazo máximo se debería contar a partir del día en que se emita el acta en donde se dé por concluida la visita.

3.4.1 Formalidades y requisitos del artículo 16 constitucional.

La visita domiciliaria es un caso de excepción a la garantía de invulnerabilidad del domicilio, por lo que, debemos de atender a los requisitos y formalidades contenidas en el artículo 16 constitucional, los cuales son aplicables para los actos de autoridad que afecten la persona, familia, *domicilio*, *papeles* o posesiones de los gobernados.

Carlos Fonseca determina que el principio de legalidad contenido en el artículo 16 constitucional, en el ámbito de derechos humanos, se traduce en la prohibición de injerencias arbitrarias o perturbaciones injustificadas. El artículo en cuestión, reconoce la protección de derechos fundamentales de los gobernados y al mismo tiempo, remarca que estos no son

absolutos. Las formalidades y requisitos del artículo 16 constitucional, determinan las bases para que una injerencia o perturbación a la esfera jurídica de una persona sea justificada²⁰⁶.

En México, se prohíben los actos que perturben o injieran arbitrariamente en la esfera jurídica de las personas, no obstante, se permiten aquellas intervenciones temporales en la esfera jurídica de los gobernados, cuando cumpla con los parámetros constitucionales, este tipo de injerencias justificadas, en la doctrina toma el nombre de *actos de molestia*.

Los parámetros constitucionales determinados para los actos de molestia son los siguientes:

1. Mandamiento escrito;
2. Emitido por autoridad competente; y
3. Fundado y motivado.

La concurrencia de los tres parámetros constitucionales, hacen que un acto de molestia sea constitucionalmente válido. La falta o vicio en alguno de los parámetros, hacen que el acto de autoridad sea contrario a la constitución.

El mandamiento por escrito se refiere a la forma en que debe de realizarse el acto. El legislador al determinar que solo serán constitucionalmente válidos los actos de molestia que se realicen de forma por escrito, contemplo la necesidad del gobernado de contar con pruebas tangibles de existencia del acto de autoridad. El escrito entregado por la autoridad que emita el acto, será el medio idóneo para comprobar la existencia de un acto de molestia. Esta formalidad tiene como finalidad conservar en el tiempo las pruebas de existencia de un acto de autoridad, así como brindar seguridad jurídica al gobernado para poder examinar de manera detallada el contenido del acto de autoridad y sus consecuencias.

Cualquier mandamiento verbal que realice una autoridad con el propósito de restringir la esfera jurídica de alguna persona, es inconstitucional. Quedan prohibidos los actos de molestia verbales. Todo acto que realice la autoridad de manera verbal y que sea tendiente a

²⁰⁶ Fonseca Luján, Roberto Carlos, *Garantías Constitucionales*, Ciudad de México, Tirant lo Blanch, 2020, p.243

restringir la esfera jurídica de las personas, es inconstitucional y potencialmente violatorio de derechos humanos.

El segundo de los parámetros constitucionales del artículo 16 constitucional, se relaciona con la emisión del acto por *autoridad competente*. La competencia en materia administrativa se refiere a las facultades que la ley le otorga a un órgano administrativo, la cual es ejercida a través de sus funcionarios públicos.

Ignacio Burgoa al estudiar la competencia de las autoridades como requisito de los actos de molestia, confronta las tesis de José María Iglesias y la de Ignacio L. Vallarta²⁰⁷. En la tesis Iglesias le da gran importancia a la legitimidad de elección de la autoridad que emite el acto de autoridad, indicando que, si la autoridad ha sido nombrada por vía ilegítima, se encuentra *sin competencia de origen*, por lo que todos los actos de autoridad que de ella emanen, carecen de competencia y por lo tanto son inconstitucionales.

La tesis de Ignacio L. Vallarta “distinguía con toda nitidez dos cuestiones jurídicas fundamentales diferentes, a saber: La *legitimidad*, llamada “competencia de origen” y la *competencia* propiamente dicha de las autoridades”²⁰⁸.

La legitimidad se refiere a la persona, al individuo nombrado para tal cargo público; y la competencia se relaciona sólo con la entidad moral que se llama autoridad, y, abstracción hecha de las cualidades personales del individuo, no mira sino a las atribuciones que esa entidad moral puede ejercer. Siendo esto así, bien se comprende que hay autoridades legítimas que son incompetentes, como, por ejemplo, un gobernador bien electo, aunque legítimo, es incompetente para pronunciar una sentencia de juicio civil; y también, por el extremo contrario, hay autoridades ilegítimas que son competentes, como lo sería un juez que no tuviera la edad o el título que hoy requiere la ley, y que sin embargo podría pronunciar esa sentencia. Tal juez, mientras por el superior que corresponda no sea removido, tiene la suma de facultades que la ley da a la autoridad que representa, y sus actos, a pesar del vicio de ilegitimidad de su nombramiento, son perfectamente validos en ciertos casos. Creo que

²⁰⁷ Cfr. Burgoa Orihuela, Ignacio, *op. cit.*, p. 597

²⁰⁸ Cfr. *Ibidem*, p. 598.

*bastan los casos que he citado, y que he procurado tomar de textos expresos de la Constitución, para dejar demostrado que en el terreno científico constitucional, la teoría de que debe ser una misma la autoridad que decida de la competencia y de la legitimidad, nos llevaría a la confusión más completa de los poderes públicos, a la invasión de unos en las atribuciones de los otros, a la subversión del orden constitucional*²⁰⁹.

Burgoa concluye que la garantía de competencia autoritaria reviste a las facultades que las leyes le han otorgado a cierto órgano del Estado, las cuales son ejercidas por medio de funcionarios públicos. Que cuando una autoridad realice actos de molestia a la esfera jurídica del gobernado donde se exceda de su órbita competencial, estos actos son emitidos por autoridades que carecen de competencia para realizarlos y, por lo tanto, inconstitucionales, misma situación cuando carezca totalmente de facultades para realizar dichos actos. Para Burgoa, se debe de excluir del estudio de competencia a la legitimidad de la autoridad²¹⁰.

El segundo parámetro del artículo 16 constitucional para la validez de actos de molestia, es decir, la competencia de la autoridad que emite el acto, se refiere a que dicha autoridad se encuentre facultada por las leyes aplicables al caso concreto, para realizar el acto de autoridad, tal y como lo hizo, sin rebasar su esfera competencial.

Del mandamiento escrito en donde se materializa documentalmente el acto de autoridad, podemos identificar a la autoridad que ejecutará dicho acto. Con la identificación de la autoridad que emite el acto, los gobernados pueden examinar sobre la competencia de la autoridad y combatirla si lo consideran necesario. A su vez, para determinar si la autoridad es competente para emitir el acto en cuestión, deberemos de atender a la competencia debido a su *materia, grado y territorio*²¹¹.

La fundamentación y la motivación corresponden al tercer y último parámetro constitucional que deben de guardar los actos de molestia, según el artículo 16 constitucional. La fundamentación corresponde a la obligación de la autoridad de enunciar las disposiciones

²⁰⁹ Vallarta, Ignacio L., *Cuestiones Constitucionales*, tomo I, México, Imp. De J. J. Terrazas, San José de García, 1894, p. 139.

²¹⁰ Cfr. Burgoa Orihuela, Ignacio, *op. cit.*, p. 601

²¹¹ Cfr. Tesis [A.]: VII.2o.C.67 K (10a.), T.C.C., *Semanario judicial de la Federación y su Gaceta*, Decima Época, tomo III, noviembre de 2019, p. 2304. Reg. digital 2021091

jurídicas que lo facultan para realizar actos de molestia en supuestos generales hipotéticos. La motivación se refiere a la obligación de expresión de las razones por las cuales la autoridad concluye que los hechos en que basa su proceder son los solicitados por las disposiciones jurídicas para realizar el acto en cuestión.

Mediante silogismo, podemos determinar que la fundamentación corresponde a la premisa mayor, la motivación a la premisa menor y el acto de molestia fundado y motivado corresponde a la conclusión.

Lo anterior se explica en que deben existir disposiciones jurídicas que faculten a las autoridades para realizar ciertos actos de molestia, cuando se cumplan ciertos requisitos facticos (fundamentación). Cuando en el caso concreto, estamos en presencia de hechos que cumplan con los requisitos previstos para realizar válidamente un acto (motivación), la autoridad podrá emitir el acto de molestia que interfiera temporalmente en la esfera jurídica del gobernado(conclusión).

La fundamentación y motivación se estudian por lo general de manera conjunta. La motivación corresponde al conjunto de disposiciones jurídicas que indican que una autoridad es competente para realizar un acto de autoridad específico en determinadas circunstancias, mientras que, la motivación corresponde al conjunto de razonamientos lógico-jurídicos por los cuales la autoridad concluye que es necesario realizar el acto de molestia, por encontrarse en un supuesto factico que encuadre en las características circunstanciales solicitadas por la ley para que la autoridad emita el acto de molestia en específico.

A manera de conclusión, las visitas domiciliarias a los asesores fiscales son un acto de molestia que representa una injerencia al domicilio y papeles de los asesores fiscales, por lo que deben de cumplir con los tres parámetros constitucionales previstos para actos de molestia, contenidos en el artículo 16 de la Constitución Federal. De manera general, el inicio de facultades de comprobación de las autoridades fiscales se debe de realizar por medio de acto escrito emitido por autoridad competente, en donde exprese el fundamento legal que le faculte para realizar el acto de molestia en cuestión y exprese los motivos por los cuales llega a la conclusión que los elementos circunstanciales son los solicitados por la ley para realizar el acto de molestia tal y como lo pretende ejecutar.

3.5 Infracciones y delitos.

En el sistema fiscal mexicano, se prevén medidas para sancionar las conductas ilícitas de los sujetos obligados, las cuales son las infracciones y los delitos fiscales. Para el caso de los sujetos obligados a la revelación de esquemas reportables, se prevén una serie ilícitos que su actuar puede configurar.

Es necesario distinguir la naturaleza jurídica de las infracciones y los delitos fiscales. La finalidad de establecer esta distinción es determinar las garantías y derechos del sujeto que comete el hecho o acto ilícito, puesto que, en el caso de los delitos, les son aplicables las garantías constitucionales previstas para el proceso penal acusatorio, mientras que, en el caso de las infracciones, le son aplicables los derechos previstos por el derecho administrativo sancionador.

Antonio Sánchez Gervilla distingue al derecho sancionador administrativo (infracciones) y al derecho penal (delitos), en dos ámbitos, el primero el formal y el segundo el material²¹².

La *distinción formal* de las infracciones y los delitos fiscales, según Sánchez, se delimita por el origen normativo en donde se ubica el supuesto ilícito, el órgano que se encarga de su represión y las consecuencias jurídicas que provocan²¹³.

Para el caso de México, no le es aplicable el parámetro del origen normativo en donde se contienen a la conducta ilícita propuesto por Sánchez Gervilla, debido a que, en el sistema penal mexicano, se contemplan delitos previstos en los Códigos Penales Federal y locales y delitos especiales contenidos en las leyes específicas de las materias, como los delitos bancarios contenidos en la Ley de Instituciones de Crédito, los delitos en materia de vías generales de transporte contenidos en la Ley de Vías Generales de transportes, así como los delitos fiscales contenidos en el Código Fiscal de la Federación, por poner algunos ejemplos.

En cuanto a los parámetros referentes al órgano que se encarga de la represión y las consecuencias jurídicas, si encuentra coincidencia con las características del sistema penal y fiscal mexicano. Las infracciones son impuestas por las autoridades fiscales mediante escrito en donde funde y motive su resolución y tome en consideraciones la circunstancias

²¹² Sánchez Gervilla, Antonio, *Fundamentos del derecho sancionador tributario*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2020, p.39

²¹³ Cfr. *Ídem*

contenidas en el artículo 75 del CFF y sus consecuencias jurídicas son la imposición de una sanción, mientras que los delitos son declarados por el Tribunal de Enjuiciamiento (ya sea local o federal) mediante proceso penal (acusatorio para el caso de México) en donde se atiendan las garantías constitucionales en materia penal y cuya consecuencia es la imposición de penas o medidas de seguridad.

Dentro de los parámetros expuestos por Sánchez Gervilla en la *distinción material* del derecho administrativo sancionador y el derecho penal, encontramos trascendencia en las siguientes²¹⁴:

- En el campo ético, los delitos son considerados como injustos criminales o éticamente reprochable, mientras que las infracciones administrativas transgreden solo intereses administrativos, por lo que su injusticia es formal.
- Por el bien que protege, el derecho penal protege bienes jurídicos tutelados en situaciones concretas, mientras que el derecho administrativo sancionador protege el orden de modo general.
- Por la gravedad, los delitos pueden perseguirse por haber causado un daño o por haber puesto en peligro un bien jurídico tutelado, en cambio, las infracciones se causan solo en el caso de haber causado un daño.

Pablo Rando considera que un elemento que determina a las infracciones es su *aplicación a un grupo específico de personas*. Las infracciones van dirigidas a regularizar una actividad en específico, con el propósito de procurar el orden, por lo que, para que le sea determinada una infracción a una persona, se deben de cumplir con los requisitos subjetivos contenidos en la disposición jurídica en donde está contenida la infracción²¹⁵. Por ejemplo, las infracciones a los asesores fiscales contenidas en el artículo 82-A del CFF, solo le son aplicables a las personas que cumplan con los requisitos expuestos por el artículo 197 del CFF para ser considerado como asesor fiscal y es necesario que su actuación configure los elementos de la infracción en específico. A contrario *sensu*, los delitos son dirigidos de

²¹⁴ Cfr. *Ibidem*, p.43

²¹⁵ Rando Casermeiro, Pablo, *La distinción entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador, un análisis de política jurídica*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2010, p. 81

manera general, para todas las personas y en muy pocas ocasiones se contemplan elementos subjetivos para la aplicación del elemento punible.

Las infracciones tienen aparejado la imposición de sanciones, siendo las multas la sanción más recurrida. Existe la posibilidad de que, ante la determinación de una infracción, no se imponga la multa correspondiente, derivado de que el artículo 73 del CFF determina que ante el cumplimiento espontáneo de las obligaciones fuera de los plazos señalados por la ley, no se impondrán multas, o bien cuando se demuestre que el incumplimiento se debe a una causa de fuerza mayor o de caso fortuito. A su vez se considera que no existe cumplimiento espontáneo cuando la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales, sea corregida después de notificada una orden de visita domiciliaria o cualquier gestión de la autoridad fiscal tendiente a la comprobación de cumplimiento de disposiciones o sea subsanada después de los diez días siguientes a la presentación de dictamen de los estados financieros ante el SAT cuando se realice la revisión de dictámenes de contador público²¹⁶.

A manera de conclusión, las infracciones fiscales son determinadas por las autoridades administrativas, cuando en ejercicio de sus facultades de comprobación conozcan hechos ilícitos que encuadren en los elementos de la infracción, debiéndose acreditar los elementos subjetivos previstos para su aplicación, y su consecuencia jurídica es la imposición de una sanción, generalmente económica. Los delitos deben de ser declarados por tribunal de enjuiciamiento mediante proceso penal en donde se respeten las garantías constitucionales en la materia, sus consecuencias son la imposición de una pena o medida de seguridad y no necesariamente contiene elementos subjetivos para su aplicación.

En el caso de la obligación de revelación de esquemas reportables, el sistema fiscal mexicano, contempla infracciones que pueden cometer los asesores fiscales o los contribuyentes, omitiendo la existencia de delitos fiscales específicos en materia de la obligación de revelación de esquemas reportables.

El artículo 201 del CFF determina que la información revelada solo podrá utilizarse como antecedente de la investigación por la posible comisión de los delitos previstos en los artículos 113 y 113 Bis del mismo código. No obstante, no se prevean delitos específicos en

²¹⁶ Cfr. Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 73, México.

materia de revelación de esquemas reportables, la información contenida en las declaraciones informativas, podrán servir de base probatoria para la investigación de los delitos previstos en los artículos 113 y 113 Bis del CFF. En este caso, se relaciona a la revelación realizada ya sea por el contribuyente o el asesor fiscal con la materia probatoria en investigaciones de los delitos aludidos.

Debemos de resaltar que, los objetivos de la implementación de las obligaciones de revelación de esquemas reportables, son dotar a las autoridades información temprana sobre esquemas de planeación fiscal potencialmente agresivos y sobre la identificación de los sujetos que intervienen en ellos; corregir las incoherencias normativas detectadas a partir de los esquemas recibidos por las autoridades; y realizar evaluaciones de riesgo antes de que se presenten daños de difícil reparación para la estabilidad de la recaudación del País.

El que se permita a las autoridades competentes a utilizar la información revelada en atención a las obligaciones del Título Sexto del CFF, como materia probatoria en la investigación de los delitos previstos por los artículos 113 y 113 Bis del CFF, no tiene como objetivo, ni dotar información temprana, ni corregir incoherencias, ni realizar evaluaciones de riesgo. Dicha disposición rebasa los fines buscados por la revelación de esquemas reportables, trascendiendo exclusivamente a la determinación de existencia de delitos y la imposición de penas individuales, violentando las garantías de la no autoinculpación y del secreto profesional.

En el informe de 2015 sobre reglas de divulgación obligatoria la OCDE recomendó a los países elegir un sistema de sanciones por el incumplimiento a las obligaciones de revelación, proponiendo tomar en consideración la imposición de sanciones monetarias y sanciones no monetarias. Al respecto, la OCDE lo que no hace, es recomendar la implementación de delitos en materia de revelación de operaciones reportables.

La pregunta aquí es, ¿Basta con que se sancione la conducta de incumplimiento a las obligaciones de revelación de esquemas reportables como infracciones administrativas o se deben de incorporar delitos en materia de revelación de esquemas reportables?

De forma general, ante el incumplimiento de obligaciones de presentar declaraciones obligatorias, como lo es la declaración anual del ISR, la consecuencia jurídica es la

posibilidad de imposición de multas en términos de los artículos 81 fr. I y 82 fr. I del CFF. No existe delito específico en materia de incumplimiento de obligaciones de presentación de declaraciones obligatorias.

Debemos de recordar que la determinación de multas por infracciones fiscales, es independiente a la facultad de la autoridad para exigir el pago de las contribuciones omitidas, así como de sus accesorios. La imposición de multas, no tiene como consecuencia que la autoridad considere que el infractor ha cumplido o debe de dejar de cumplir con la obligación que origino la infracción.

En el caso del incumplimiento de las obligaciones de presentar declaraciones de impuestos, la consecuencia actualizada es la imposición de multas por dicho incumplimiento, además de la posibilidad de ejercicio de facultades de comprobación, la cual tendría como resultado la determinación de las contribuciones omitidas y sus accesorios.

El sistema fiscal mexicano no contemplo la necesidad de implementar un supuesto típico específico en materia de incumplimiento a la obligación de presentar declaraciones obligatorias.

En el caso de la revelación de esquemas reportables, el incumplimiento de las obligaciones en la materia, no se traduce en una repercusión mayor, que aquella ocasionada por el incumplimiento general de obligaciones de presentar declaraciones, por lo que no se comprendería que existiera un delito en materia incumplimiento a la presentación de declaración informativa de esquemas reportables, cuando no se contempla ningún delito por no presentar declaraciones obligatorias de impuestos.

Se concluye que el legislador considero que, con la incorporación de infracciones en materia de operaciones reportables, se incentiva el cumplimiento de las obligaciones previstas de manera adecuada, tanto para el asesor fiscal como para el contribuyente.

Las infracciones previstas para los asesores fiscales contemplan sanciones monetarias cuyos límites superiores consideran cifras elevadas, poco frecuentes de ver para sancionar una infracción, por ejemplo, el no revelar un esquema reportable tiene como consecuencia

jurídica para el asesor fiscal, multa de entre \$55,480.00 a \$22,190,000.00²¹⁷. Ahora bien, para el caso del contribuyente, se contemplan sanciones monetarias y no monetarias, las cuales tienen la finalidad de alcanzar un nivel de persuasión para evitar el incumplimiento de las obligaciones en la materia.

De manera acertada, el legislador omitió introducir delitos específicos en materia de revelación de esquemas reportables, introduciendo un sistema preventivo-no punitivo para el cumplimiento adecuado de las obligaciones de revelación.

3.5.1 Para el contribuyente.

El incumplimiento de las obligaciones en materia de revelación de esquemas reportables, tiene como consecuencia jurídica la posibilidad de determinación de infracciones a los sujetos obligados y las sanciones correspondientes.

Las infracciones a los contribuyentes se encuentran previstas en el artículo 82-C y sus sanciones en el 82-D del CFF. En el siguiente cuadro se exponen las infracciones y las sanciones previstas para los contribuyentes, en materia de revelación de esquemas reportables.

Infracciones del contribuyente y sanciones, arts. 82-C y 82-D CFF		
Obligación relacionada	Conducta Infractora del art. 82-C CFF	Sanción prevista en el art. 82-D CFF
Revelar al SAT un esquema reportable (art. 198 CFF)	No revelarlo (Fr. I)	No será aplicable el beneficio fiscal previsto en el esquema y multa de entre el 50 al 75% del monto del beneficio fiscal (Fr. I)
	Revelarlo de forma incompleta (Fr. I)	
	Revelarlo con errores (Fr. I)	
Incluir el número de identificación del esquema reportable en su declaración anual (art. 202 CFF)	No incluirlo en su declaración anual de impuestos (Fr. II)	Sanción económica de entre \$55,480 a \$110,950 (Fr. II)
Atender los requerimientos de información adicional realizados por autoridades fiscales (art 201 CFF)	No atenderlos (Fr. III)	Sanción económica de entre \$110,950 a \$388,330 (Fr. III)
	Manifestar falsamente que no cuenta con la información requerida (Fr. III)	
Informar al SAT cualquier cambio posterior a la revelación, que afecte el esquema reportable (art. 202 penúltimo párrafo)	No informarlo al SAT (Fr. IV)	Sanción económica de entre \$221,900 a \$2,219,000 (Fr. IV)
	Informarlo de forma extemporánea tratándose de la información requerida por las fracciones VI, VII Y VIII del art. 200 CFF (Fr. IV)	

Las sanciones económicas previstas para las infracciones relacionadas a la revelación de esquemas reportables han sido objeto de debate por su elevada cuantía. Al tratarse de medidas

²¹⁷ Cfr. Código Fiscal de la Federación, 1981, artículo 82-B, México.

implementadas para contrarrestar los efectos causados por las prácticas, principalmente de las empresas con presencia internacional, se justifica el monto de la cuantía, ya que la consecuencia de la implementación de esquemas reportables, incumpliendo alguna de las obligaciones previstas en los artículos 197 a 202 del CFF, puede materializarse en grandes pérdidas para el fisco.

En el informe de 2015 de la OCDE en materia de revelación de esquemas de planeación fiscal agresiva, se recomendó a los países implementar un sistema de sanciones económicas y no económicas, indicando que las sanciones “deberían fijarse en un nivel que incentivara el cumplimiento y maximizara su valor disuasorio sin ser excesivamente gravosas ni desproporcionadas”²¹⁸.

La sanción con mayor relevancia para los contribuyentes en materia de revelación de esquemas reportables es aquella contenida en la fracción I del artículo 82-D, es decir, la inaplicación del beneficio fiscal previsto en el esquema reportable y la sanción económica de entre el 50% al 70% del monto del beneficio fiscal esperado u obtenido, cuando no se revele un esquema reportable estando obligado a hacerlo o que se revele incompleto o con errores que afecten su estudio.

El objeto de implementar un esquema de planeación fiscal es obtener un beneficio fiscal, por lo que, en el caso de la sanción de inaplicación del beneficio fiscal contenido en el esquema reportable, el legislador busca disuadir de que los contribuyentes utilicen esquemas reportables incumpliendo la obligación de revelarlos de forma completa y sin errores. Sumado a la inaplicación del beneficio fiscal, se contempla una sanción económica que será determinada en función al monto del beneficio fiscal esperado u obtenido en el esquema reportable en cuestión.

El incumplir con la obligación de revelar un esquema reportable de forma completa y sin errores, representa al contribuyente, un decremento importante en su patrimonio. Buscando obtener un beneficio fiscal por medio del esquema reportable que no reporto de manera total y sin errores, al ser determinada la infracción correspondiente, el contribuyente obtiene un

²¹⁸ OCDE, Proyecto BEPS, informe de 2015 sobre reglas de divulgación obligatoria, *op.cit.* párrafo 183

decremento en su patrimonio como consecuencia de la sanción económica impuesta y dejando sin aplicación el beneficio fiscal esperado u obtenido.

Las conductas infractoras contenidas en las fracciones II, III y IV del artículo 82-C del CFF, tienen como consecuencia jurídica la imposición de sanciones económicas cuyos montos son elevados y que sirven como efecto disuasorio para el contribuyente.

3.5.2 Para el asesor fiscal.

Las infracciones en materia de revelación de esquemas reportables previstas para los asesores fiscales, se encuentran contenidas en los artículos 82-A y sus sanciones en el 82-B del CFF.

Las sanciones previstas para las conductas infractoras que puede cometer el asesor fiscal, son puramente económicas, tendientes a disuadir el incumplimiento de las obligaciones de revelación de operaciones reportables. En el siguiente cuadro se exponen las conductas infractoras y las sanciones previstas para los asesores fiscales en materia de esquemas reportables.

Infracciones del asesor fiscal y sus sanciones art. 82-A y 82-B CFF		
Obligación relacionada	Conducta infractora del art. 82-A CFF	Sanción prevista en el art. 82-B
Revelar un esquema reportable (art. 197 CFF)	No revelarlo (Fr. I)	Sanción económica de entre \$55,480 y \$22,190,000 (Fr. I)
	Revelarlo de forma incompleta (Fr. I)	
	Revelarlo con errores (Fr. I)	
Revelar un esquema generalizado que no haya sido implementado (art. 201 CFF)	No revelarlo (Fr. II)	Sanción económica de entre \$16,640 a \$22,190 (Fr. II)
Proporcionar a los contribuyentes el número de identificación obtenido al revelar un esquema reportable (art. 202 CFF)	No proporcionarlo a los contribuyentes (Fr. III)	Sanción económica de entre \$22,190 a \$27,740 (Fr. III)
Atender los requerimientos de información adicional que realice la autoridad fiscal (art. 201 CFF)	No atenderlos (Fr. IV)	Sanción económica de entre \$110,950 a \$332,850 (Fr. IV)
	Manifestar falsamente que no cuenta con la información requerida (Fr. IV)	

Expedir a los contribuyentes constancias de esquema no reportable o de existencia de impedimento legal para su revelación (art. 197 CFF)	No expedir las constancias (Fr. V)	Sanción económica de entre \$27,740 a \$33,290 (Fr. V)
Informar al SAT cualquier cambio que suceda con posterioridad a la revelación que afecte el esquema reportado (art. 202 CFF)	No informarlo al SAT (Fr. VI)	Sanción económica de entre \$110,950 a \$554,750 (Fr. VI)
	Informarlo de manera extemporánea, salvo que se haga de manera espontánea, tratándose de la información señalada en las fracciones VI, VII y VIII del artículo 200 del CFF (Fr. VI)	
Presentar declaración informativa anual que contenga una lista con los nombres, denominaciones o razones sociales de los contribuyentes, así como su clave de RFC, a los cuales les brindo asesoría fiscal respecto a los esquemas reportables generalizados o personalizados (art. 197 CFF)	No presentar la informativa con la lista correspondiente (Fr. VII)	Sanción económica de entre \$55,480 a \$77,670 (Fr. VII)

Dentro de las sanciones previstas para las infracciones que pueden cometer los asesores fiscales, se encuentra la prevista para el caso de que el asesor fiscal incumpla su obligación de revelar un esquema reportable de forma completa y sin errores o que la cumpla de forma extemporánea salvo que lo haga de forma espontánea, cuya sanción económica oscila entre los \$55,480.00 y los \$22,190,000.00, teniendo la particularidad de tener un límite superior demasiado elevado y un rango demasiado grande. Cada caso en concreto deberá de ser analizado para determinar si la multa sobrepasa los límites de constitucionalidad por ser excesiva. No podemos concluir que la multa prevista en la fracción I del artículo 82-B es excesiva per se, ya que no causa una afectación directa a la esfera jurídica de los asesores fiscales por el simple hecho de estar prevista en una ley y se prevé un límite inferior que de manera general se acomoda a las posibilidades económicas de la mayoría de asesores fiscales. En todo caso, se podría estudiar si una multa es excesiva, cuando esta sea determinada por la autoridad fiscal, atendiendo a las circunstancias y características especiales de cada caso en concreto.

En tesis aislada la primera sala de la SCJN expuso que “la determinación de multas es acorde con la facultad del legislador democrático de determinar el grado en que una conducta

infractora afecta al orden público y el interés social, así como el monto de la sanción pecuniaria suficiente para disuadir y corregir la comisión”²¹⁹ y expuso un listado de criterios que la autoridad fiscal debe de tomar en consideración para la individualización de las sanciones, los cuales son los siguientes²²⁰:

1. La gravedad de la infracción;
2. La capacidad económica del infractor;
3. La reincidencia del infractor en la comisión del hecho que origina la infracción; y
4. Cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad de la conducta infractora.

Del párrafo anterior podemos concluir que el legislador determino que el incumplimiento de los asesores fiscales en sus obligaciones de revelación de esquemas reportables y en específico, el no revelar un esquema de manera total y sin errores, afectan de forma significativa el orden público y el interés social, por lo que previo sanciones pecuniarias con un límite superior muy alto, con el propósito de que la autoridad fiscal pueda imponer sanciones realmente significativas para los asesores fiscales cuando su actuar lo amerite, teniendo que tomar en consideración los aspectos de gravedad de la conducta infractora que la origina, la capacidad económica del asesor fiscal, la reincidencia de la conducta y cualquier otro elemento que infiera la gravedad o levedad de la infracción.

3.6 Experiencia a partir de los criterios de la OCDE para frenar la evasión.

Con la reforma fiscal de diciembre de 2019 se introdujeron al sistema fiscal mexicano los criterios expuestos por la OCDE en materia de combate a la erosión de la base tributaria y traslado de beneficios en su proyecto BEPS.

La reforma fiscal en cuestión teóricamente representa una serie de instituciones jurídicas que dotan al Estado mexicano mayor poder recaudatorio y estabilidad financiera, como efecto de combatir de forma directa e indirecta, la evasión fiscal y los efectos de la elusión fiscal de las grandes contribuyentes con presencia internacional.

²¹⁹ Tesis [A.]: 1a. XXXI/2017 (10a.), *Semanario judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, tomo I, marzo de 2017, p. 446, Reg. digital 2013868.

²²⁰Cfr. *Ídem*.

En el contexto de la pandemia del COVID-19, los sujetos de derecho internacional se concentraron en contrarrestar los efectos causados por la desaceleración de las industrias de productos y servicios no esenciales, así como en asumir los costos relacionados con políticas en materia de salud pública. De lo anterior, los efectos cualitativos y cuantitativos esperados al momento de la implementación de la reforma fiscal de diciembre de 2019, se vieron afectados de manera temporal, al convertirse en prioridad atender la desaceleración económica y la crisis del sistema de salud pública.

Con fecha de 4 de mayo de 2023 la OMS declaró el fin de la emergencia sanitaria provocada por el virus del COVID-19, mientras que con fecha de 9 de mayo el subsecretario de salud de México, Hugo López Gatell, dio a conocer que el ejecutivo federal había firmado un decreto por el que se daba por terminada la emergencia sanitaria.

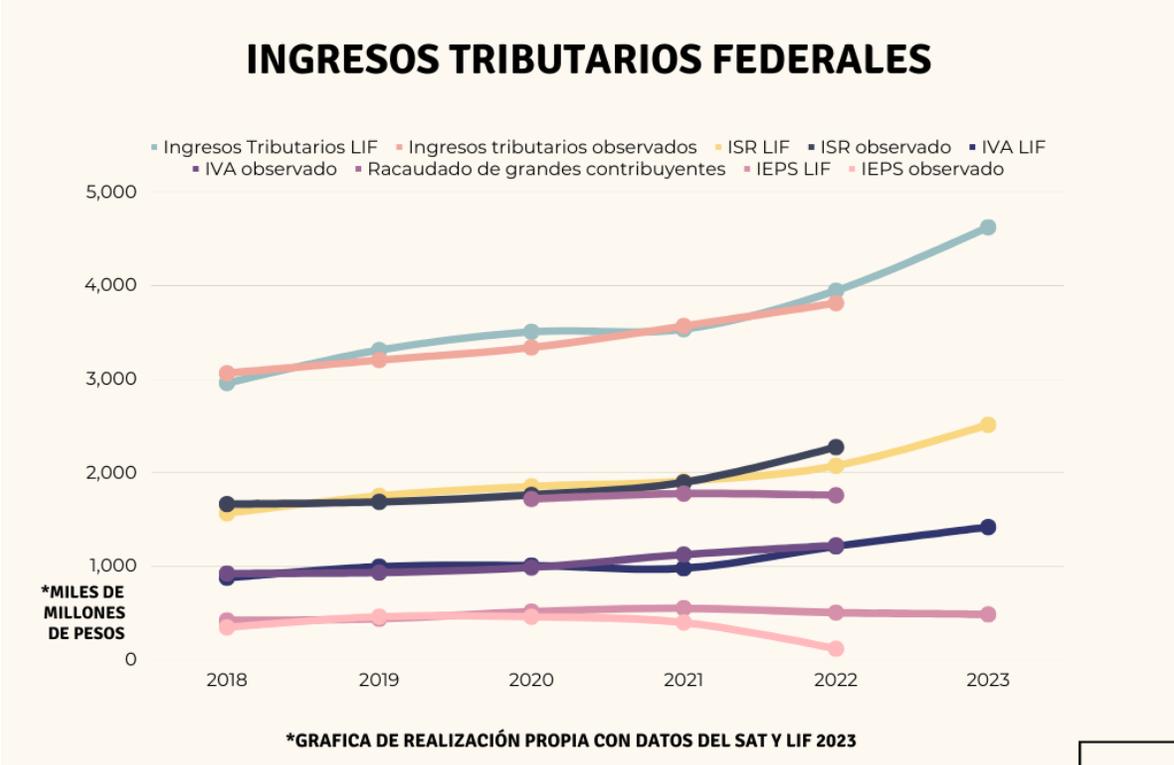
De la reforma fiscal de diciembre de 2019, en donde se introdujeron a México las recomendaciones de propuestas por la OCDE en su proyecto BEPS, podemos observar avances cualitativos y cuantitativos que afecta la recaudación del Estado mexicano.

3.6.1 Avances cuantitativos.

La reforma fiscal relativa a la implementación de las recomendaciones de la OCDE en el marco del proyecto BEPS, fue publicada el 09 de diciembre de 2019 mediante decreto en el DOF y tuvo entrada en vigor con fecha de 1 de enero de 2020. Solo para el caso especial de la obligación de revelación de esquemas reportables, se contempló como fecha de comienzo de computo de plazos el 1 de enero del 2021.

Los avances cuantitativos de la reforma en cuestión, se ven reflejados en los datos a partir del año de 2020, ya que fue el año en donde se implementaron las medidas adoptadas por el legislador en materia de combate de las BEPS, evasión y elusión fiscal.

A continuación, se presenta una gráfica en donde se representa la tendencia de los ingresos tributarios federales, confrontándose datos previstos en las leyes de ingresos por ejercicio fiscal y los datos realmente observados por el SAT, sobre ingresos tributarios, por recaudación de ISR, IVA e IEPS y proveniente de grandes contribuyentes. Cabe mencionar que, respecto a los grandes contribuyentes, solo se presentan datos del 2020 y posteriores, debido a que anterior a dicho ejercicio, no se contempla información relacionada en las bases de datos puestas a disposición al público en general por el SAT.



Respecto de los resultados esperados en las leyes de ingresos de la federación y con relación a los datos realmente observados por el SAT, guardan relación al confrontarlos y solo en el caso del IEPS, previsto para 2022 y el realmente observado, se encontró una diferencia en la recaudación del ejercicio fiscal de 2022.

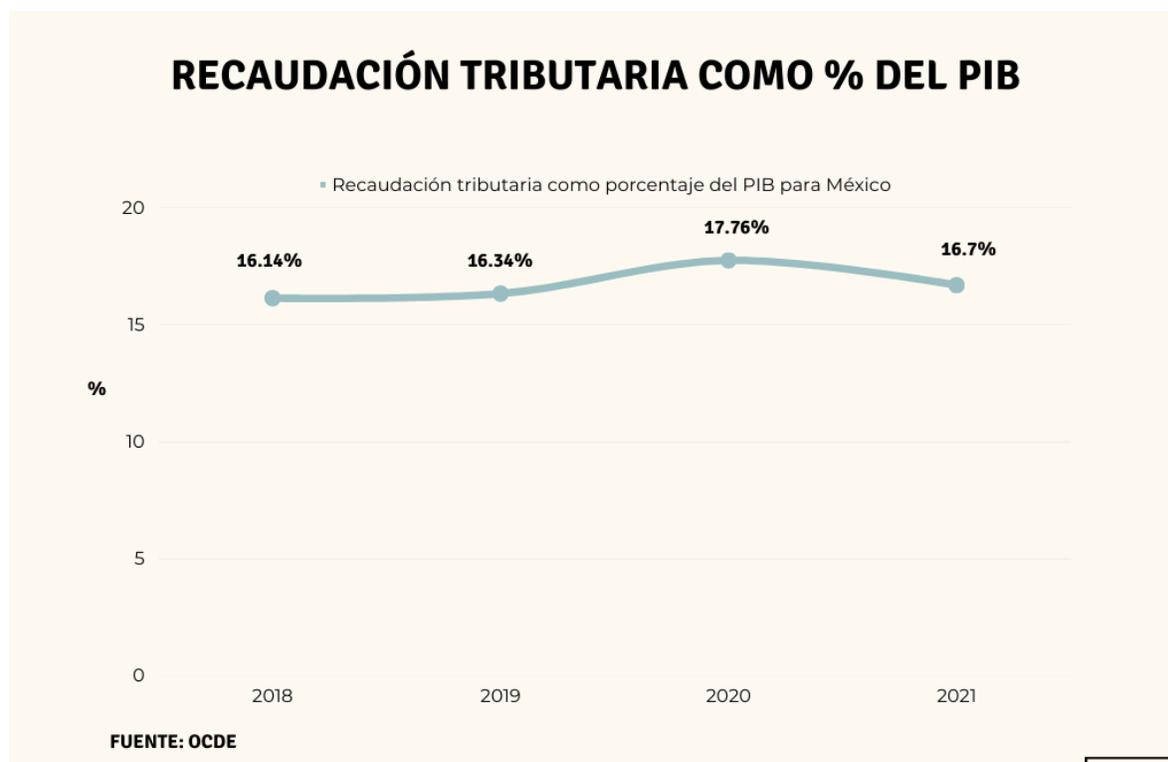
El motivo de la desproporción entre lo esperado a recaudar con lo realmente recaudado en materia del IEPS para el ejercicio fiscal de 2022, se debió principalmente a los estímulos fiscales determinados para la gasolina y el diésel, en un esfuerzo de contener el precio de los combustibles y como consecuencia la inflación, en medio de las tenciones creadas por la

guerra entre Rusia y Ucrania. Dicha circunstancia, afecto la recaudación total del ejercicio fiscal de 2022 de manera negativa por un monto aproximado de 397 mil millones de pesos²²¹.

De la confrontación realizada a la recaudación esperada para 2022 en la LIF con la esperada en la LIF de 2023, encontramos que para el ejercicio fiscal del 2023 la Federación espera obtener un incremento del 17% en la obtención de ingresos tributarios, respecto de lo esperado para 2022.

En la LIF para el ejercicio fiscal de 2023, se prevé un significativo aumento en la recaudación, provocada principalmente por expectativas positivas referente al aumento de la recaudación del ISR e IVA.

Referente a la relación en porcentaje que guardan los ingresos tributarios con el PIB del país, conforme a los datos aportados por la OCDE, en el periodo comprendido entre 2018 y 2021 se observa un panorama de estabilidad, sin que exista un incremento significativo en el factor de recaudación-PIB. Debemos de atender que los datos aportados tienen un contexto de emergencia mundial por la pandemia, en lo referente al periodo de 2020-2021.



²²¹ Cfr. Nolasco, Santiago, “Ingresos tributarios representaron 13.3% del PIB en el 2022”, *El economista*, 03 febrero de 2023, <https://www.eleconomista.com.mx/economia/Ingresos-tributarios-representaron-13.3-del-PIB-en-el-2022-20230202-0136.html>

Referente a la confrontación entre leyes de ingresos de la Federación para los ejercicios fiscales de 2019 y 2023, existe un incremento del 39.62% en los ingresos tributarios federales, 43.35% en lo previsto para el ISR, 42.63% para el IVA y 11.03% para el IEPS.

Confrontación leyes de ingresos para los ejercicios fiscales de 2019 y 2023

	LIF2019	LIF 2023	Diferencia	Factor de incremento	En porcentaje
Ingresos tributarios totales	3,311.373	4,623.583	1,312.21	1.3962	39.62%
ISR	1,752.5	2,512.233	759.733	1.4335	43.35%
IVA	995.203	1,419.457	424.254	1.4263	42.63%
IEPS	437.9	486.212	48.312	1.1103	11.03%

*cifras en miles de millones de pesos

En lo referente al incremento que ha tenido el PIB en México, confrontando datos del INEGI, el PIB de México para el primer trimestre de 2023 tuvo un incremento de tan apenas 2.2546% referente al PIB del primer trimestre de 2019²²².

Confrontación del PIB de México en el primer trimestre de 2019 y 2023

	1T 2019	1T 2023	Diferencia	Factor de incremento	En porcentaje
PIB México	24,208.7565	24,754.5755	545.819	1.022546	2.2546%

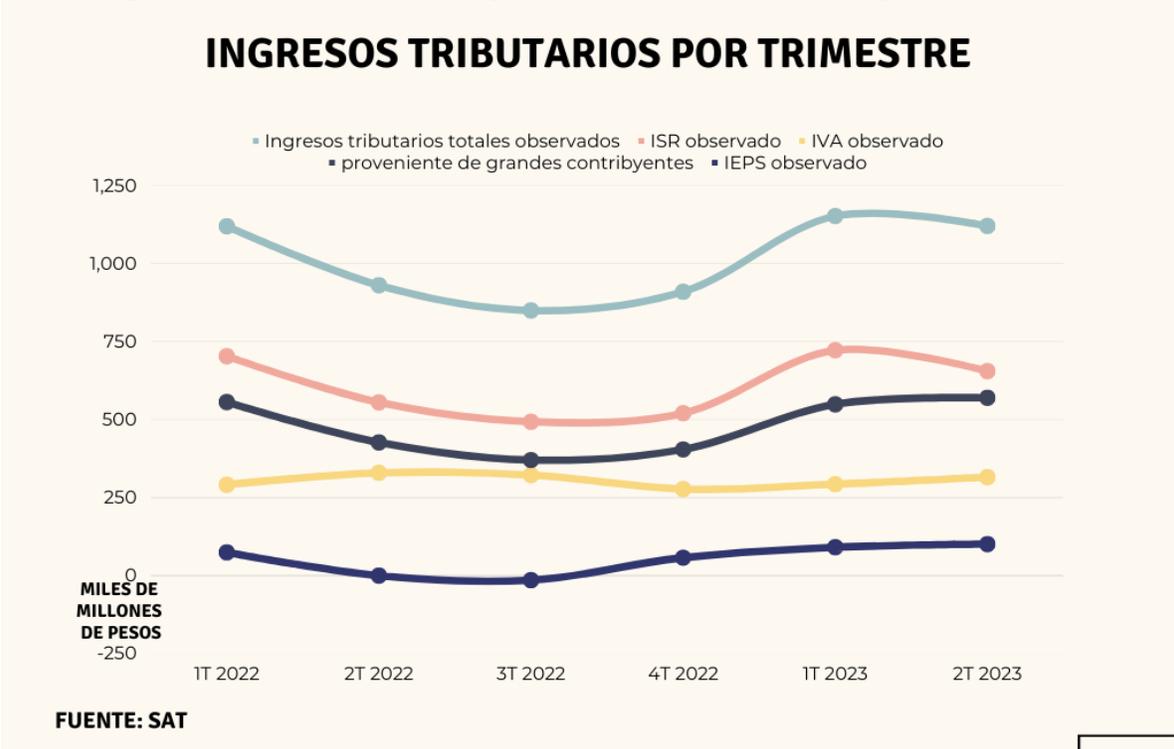
*cifras en miles de millones de pesos

Mientras que el PIB de México aumento el 2.25% referente al primer trimestre de los años 2019 y 2023, existe un incremento de más del 40% tanto para el ISR e IVA previstos por las leyes de ingresos de la Federación de los años 2019 a 2023. Lo anterior refleja una tendencia clara de reforzamiento del poder de recaudación de la Federación.

Un aspecto que cobra relevancia tras el análisis de datos de ingresos tributarios federales por año naturales, es que los grandes contribuyentes representan en tendencia cifras cercanas al 50% del monto total recaudado por la Federación por año natural.

²²² Cfr. INEGI, 2023, México, <https://www.inegi.org.mx/temas/pib/>

Tras el análisis de datos de los ingresos tributarios realmente observados por el SAT, por trimestres a partir del primer trimestre del 2022 y hasta el segundo trimestre de 2023, se concluye que las tendencias en recaudación total, lo recaudado a partir del ISR y lo proveniente de los grandes contribuyentes, tienen aspectos de similitud de comportamiento, mientras que el IVA y el IEPS no comparten dicha tendencia de comportamiento.



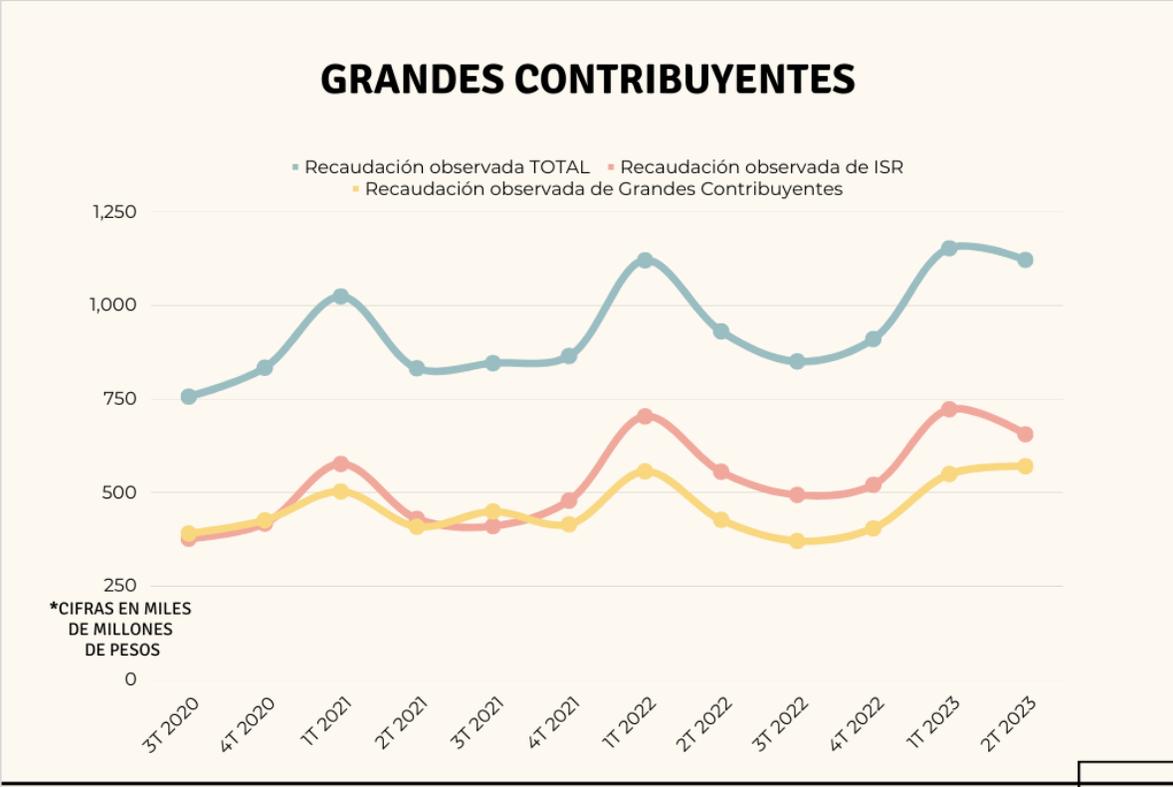
3.6.2 Avances cualitativos.

No obstante, el escenario provocado por la contingencia de salud en el entorno de la pandemia del COVID-19, el poder de recaudación del Estado mexicano encontró gran estabilidad y tendencia de fortalecimiento, lo que se vio reflejado en la económica interna y la contención de los impactos de situaciones extra nacionales en la economía y políticas públicas del país.

Mientras que el PIB de México entre 2019 y 2023 se mantuvo en niveles de estabilidad sin crecimiento importante, los ingresos tributarios de México se han visto incrementados de manera potencial, de acuerdo a los datos de las leyes de ingresos y los proporcionados por el SAT e INEGI. El poder de recaudación de México, y en específico el del ISR y el del IVA en segundo lugar, se han visto fortalecidos, no obstante que el PIB de México ha variado muy poco.

Los grandes contribuyentes son un factor primordial para la estabilidad y fortaleza en el poder de recaudación en México y el mundo, es por ello que a partir de la reforma fiscal de diciembre de 2019 y a partir de 2020 en México se comienzan a recabar y poner a disposición del público en general, datos sobre la recaudación obtenida proveniente de los grandes contribuyentes.

En el siguiente cuadro se exponen los datos aportados por el SAT, referentes a los ingresos tributarios observados en los rubros, totales, provenientes del ISR y provenientes de grandes contribuyentes.



De lo anterior observamos que la recaudación proveniente del ISR y la recaudación total de ingresos tributarios, tienen gran influencia de aquella proveniente de los grandes contribuyentes. Si en los últimos años ha existido un incremento considerable de la recaudación tributaria, se debe en gran medida al comportamiento que han tenido los grandes contribuyentes. Desde el 2020, año en que se comenzó a guardar datos y ponerlos a disposición del público en general de los grandes contribuyentes y hasta el segundo trimestre del 2023, lo recaudado por ISR y lo proveniente de grandes contribuyentes, tienen gran similitud en cuanto a cifras, es decir, lo recaudado por ISR en cifras reales es casi la misma

cantidad que lo proveniente de grandes contribuyentes, teniendo pequeñas diferencias cuantitativas. Por el otro lado, desde 2020 y hasta el segundo trimestre del 2023 los grandes contribuyentes representaron en tendencia cifras cercanas al 50% de los ingresos tributarios de la Federación.

3.6.3 Impacto en la recaudación.

México ha conseguido aumentar su poder de recaudación a partir de la reforma fiscal de 9 de diciembre del 2019, lo que ha reflejado un impacto positivo en la recaudación de impuestos federales, principalmente en el ISR e IVA.

A continuación, se confrontan los ingresos tributarios observados totales y los provenientes del ISR, IVA e IEPS, observados por el SAT en los primeros trimestres de los años 2019 y 2023, en donde se contrasta de manera significativa el impacto en la recaudación Federal.

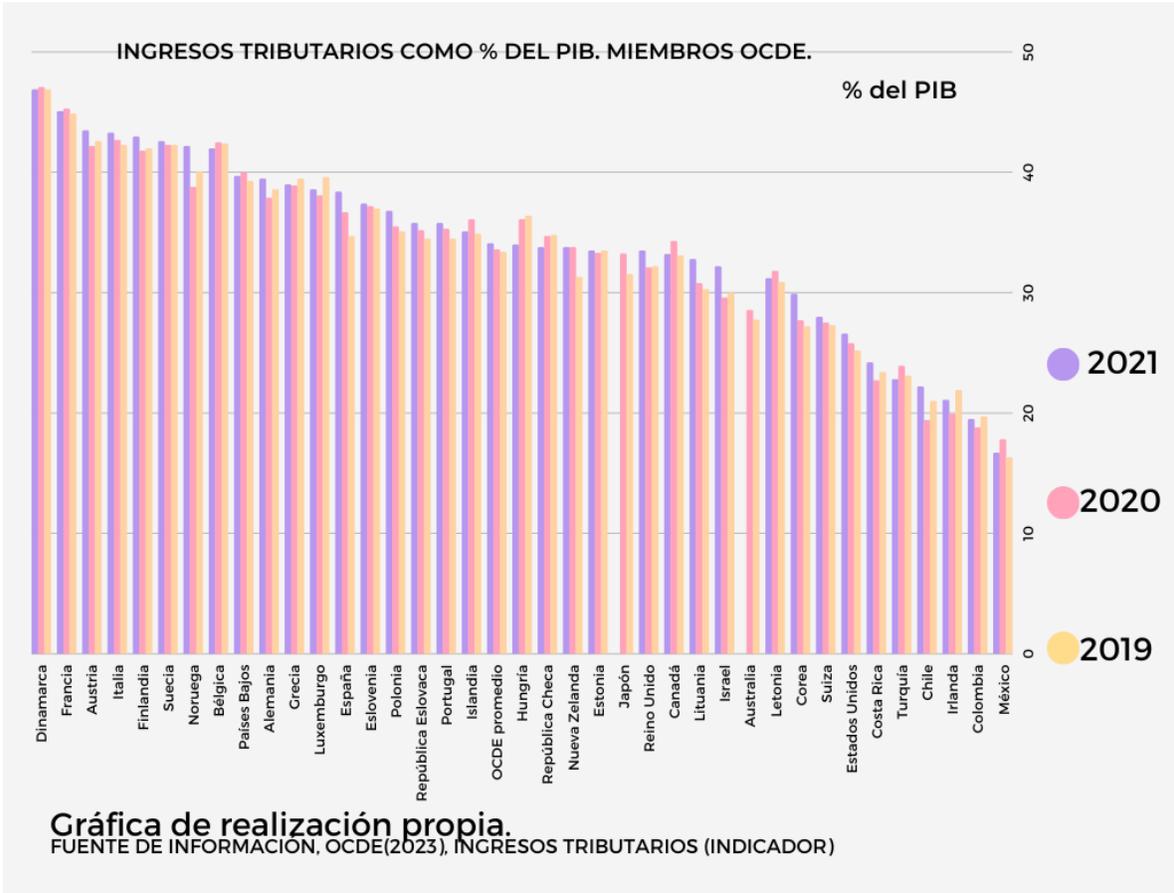
Confrontación ingresos tributarios observados por el SAT en el primer trimestre de 2019 y 2023					
	1T 2019	1T 2023	Diferencia	Factor de incremento	En porcentaje
Ingresos tributarios totales	857.996	1,153.2	295.204	1.3440	34.40%
ISR	464.261	722.8	258.539	1.5568	55.68%
IVA	243.418	293.4	49.982	1.2053	20.53%
IEPS	121.594	90.9	-30.694	0.74756	-25.24%

*cifras en miles de millones de pesos

La reforma fiscal del 9 de diciembre de 2019, la cual introdujo a México las recomendaciones de la OCDE en el marco del Proyecto de BEPS, ha impactado de forma considerable y positiva en los ingresos tributarios federales, principalmente en los provenientes del ISR, lo cual se ve reflejado al confrontar los informes trimestrales del SAT de 2019 y 2023 y las leyes de ingresos de la federación de los ejercicios fiscales de 2019 y 2023.

En el marco de la OCDE se advierte que México es un país con problemas de recaudación, tomando como referencia el indicador de *ingresos tributarios* de la propia OCDE. Desde el 2015 y hasta el 2021 el indicador de ingresos tributarios de México logro aumentar del 15.9%

al 16.7% del PIB²²³. A continuación, se inserta una gráfica donde se exponen los ingresos tributarios como porcentaje del PIB de los países miembros de la OCDE para los años de 2021, 2020 y 2019.



Los resultados de la reforma fiscal de diciembre de 2019 mostraron impacto en la recaudación prevista y realmente observada para los años de 2022 y 2023 principalmente, por lo que, faltaría observar una nueva actualización de los indicadores de la OCDE para determinar el aumento de los ingresos tributarios como porcentaje del PIB para México en los años de 2022 y 2023.

No obstante que la multicitada reforma de diciembre de 2019 ha mostrado avances en principalmente para los años de 2022 y 2023, México se encuentra entre los países con peor desempeño de obtención de ingresos tributarios como porcentaje del PIB, dentro de los miembros de la OCDE. Para el año del 2021 y anteriores, México es el país con peor desempeño dentro del indicador en cuestión.

²²³ Cfr. OCDE (2023), ingresos tributarios (indicador)

La reforma fiscal del 09 de diciembre de 2019, que introdujo a México las recomendaciones de la OCDE en el marco del proyecto para contrarrestar las BEPS, ha dotado a México con instituciones jurídicas tendientes a reforzar el poder de recaudación. El objetivo del proyecto BEPS, tuvo como objetivo combatir las principales prácticas de evasión fiscal identificadas en el marco internacional, así como dotar a los gobiernos de información fiable sobre prácticas de planeación tributaria e intercambio de información para fines fiscales.

Actualmente, México goza de una tendencia de reforzamiento en la estabilidad y poder de recaudación, no obstante, aún faltan mayores esfuerzos tendientes a reforzar la recaudación federal. Sin lugar a dudas, la revelación de esquemas reportables dota de información oportuna y temprana al gobierno, sobre tendencias de planeación fiscal de los grandes contribuyentes. Dicha información debe de ser constantemente atendida para identificar los puntos vulnerables del sistema fiscal mexicano, con el fin de corregir aquellas incoherencias detectadas, antes de que representen daños de difícil reparación para el Estado.

Conclusiones.

1.- Es un derecho de los contribuyentes organizar su situación fiscal, así como utilizar cualquier estrategia que le genere algún beneficio fiscal, siempre que no constituya una infracción a la ley o un delito, por lo que las estrategias fiscales están permitidas en México.

2.- Los efectos de la evasión y elusión fiscal de las grandes empresas multinacionales, representan pérdidas fiscales para los Estados, por cantidades estimadas de entre 100 a 240 mil millones de dólares estadounidenses por año, lo que es equivalente al 4-10% de los ingresos mundiales por concepto del impuesto a las sociedades, según cifras de la OCDE, razón por la que a través de las acciones BEPS se establecen controles para evitar la erosión de la base tributaria que además, se adoptan en nuestra legislación, como es el caso de la regulación de las operaciones reportables, reguladas en el artículo 197 en adelante del CFF.

3.- Los conceptos de evasión y elusión fiscal se diferencian, por su resultado ilícito. La evasión fiscal en general, es el incumplimiento de las obligaciones fiscales, causando una infracción o la comisión de un delito por parte del sujeto incumplido. La elusión fiscal contempla practicas utilizadas para no encuadrar en alguno de los elementos de sujeción a

las disposiciones fiscales, porque el legislador no contempló el supuesto, con el propósito de no crear obligaciones fiscales a cargo del sujeto pasivo.

La evasión fiscal representa vulneraciones directas a la legislación fiscal, mientras que la elusión, aun cuando causa daños a la recaudación de los Estados, no implica vulneraciones directas a las disposiciones fiscales ni incumplimiento de obligaciones a su cargo. La Elusión fiscal se presenta por vacíos en la ley, lo que es responsabilidad del legislador por su omisión en su regulación.

En México las prácticas de evasión fiscal son sancionadas por medio de infracciones o delitos, mientras que la elusión fiscal se encuentra al margen del sistema sancionador mexicano.

4.- La revelación de esquemas reportables tiene como objetivos, evitar el uso de prácticas que constituyan evasión fiscal (elemento de disuasión), así como de obtener información temprana sobre esquemas de planeación fiscal potencialmente agresivos, los sujetos que los operan y aquellos que obtienen los resultados previstos en dichos esquemas. Con la información obtenida por las autoridades fiscales, se pueden prevenir situaciones que pongan en riesgo la recaudación o poder de recaudación del fisco federal, así como corregir las incoherencias o lagunas legales identificadas, que sean utilizadas por las grandes empresas para eludir obligaciones fiscales u obtener beneficios que no le correspondería (elemento de corrección temprana). Con la información obtenida, el legislador debe de identificar y regular los supuestos que no se contemplaron en la ley porque no es suficiente incorporarlos a la RMF.

5.- En cuanto al elemento de disuasión de prácticas de evasión fiscal, la revelación de esquemas reportables representa a los contribuyentes un desaliento para prever actos que sean probablemente constitutivos de infracciones o delitos fiscales en sus esquemas de planeación fiscal. Se incentiva el cumplimiento de las obligaciones fiscales en general, mientras se reduce el interés de los destinatarios de los esquemas reportables para utilizar esquemas potencialmente agresivos. Por lo que el Estado debe brindar servicios eficientes como reflejo de un adecuado manejo de los recursos públicos.

6.- Con relación al elemento de corrección temprana, es necesario la actividad permanente de análisis de datos, por parte de las autoridades fiscales, con el propósito de identificación temprana de las incoherencias y lagunas en el sistema fiscal interno, así como en los tratados internacionales celebrados por México, para su posterior modificación o corrección por medio de reformas fiscales. En este punto, un ineficiente o nulo análisis de datos, así como la no corrección al sistema fiscal mexicano, tendría como resultado, seguir permitiendo la explotación de lagunas legales utilizadas por los contribuyentes para reducir la base tributaria, generando inequidades por no respetar los principios constitucionales, al ser omiso en la regulación de actos o actividades que reflejan capacidad contributiva.

7.- El principal obligado en la revelación de esquemas reportables, es el asesor fiscal. El contribuyente solo se encuentra obligado a reportar un esquema reportable cuando se actualiza alguna de las causas previstas en el artículo 198 del CFF, las cuales contemplan el incumplimiento o inexistencia de supuestos que encuadren en la definición de asesor fiscal, relacionado a un esquema reportable que pretenda ser usado por el contribuyente. Por lo que es necesario delimitar el concepto de asesor fiscal y sobre todo dar los parámetros para considerar que se considera práctica ilegal, de lo contrario es el asesor el que debe acreditar que no es ilegal su actuar y por ende su asesoría.

8.- La revelación de esquemas reportables realizada por los asesores fiscales, no representa una vulneración a la obligación de secrecía profesional, en razón de realizarse en atención a un informe obligatorio que tiene que rendir a las autoridades fiscales, actualizándose la causa de excepción de la obligación de secreto profesional, contenida en el artículo 36 de la Ley Reglamentaria del artículo 5o. constitucional y con relación al ante penúltimo párrafo del artículo 197 del CFF. Sin embargo, en el contrato de prestación de servicios si, se incluye una cláusula de confidencialidad, en nuestra opinión se rompe con esa aparente protección del asesor fiscal y en nuestra opinión si puede prosperar una demanda por revelación de información confidencial y por ende demandarlo por incumplir su promesa de secrecía.

9.- Las sanciones previstas para las infracciones en materia de obligaciones de revelación de esquemas reportables, constituyen un elemento de disuasión para evitar el incumplimiento, las cuales contemplan un límite inferior y un límite superior, con el propósito de que la autoridad fiscal, individualice la sanción a cada caso concreto, atendiendo

a los criterios de gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia del infractor en la comisión del hecho que origina la infracción, y cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad de la conducta infractora.

Las sanciones económicas previstas en materia de revelación de esquemas reportables, no constituyen una violación a la constitución, ya que prevén un límite inferior y un límite superior, con el propósito de que la autoridad fiscal determine una sanción que realmente sirva como elemento disuasorio para el infractor y que se ajuste a su capacidad económica. El que se contemple un límite superior demasiado alto, quiere decir que el legislador considero que el incumplimiento de dichas obligaciones puede atentar contra el interés público.

10.- No se prevén delitos específicos para el caso de incumplimiento de obligaciones de revelación de esquemas reportables.

No obstante, en relación a la materia penal, las autoridades no podrán usar la información obtenida a partir de la revelación hecha por el asesor fiscal o contribuyente, como antecedente en investigación criminal por los delitos previstos en el CFF, con la excepción de aquellos contenidos en los artículos 113 y 113 Bis.

El legislador considero poner una especial atención a los delitos contenidos en los artículos 113 y 113 Bis del CFF, derivado a que ellos contemplan conductas consideradas especialmente dañinas para el sistema fiscal mexicano y la recaudación de impuestos. Las excepciones en materia probatoria en investigaciones criminales por delitos previstos en el CFF, constituyen un importante elemento de disuasión para prever en su planeación fiscal, las conductas delictivas prevista en los artículos 113 y 113 Bis del CFF.

En nuestra opinión, la facultad de utilizar la información revelada como materia probatoria en las investigaciones de los delitos contenidos en los artículos 113 y 113 Bis del CFF, rebasa los objetivos buscados por la acción 12 del BEPS y su introducción a México, violentando, además, las garantías de no autoincriminación y la protección del secreto profesional.

Resulta acertada la decisión del legislador de no introducir delitos específicos en materia de revelación de esquemas reportables, ya que, con la imposición de sanciones monetarias y

no monetarias en la vía administrativa, basta para incentivar el cumplimiento de las obligaciones de divulgación. Debemos trabajar por prácticas preventivas más que represivas.

11.- La reforma fiscal del 09 de diciembre del 2019, en donde se introdujeron a México, diversas recomendaciones de la OCDE en el marco de su proyecto BEPS, dentro de las cuales se encuentra la revelación de esquemas reportables, mismo que ha tenido resultados positivos en el monto de recaudación impositiva y representa un fortalecimiento en el poder de recaudación federal, principalmente en el campo del ISR.

Mientras que el PIB de México aumento en 2.2546% del primer trimestre del 2019 al primer trimestre del 2023, la obtención de ingresos esperados por concepto de ISR e IVA, aumentaron en más del 40% según datos de las leyes de ingresos de la Federación para los años de 2019 y 2023. Lo anterior refleja que, aun cuando el crecimiento económico se ha visto estancado, la recaudación contributiva aumento de forma considerable, principalmente en los ejercicios fiscales del 2022 y 2023.

México aún necesita de mayores esfuerzos para incrementar su poder de recaudación, en contraste con niveles internacionales. Los informes e indicadores de la OCDE, determinan a México como un país con escasa obtención de ingresos tributarios como porcentaje del PIB, siendo el país con el indicador referido más bajo entre los países miembros de la OCDE. Debemos de resaltar que los informes e indicadores de la OCDE en materia de ingresos tributarios como porcentaje del PIB, reflejan datos de hasta el 2021, faltando aún observar los avances obtenidos por México en los ejercicios fiscales del 2022 y 2023 en los indicadores referidos.

12.- Con la reforma fiscal en cuestión, no se erradicaron las practicas ni de evasión, ni de elusión fiscal. Lo que se logro fue dotar al Estado mexicano de herramientas para combatirlas, reduciendo la posibilidad de erosionar la base tributaria o trasladar los beneficios de manera indebida, y teniendo como resultado una mayor recaudación de impuestos federales, además de un panorama de fortalecimiento en el poder de recaudación federal.

Los resultados a partir de la información recopilada en materia de obligaciones de revelación de esquemas reportables, depende del constante análisis de datos que realicen las autoridades fiscales.

En el siguiente cuadro se comparan las variaciones que han sufrido el PIB de México, así como los ingresos tributarios observados por el SAT del primer y segundo trimestre de los años de 2019 y 2023, con el propósito de observar el crecimiento que han tenido dichos rubros desde 2019 hasta 2023.

**Cifras en Miles de millones de pesos mexicanos	PIB México (INEGI)	Ingresos Tributarios Totales observados por SAT	Ingresos por ISR observados	Ingresos por IVA observados
1T 2019	24,208.7565	857.996	464.261	243.418
1T 2023	24,754.5755	1,153.2	722.8	293.4
Diferencia en %	+2.2546%	+34.4062%	+55.6882%	+20.5334%
2T 2019	24,160.3366	836.103	462.963	234.514
2T 2023	24,962.2886	1,121.9	655.8	316.1
Diferencia en %	+3.3192%	+34.1820%	+41.6527%	+34.7893%

Del cuadro anterior podemos percatarnos que el PIB de México no encuentra grandes variaciones entre los datos del 2019 a 2023, mientras que los ingresos tributarios observados por el SAT, se han visto incrementados en un factor aproximado del 34% en el rubro de ingresos totales. La obtención de ingresos tributarios por ISR se ha aumentado de manera importante, teniendo una variación positiva del 55% al confrontar las cifras de los primeros trimestres de los años de 2019 y 2023.

Lo anterior es muestra clara de una tendencia de fortalecimiento en el poder de recaudación del fisco federal. El que dicha tendencia siga a la alza, necesita de esfuerzos constantes de políticas públicas, así como de análisis de datos con el propósito de identificar los puntos de oportunidad y fortalezas de México.

Fuentes.

BIBLIOGRAFÍA.

- 1.- BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel, *Obligaciones civiles*, 6a. ed., México, Oxford, 2010.
- 2.- BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las garantías individuales*, México, Porrúa, 2001.
- 3.- CAMPOS DOMÍNGUEZ, Fernando Gerardo, Et al, coords., *Entre libertad y castigo: dilemas del estado contemporáneo*, México, Facultad de Derecho-UNAM, 2011.
- 4.- CONTRERAS BUSTAMANTE, Raúl y de la Fuente Rodríguez Jesús, coords., *Diccionario Jurídico*, Ciudad de México, Tirant lo Blanch, 2019.
- 5.- CONTRERAS BUSTAMANTE, Raúl y De la Fuente Rodríguez, Jesús, coords., *Enciclopedia Jurídica de la Facultad de Derecho*. UNAM, Tomo XV, Ciudad de México, Porrúa, 2018.
- 6.- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y Delgadillo Lozano, Sihemi, *Principios de derecho tributario*, 6a. ed., México, Limusa, 2019.
- 7.- DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 19va. ed., México, Porrúa, 2001.
- 8.- DE PINA VARA, Rafael, *Diccionario de Derecho*, 36va. ed., México, Porrúa, 2007.
- 9.- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, Ciudad de México, McGraw-Hill, 2000.
- 10.- FONSECA LUJÁN, Roberto Carlos, *Garantías Constitucionales*, Ciudad de México, Tirant lo Blanch, 2020.
- 11.- GÓMEZ COTERO, José de Jesús, *La simulación tributaria, análisis jurídico y sociológico*, 2da ed., México, Themis, 2021.
- 12.- MARGAIN MANATOU, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 8a. ed., México, Universidad Potosina, 1985.
- 13.- OLMEDO CASTILLO, Javier Eliott, *La acción 12 del BEPS y revelación de esquemas reportables en México*, México, Thomson Reuters, 2020.
- 14.- ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, *Primer curso de derecho tributario mexicano*, México, Porrúa, 2004.
- 15.- RANDO CASERMEIRO, Pablo, *La distinción entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador, un análisis de política jurídica*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2010.

- 16.- RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Manual de derecho fiscal*, México, UNAM-IIIJ, 2020.
- 17.- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho fiscal*, 3a. ed., México, Oxford, 2014.
- 18.- ROJINA VILLEGAS, Rafael, *Compendio de derecho civil. Teoría general de las obligaciones*, 30 a ed., México, Porrúa, 2012.
- 19.- SÁNCHEZ PIÑA, José de Jesús, *Nociones de derecho fiscal*, 10a. ed., México, Publicaciones PACJ, 2015.
- 20.- SÁNCHEZ VEGA, Javier Alejandro, *La estrategia fiscal y el fideicomiso. Esquemas reportables al SAT*, México, IMCP, 2021.
- 21.- VALLARTA, Ignacio L., *Cuestiones Constitucionales*, tomo I, México, Imp. De J. J. Terrazas, San José de García, 1894.
- 22.- VÁZQUEZ DEL MERCADO, Oscar, *Contratos Mercantiles*, 16a. edición, México, Porrúa, 2017.
- 23.- VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho fiscal parte general e impuestos*, México, Oxford, 2016.
- 24.- VILLAVICENCIO MACÍAS, Juan Carlos, *Las garantías judiciales en el sistema interamericano de derechos humanos*, México, CNDH, 2016, Colección Sistema Interamericano de Derechos Humanos.

HEMEROGRAFÍA.

- AGUILAR MILLÁN, Federico, “Acuerdos híbridos en materia fiscal”, *Fisco actualidades*, IMCP, núm. 19, enero de 2016.
- ESPINOZA MELET, Manuel, “El secreto profesional”, *Anuario*, Venezuela, volumen 36, año 2013.
- JIMÉNEZ, Adolfo Martín y Calderón Carrero, José Manuel, “El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”): ¿El final, el principio del final o el final del principio?”, *Quincena Fiscal*, enero, 2014.
- MENDOZA LÓPEZ, Doris Teresita, “El multilateralismo del siglo XXI”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, nueva serie, año LV, número 163, enero-abril de 2022.
- MENDOZA LÓPEZ, Doris Teresita, “La Lucha del derecho internacional tributario contra la planeación fiscal agresiva”, *IIIJ*, Volumen XVI, enero-diciembre 2016.

MUL ENCALADA, Jennifer, “Planeación fiscal”, *Contaduría Pública IMCP*, mayo, 2011.

NATERA, Christian R., “¿Qué es BEPS?”, *Contaduría Pública*, IMCP, marzo, 2017.

NOLASCO, Santiago, “Ingresos tributarios representaron 13.3% del PIB en el 2022”, *El economista*, 03 febrero de 2023.

OCDE, “¿Se acabó el juego para evitar el CRS! La OCDE adopta reglas de declaración de impuestos para asesores”, marzo de 2018.

OCDE, “Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios”, París, noviembre de 2016.

OCDE, “Declaración final de Seúl, Tercera Reunión del Foro OCDE sobre Administración Tributaria”, septiembre 2006.

OCDE, “informe de 2015 sobre reglas de divulgación obligatoria”, 2015.

OCDE, “Marco Inclusivo de BEPS, una respuesta global a un problema global”, julio de 2018.

OCDE, “Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios”.

OCDE, “Proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación”, noviembre de 2014.

OCDE, “Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting”, junio de 2023.

PRODECON, “Carta de los Derechos del Contribuyente”, México, 2016.

RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, “Evasión fiscal”, *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, núm. 100, 2001.

RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio, «Obligaciones fiscales» en *Boletín de Derecho Comparado*, México, Ciudad de México, 1997, XC.

ROSEMBUJ, Tulio, “La erosión de la base imponible y el desplazamiento de beneficios”, *El Fisco*, Barcelona, Número 204, diciembre, 2013.

TORRES RIVERO, Alejandro, “Reflexiones en torno a la planeación fiscal, el abuso del derecho y defraudación fiscal en México”, *Jurídica anuario del departamento de derecho de la universidad iberoamericana*, núm 32, 2002.

MONTERROSA, FATIMA, “El verdadero hoyo fiscal. 400 grandes empresas (casi) no pagan impuesto”, *Emeequis*, México, octubre, 2009.

NAVARRO, MARÍA FERNANDA, “SAT confisca 1,000 millones por Panama Papers y Bahamas Leaks”, *Forbes México*, México, 7 de diciembre del 2017.

TOURLIERE, MATHIEU, “Pandora Papers: El club de los millonarios mexicanos, todo queda en familias”, *Proceso*, México, 3 de octubre de 2021.

TESIS DE GRADO.

ALCÁNTARA SALAZAR, Adriana y Farfán Martínez Aurora Violeta, Procedimiento del SAT de una visita domiciliaria, Estado de México, 2019, Tesis, UNAM, Facultad de Estudios Superiores Cuautitlán.

ROMERO NAVA, Natalia, La figura del acreditamiento en la ley del impuesto empresarial a tasa única y su naturaleza jurídica, Ciudad de México, 2012, Tesis, UNAM, Facultad de Derecho.

LEGISLACIÓN.

Anexo 1-A, Resolución Miscelánea Fiscal para el 2023.

Código Civil Federal, 1928, México.

Código de Comercio, 1889, México.

Código Fiscal de la Federación, 1981, México.

Código Penal Federal, 1931, México.

Código Penal para el Distrito Federal, 2002, Ciudad de México.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 1917, México.

Convención Americana Sobre Derechos Humanos, 1969, Costa Rica

Directiva (UE) 2018/822 del consejo, 2018, artículo 8 Bis Ter, apartado 5, Unión Europea.

Ley 10/2020, 2020, España.

Ley 58/2003, 2003, España.

Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2018, 2017, México.

Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2019, 2018, México.

Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2020, 2019, México.

Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2021, 2020, México.

Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2022, 2021, México.
Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2023, 2022, México.
Ley del Impuesto al Valor agregado, 1978, México.
Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2013, México.
Ley Federal de los Derechos del contribuyente, 2005, México.
Ley reglamentaria del artículo 5o. constitucional, relativo al ejercicio de las profesiones en la ciudad de México, 1945, México.
Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, 2022, México.
Tercera resolución miscelánea fiscal para 2020, 2020, México.

TESIS DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN.

Tesis [A.]: 1a. CCLXXXII, *Semanario judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, tomo 1, diciembre de 2012, p. 529. Reg. digital 2002353.
Tesis [A.]: 1a. XXXI/2017 (10a.), *Semanario judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, tomo I, marzo de 2017, p. 446, Reg. digital 2013868.
Tesis [A.]: I.11o.C.47 C (10a.), T.C.C., *Semanario judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo II, marzo 2014, p. 1893. Reg. digital 2006064.
Tesis [A.]: I.15o.A.116 A, T.C.C., *Semanario judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XXIX, abril de 2009, p. 1977. Reg. digital 167334.
Tesis [A.]: I.1o.A.288 A, T.C.C., *Seminario judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima época, tomo III, enero de 2020, p. 2450. Reg. digital 2021404.
Tesis [A.]: III.5o.A.20 A, T.C.C., *Seminario judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima época, Tomo IV, junio de 2016, p. 2895. Reg. digital 2011918.
Tesis [A.]: VII.2o.C.67 K (10a.), T.C.C., *Semanario judicial de la Federación y su Gaceta*, Decima Época, tomo III, noviembre de 2019, p. 2304. Reg. digital 2021091.
Tesis [A.]: XV.3o.11 A (10a.), T.C.C., *Semanario judicial de la Federación y su Gaceta*, Undécima Época, tomo V, junio de 2021, p. 5053. Reg. digital 2023219.
Tesis [A.]: I.1o.A.E.194 A (10a.), T.C.C., *Seminario judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, Libro 38, Tomo IV, enero de 2017, p.2721. Reg. Digital 2013587.
Tesis [A.]: I.3o.C.158 C, T.C.C., *Seminario judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo VIII, agosto de 1998, p. 910, registro digital 195740.

Tesis [A]: I.3o.C.698 C, T.C.C., *Seminario judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, tomo XXVIII, septiembre de 2008, p. 1411. Reg. digital 168790.

Tesis [A]: I.4o.A.57 A (10a.), T.C.C., *Seminario judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima época, Libro XX, mayo de 2013, p. 2027, registro digital 2003696.

Tesis [J.]: 2a./J. 28/2020 (10a.), *Semanario judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, tomo I, octubre de 2020, p. 780. Reg. digital 2022218.

Tesis [J.]: P./J. 48/2014 (10a.), *Semanario judicial de la Federación y su Gaceta*, Décima Época, tomo I, octubre de 2014, p. 5. Reg. digital 2007547.