



Revelación de Esquemas Reportables



La revelación de esquemas reportables, consiste en la obligación impuesta a los contribuyentes y a los asesores fiscales de proporcionar información sobre temas que las autoridades fiscales han identificado como áreas de riesgo o mejor conocidas como planeaciones fiscales agresivas, las cuales le son necesarias identificar previamente a su implementación con la finalidad de evaluar su viabilidad, dar a conocer a los contribuyentes y asesores fiscales su criterio y disuadir su implementación.

Esta obligación tiene como antecedente el reporte final de la **Acción 12 del Proyecto BEPS** (Erosión de la base imponible y traslado de beneficios) de la **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)**, que reconoce que la falta de información completa, relevante y oportuna sobre las estrategias de planeación fiscal agresiva es uno de los principales retos que enfrentan actualmente las autoridades fiscales alrededor del mundo, y que el acceso oportuno a esa información permite que las autoridades fiscales respondan de forma rápida a los riesgos fiscales, por lo que recomienda exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.



En concordancia a lo anterior, el **9 de diciembre de 2019** se publicó en el **Diario Oficial de la Federación (DOF)** el **Decreto que adiciona al Código Fiscal de la Federación (CFF)** un nuevo Título Sexto denominado "De la revelación de esquemas reportables" (**Artículos del 197-202 del CFF**). Dentro de dicho Título se establece la obligación a cargo de los asesores fiscales de revelar los esquemas reportables generalizados y personalizados al **Servicio de Administración Tributaria (SAT)**.

En términos de las disposiciones transitorias contenidas en dicho Decreto, los plazos previstos para cumplir con las disposiciones del Título Sexto, empezarán a computarse a partir del **1º de enero de 2021**. Los esquemas reportables que deberán ser revelados son los diseñados, comercializados, organizados, implementados o administrados a partir del **año 2020**, o con anterioridad a dicho año cuando alguno de sus efectos fiscales se refleje en los ejercicios fiscales comprendidos a partir de **2020**. En este último supuesto los contribuyentes serán los únicos obligados a revelar.

El pasado **18 de noviembre de 2020** se publicó en el **DOF**, la **Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020**, dentro de la cual, se incluyó el **Capítulo 2.22**. De la revelación de esquemas reportables, en el que se establecen las reglas generales para el cumplimiento de las obligaciones en esta materia y se publicaron los formatos para la presentación de las declaraciones correspondientes. No obstante, a la fecha no se ha implementado la plataforma virtual para la presentación electrónica de estas declaraciones por lo que deberán presentarse en la oficialía de partes en tanto no quede habilitada la misma.

Ahora bien, el **artículo 197 del CFF** dispone que los asesores fiscales se encuentran obligados a revelar los esquemas reportables generalizados y personalizados.

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

Los asesores fiscales obligados son aquéllos que se consideren residentes en **México o residentes en el extranjero** que tengan un establecimiento permanente en territorio nacional de conformidad con la **Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)**, siempre que las actividades atribuibles a dicho establecimiento permanente sean aquéllas realizadas por un asesor fiscal. **Existe la obligación de revelar un esquema reportable, sin importar la residencia fiscal del contribuyente, siempre que éste obtenga un beneficio fiscal en México.**



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

- I.** Evite que autoridades extranjeras intercambien **información fiscal o financiera** con las autoridades fiscales mexicanas.
- II.** Evite la aplicación del **artículo 4-B o del Capítulo I, del Título VI, de la LISR.** (Regímenes Fiscales Preferentes).
- III.** Consista en uno o más actos jurídicos que permitan transmitir **pérdidas fiscales pendientes de disminuir de utilidades fiscales**, a personas distintas de las que las generaron.
- IV.** Consista en una **serie de pagos u operaciones interconectados que retornen la totalidad o una parte del monto del primer pago** que forma parte de dicha serie, a la persona que lo efectuó o alguno de sus socios, accionistas o partes relacionadas.
- V.** Involucre a un **residente en el extranjero** que aplique un convenio para evitar la doble imposición suscrito por México, **respecto a ingresos que no estén gravados en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente.** Lo dispuesto en esta fracción también será aplicable cuando dichos ingresos se encuentren gravados con una tasa reducida en comparación con la tasa corporativa en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente.
- VI.** Involucre operaciones entre partes relacionadas en las cuales: **a)** Se trasmitan activos intangibles difíciles de valorar; **b)** Se lleven a cabo reestructuraciones empresariales, en las cuales no haya contraprestación por la transferencia de activos, funciones y riesgos o cuando como resultado de dicha reestructuración, los contribuyentes que tributen de conformidad con el Título II de la LISR, reduzcan su utilidad de operación en más del 20%. **c)** Se transmitan o se conceda el uso o goce temporal de bienes y derechos sin contraprestación a cambio o se presten servicios o se realicen funciones que no estén remunerados; **d)** No existan comparables fiables, por ser operaciones que involucran funciones o activos únicos o valiosos; **e)** Se utilice un régimen de protección unilateral concedido en términos de una legislación extranjera.

- VII.** Se evite constituir un establecimiento **permanente en México en términos de la LISR** y los tratados para evitar la doble tributación suscritos por México.
- VIII.** Involucre la transmisión de un **activo depreciado total o parcialmente**, que permita su depreciación por otra parte relacionada.
- IX.** Cuando involucre un mecanismo híbrido definido de conformidad con la **fracción XXIII del artículo 28 de la LISR.**
- X.** Evite la identificación del **beneficiario efectivo de ingresos o activos.**
- XI.** Cuando se tengan pérdidas fiscales cuyo plazo para realizar su disminución de la **utilidad fiscal esté por terminar conforme a la LISR** y se realicen operaciones para obtener utilidades fiscales a las cuales se les disminuyan dichas pérdidas fiscales y dichas operaciones le generan una deducción autorizada al contribuyente que generó las pérdidas o a una parte relacionada.
- XII.** Evite la aplicación de la tasa adicional del **10% prevista en los artículos 140, segundo párrafo; 142, segundo párrafo de la fracción V; y 164 de la LISR.**
- XIII.** En el que se otorgue el uso o goce temporal de un bien y el arrendatario a su vez **otorgue el uso o goce temporal del mismo bien al arrendador o una parte relacionada de este último.**
- VIV.** Involucre operaciones cuyos **registros contables y fiscales presenten diferencias mayores al 20%**, exceptuando aquéllas que surjan por motivo de diferencias en el cálculo de depreciaciones.

Se entiende por esquemas reportables generalizados, aquéllos que buscan comercializarse de manera masiva a todo tipo de contribuyentes o a un grupo específico de ellos, y aunque requieran mínima o nula adaptación para adecuarse a las circunstancias específicas del contribuyente, la forma de obtener el beneficio fiscal sea la misma. Se entiende por esquemas reportables personalizados, aquéllos que se diseñan, comercializan, organizan, implementan o administran para adaptarse a las circunstancias particulares de un contribuyente específico.

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

En los casos previstos en el párrafo anterior, dicho asesor deberá emitir una constancia, en los términos de las disposiciones generales que para tal efecto expida el **SAT**, a los demás asesores fiscales, que indique que ha revelado el esquema reportable, a la que se deberá anexar una copia de la declaración informativa a través de la cual se reveló el esquema reportable, así como una copia del acuse de recibo de dicha declaración y el certificado donde se asigne el número de identificación del esquema.

En caso que un esquema genere beneficios **fiscales en México pero no sea reportable de conformidad con el artículo 199 del CFF** o exista un impedimento legal para su revelación por parte del asesor fiscal, éste deberá expedir una constancia, en los términos de las disposiciones generales que para tal efecto expida el **SAT**, al contribuyente en la que justifique y motive las razones por las cuales lo considere no reportable o exista un impedimento para revelar, misma que se deberá entregar dentro de los 5 días siguientes al día en que se ponga a disposición del contribuyente el esquema reportable o se realice el primer hecho o acto jurídico que forme parte del esquema, lo que suceda primero.

La revelación de esquemas reportables no constituirá una violación a la obligación de guardar un secreto conocido al amparo de alguna profesión de conformidad al **artículo 197 del CFF**.

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



Los contribuyentes se encuentran obligados a revelar los esquemas reportables en los siguientes supuestos:

- I.** Cuando el asesor fiscal no le proporcione el número de identificación del esquema reportable emitido por el **SAT**, ni le otorgue una constancia que señale que el esquema no es reportable.
- II.** Cuando el esquema reportable haya sido **diseñado, organizado, implementado y administrado por el contribuyente.**
- III.** Cuando el **contribuyente obtenga beneficios fiscales en México** de un esquema reportable que haya sido diseñado, comercializado, organizado, implementado o administrado por una persona que no se considera asesor fiscal.
- IV.** Cuando el **asesor fiscal sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional de conformidad con la LISR**, o cuando teniéndolo, las actividades atribuibles a dicho establecimiento permanente no sean aquéllas realizadas por un asesor fiscal.
- V.** Cuando **exista un impedimento legal para que el asesor fiscal revele el esquema reportable.**
- VI.** Cuando **exista un acuerdo entre el asesor fiscal y el contribuyente** para que sea este último el obligado a revelar el esquema reportable.

La revelación de un esquema reportable, debe incluir la siguiente información:

- I.** Nombre, denominación o razón social, y la clave en el **registro federal de contribuyentes del asesor fiscal o contribuyente que esté revelando el esquema reportable.** En caso que el asesor fiscal revele el esquema reportable a nombre y por cuenta de otros asesores fiscales, se deberá indicar la misma información de éstos.
- II.** En el caso de **asesores fiscales o contribuyentes que sean personas morales** que estén obligados a revelar, se deberá indicar el nombre y clave en el **Registro Federal de Contribuyentes** de las personas físicas a las cuales se esté liberando de la obligación de revelar de conformidad con el párrafo quinto del **artículo 197 y fracción II del artículo 198 del CFF.**
- III.** Nombre de los representantes **legales de los asesores fiscales y contribuyentes.**

- IV.** En el caso de esquemas reportables personalizados que deban ser revelados por el asesor fiscal, **se deberá indicar el nombre, denominación o razón social del contribuyente potencialmente beneficiado** por el esquema y su clave en el registro federal de contribuyentes.
- V.** En el **caso de esquemas reportables que deban ser revelados por el contribuyente**, se deberá indicar el nombre, denominación o razón social de los asesores fiscales en caso de que existan.
- VI.** Descripción detallada del **esquema reportable y las disposiciones jurídicas nacionales o extranjeras aplicables.**
- VII.** Una descripción detallada del **beneficio fiscal obtenido o esperado.**
- VIII.** Indicar el nombre, denominación o razón social, clave en el **Registro Federal de Contribuyentes** y cualquier otra información fiscal de las **personas morales o figuras jurídicas que formen parte del esquema reportable revelado.** Adicionalmente, indicar cuáles de ellas han sido creadas o constituidas dentro de los últimos dos años de calendario, o cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido o enajenado en el mismo periodo.
- IX. Los ejercicios fiscales** en los cuales se espera implementar o se haya implementado el esquema.
- X.** En el caso de los esquemas reportables a los que se refiere la **fracción I del artículo 199 del CFF**, adicionalmente se deberá revelar la información fiscal o financiera que no sea objeto de intercambio de información en virtud del esquema reportable.
- XI.** En caso de las declaraciones informativas complementarias, indicar el número de identificación del esquema reportable que haya sido revelado por otro **asesor fiscal y la información que considere pertinente para corregir o complementar la declaración informativa presentada.**
- XII.** Cualquier otra información que el **asesor fiscal o contribuyente consideren relevante para fines de su revisión.**
- XIII.** Cualquier otra información adicional que se solicite en los términos del **artículo 201 del CFF.**

Adicionalmente, en el caso de reportes de mecanismos que eviten la aplicación de los esquemas reportables establecidos en el **artículo 199 del CFF**, se deberá revelar el mecanismo a través del cual se evitó la referida aplicación, además de la información sobre el esquema que proporciona beneficios fiscales en México.

La revelación de un esquema reportable, no implica la aceptación o rechazo de sus efectos fiscales por parte de las autoridades fiscales. La información presentada y que sea estrictamente indispensable para el funcionamiento del esquema, en ningún caso podrá utilizarse como antecedente de la investigación por la posible comisión de los delitos previstos en el **CFF**, salvo tratándose de los delitos previstos en los **artículos 113 y 113 Bis del CFF**. La información obtenida deberá tratarse en los términos del **artículo 69 del CFF**.

Los esquemas reportables generalizados deberán ser revelados a más tardar dentro de los **30 días siguientes al día en que se realiza el primer contacto para su comercialización**. Se entiende que se realiza el primer contacto para su comercialización, cuando se toman las medidas necesarias para que terceros conozcan la existencia del esquema. **Los esquemas reportables personalizados deberán ser revelados a más tardar dentro de los 30 días siguientes al día en que el esquema esté disponible para el contribuyente para su implementación**, o se realice el primer hecho o acto jurídico que forme parte del esquema, lo que suceda primero.



El **SAT** otorgará al **asesor fiscal o contribuyente obligado a revelar**, un número de identificación por cada uno de los esquemas reportables revelados. El **SAT** emitirá una copia de la declaración informativa a través de la cual se reveló el esquema reportable, un acuse de recibo de dicha declaración, así como un certificado donde se asigne el número de identificación del esquema.

La autoridad fiscal podrá solicitar información adicional a los asesores fiscales y contribuyentes, quienes deberán presentar dicha información o una manifestación bajo protesta de decir verdad que señale que no se encuentran en posesión de la misma, en un plazo máximo de **30 días a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación del requerimiento de información adicional**. Si no se atiende dicho requerimiento, se hace de forma incompleta o extemporánea, procederá la sanción correspondiente.

El asesor fiscal que haya revelado un esquema reportable se encuentra obligado a proporcionar el número de identificación del mismo, emitido por el **SAT**, a cada uno de los contribuyentes que tengan la intención de implementar dicho esquema. **Los contribuyentes que implementen un esquema reportable se encuentran obligados a incluir el número de identificación del mismo en su declaración anual correspondiente al ejercicio en el cual se llevó a cabo el primer hecho o acto jurídico para la implementación del esquema reportable y en los ejercicios fiscales subsecuentes cuando el esquema continúe surtiendo efectos fiscales**. Adicionalmente, el contribuyente y el asesor fiscal deberán informar al **SAT** cualquier modificación a la información reportada, realizada con posterioridad a la revelación del esquema reportable, dentro de los 20 días siguientes a dicha modificación.

En caso que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación de conformidad con la **fracción XI del artículo 42 del CFF**, los asesores fiscales estarán obligados a proporcionar la documentación e información que soporte que han cumplido con las obligaciones en esta materia.

Las infracciones y sanciones en materia de revelación de esquemas reportables se establecen en los artículos **82-A, 82-B, 82-C y 82-D del CFF** con multas que van desde los **\$15,000.00** hasta los **\$20,000,000.00**.



CONCLUSIÓN

La revelación de esquemas reportables es una obligación a cargo de los asesores fiscales y/o de los contribuyentes para informar a la **autoridad fiscal cualquier planeación que es considerada agresiva para que pueda conocerlas en el tiempo adecuado para pronunciar su criterio y, en su caso, ejercer de forma pronta y expedita las facultades de comprobación fiscal a los contribuyentes que ejecuten estos esquemas y así obtener una mayor recaudación tributaria.**

Adicionalmente, con la inclusión de las obligaciones de revelación de esquemas reportables y de las sanciones en caso de incumplirlas, se pretende inhibir la implementación de planeaciones fiscales agresivas por parte de asesores fiscales y contribuyentes.

Cordialmente,
Área Legal de Kreston BSG® México

Para más información escribenos a contacto@krestonbsg.com.mx

Autor: Luz Edelmira Muñoz Herrera, Asociada Legal Corporativo de sede León.

Nuestro objetivo es generar una red de confianza con nuestros clientes para ser el apoyo en alcanzar objetivos empresariales. Somos una red de firmas con presencia en más de 115 países, expertos en ofrecer servicios de consultoría fiscal, auditoría, legal y contable a nivel nacional e internacional. Todo lo escrito en este espacio es para el beneficio de los lectores, sin embargo, para una aplicación correcta de temas específicos es necesario recurrir a nuestros especialistas. Para más información visita www.krestonbsg.com.mx