

Análisis sobre la (in) constitucionalidad de los esquemas reportables

Hugo CARRASCO IRIARTE¹

Martha Elba DÁVILA PÉREZ²

Sumario

I. *Antecedentes*. II. *Esquema legislativo*. III. *Derecho comparado*. IV. *Marco conceptual*. V. *La utilización de nuevas tecnologías en el cumplimiento de la obligación de esquemas reportables*. VI. *Análisis de constitucionalidad*. VII. *Conclusiones*. VIII. *Fuentes de información*.

Resumen

El Derecho Fiscal mexicano ha cambiado sustancialmente a partir de la reforma que entró en vigor en el año 2014. A partir de ese momento, se han efectuado cambios estructurales en la forma de recau-

Abstract

Mexican tax law has changed substantially since the reform that came into effect in 2014. Since then, structural changes have been made in the way public resources are collected. Figu-

¹ Licenciado en Derecho con especialidad en Finanzas Públicas y Maestro en Derecho, todos estos estudios en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM). Doctorado en Derecho por el Instituto Nacional de Desarrollo Jurídico. Magistrado de Sala Regional del Tribunal de Justicia Administrativa (antes Tribunal Fiscal de la Federación). Coordinador Auxiliar en la Coordinación Jurídica Sectorial de la SCT. Director de lo Contencioso, en la Dirección General de Servicios Jurídicos del entonces Departamento del Distrito Federal. Director General en la Primera Visitaduría de la CDH del entonces DF. Administrador Local Jurídico de Ingresos de la SHCP. Magistrado de la Sala Ordinaria del Tribunal de lo Contencioso Administrativo de la CdMx. Titular por oposición de la Cátedra de Derecho Fiscal y Profesor de medio tiempo en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México. Profesor en el Instituto Tecnológico Autónomo de México del ITAM y Conferencista en diversas universidades del país. Correo electrónico: hugo.carrasco.iriarte@hotmail.com.

² Abogada, doctora en Derechos Humanos y máster en Derecho Fiscal; catedrática, jurado, directora de tesis en diversas universidades, entre ellas la Universidad de Guanajuato y la Universidad Nacional de La Plata, Argentina. Ha recibido el Reconocimiento *Ius Semper Loquitur* del Consejo Consultivo de Abogadas y Abogados de Aguascalientes, el Premio Nacional de Investigación en materia laboral y la distinción al mérito jurisdiccional otorgado por la Comisión de Igualdad de Género del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en donde desde el año 2012, se desempeña como Secretaria de Acuerdos. Correo electrónico: marthadavilap1@gmail.com.

dar los recursos públicos. Figuras como la firma electrónica avanzada para usos impositivos, la materialidad de operaciones fiscales, la contabilidad electrónica y los sellos digitales fueron introducidas. Éstas se han reforzado con otros conceptos como el de razón de negocios, la carta porte y los esquemas reportables. A partir del 1 de enero de 2021, los asesores fiscales y/o contribuyentes están obligados a revelar a las autoridades fiscales los esquemas diseñados, comercializados, organizados, implementados o administrados. Es necesario su análisis a fin de determinar el origen de esta obligación y si se respetan o no los derechos de los contribuyentes, así como la forma en la que la tecnología ha modificado las formas de fiscalización y cumplimiento de las obligaciones.

Palabras Clave

Asesor fiscal. BEPS. Esquema reportable. Código Fiscal de la Federación. Derecho Fiscal. Derechos de los contribuyentes. Fiscalidad internacional. Justicia fiscal. Multa fiscal excesiva. Paraísos fiscales. Reforma fiscal. Tecnologías de la información.

res such as materially to distort income, electronic accounting and digital stamps were introduced. These have been reinforced with other concepts such as business purpose, bill of lading and reportable schemes. Since January 1, 2021, tax advisors and/or taxpayers are required to disclose the schemes designed, marketed, organized, implemented or administered. Its analysis is necessary in order to determine the origin of this obligation and whether or not the rights of taxpayers are respected.

Key Words

Tax advisor. BEPS. Reportable scheme. Federal Tax Code. Tax law. Taxpayers' rights. Tax justice. Excessive tax penalty. Tax havens. International taxation. Tax reform. Information technology.

I. ANTECEDENTES

El estado de la justicia fiscal ha denunciado constantemente que el mundo pierde más de 427 mil millones de dólares en impuestos al año a causa del abuso fiscal internacional. De este monto, más de la mitad se atribuye a que las empresas multinacionales transfieren sus ganancias a paraísos fiscales y, el restante, a causa de que las personas ocultan activos e ingresos no declarados en el extran-

jero, fuera del alcance de la ley³. “El abuso fiscal mundial contempla estrategias que involucran el traslado de recursos a jurisdicciones con una baja o nula recaudación fiscal y erosión de la base impositiva, que generan una pérdida en la recaudación fiscal de los países”⁴.

Se ha detectado que, lagunas e inconsistencias presentes en las leyes fiscales de los países pueden permitir que los beneficios o utilidades desaparezcan de la base imponible o bien sean desviados a jurisdicciones de baja o nula tributación donde la actividad económica es escasa o inexistente. Estas prácticas son conocidas como erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS)⁵.

En los últimos años, investigaciones periodísticas como los *Offshore Leaks*, Panamá Papers, Pandora Papers y Paradise Papers han expuesto la forma en que billonarios de 45 países han ocultado activos en empresas offshore⁶, incluso con fines de evasión fiscal. Estas filtraciones han revelado el funcionamiento interno del mundo financiero en la sombra y proporcionan una ventana a las operaciones ocultas de una economía offshore global que permite a algunas de las personas más ricas del mundo ocultar sus riquezas y, en algunos casos, pagar menos o ningún

³ Global Alliance for Tax Justice, La justicia fiscal en tiempos de COVID-19, noviembre de 2020, recuperado el 8 de enero de 2022, https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2020/11/The_State_of_Tax_Justice_2020_SPANISH.pdf.

⁴ Vázquez, Azucena, “Pierde México 9 mil mdp por abuso fiscal”, *Reforma*, 9 de octubre de 2021, https://www.reforma.com/aplicacioneslibre/preacceso/articulo/default.aspx?__rval=1&urlredirect=https://www.reforma.com/pierde-mexico-9-mil-mdp-por-abuso-fiscal/ar2274314?referer=-.

⁵ Por sus siglas en inglés: *Base Erosion and Profit Shifting*, BEPS.

⁶ *Offshore* significa literalmente “más allá de la orilla del mar”, “fuera de la playa”. Sociedades offshore son entidades creadas en un país distinto de aquel en el que residen sus beneficiarios. Tienen un claro papel en la economía mundial. Como explica Francisco Bonatti, abogado penalista y consultor en blanqueo de capitales: “Son necesarias muchas veces para los grandes flujos de capitales. Esa parte de la economía offshore no solo es legal, sino que en una economía como la actual, deslocalizada y globalizada, realmente es necesaria”. El problema de estas sociedades es cuando se crean en jurisdicciones opacas en busca de escasas o nulas cargas impositivas y de confidencialidad. Esas compañías no tienen actividad real en los países donde están registradas; no necesitan oficina, ni empleados. Se utilizan, en líneas generales, para ocultar y eximir de responsabilidades fiscales o legales al verdadero dueño de unos activos que pueden ser financieros, pero también se pueden concretar en propiedades inmobiliarias, obras de arte o vehículos, entre otros. Un estudio publicado en 2017 calculó que un 10% del producto interior bruto mundial se encuentra en sociedades offshore (Fuente: Grasso, Daniel, y Hidalgo Pérez, Montse, “¿Qué son los ‘Papeles de Pandora’? ¿Para qué se utiliza una sociedad ‘offshore’?”, *El País*, edición México, 3 de octubre, recuperado el 8 de enero de 2022, <https://elpais.com/pandora-papers/2021-10-05/que-son-los-papeles-de-pandora.html>).

impuesto. Los países de “baja jurisdicción” se caracterizan por: a) Facilidades para la creación de empresas; b) Dificultades para la identificación de propietarios de empresas; y, c) Un impuesto de sociedades bajo o nulo⁷.

En el año 2013, gobiernos de los países que integran la OCDE y el G20, se propusieron revisar las normas de fiscalidad internacional, “durante una de las crisis económicas y financieras más graves de nuestro tiempo con un ambicioso objetivo: actualizar las normas para alinearlas con el avance de la economía global, garantizando que los beneficios sean gravados allá donde se realicen las actividades económicas y en donde se esté creando valor”⁸.

El informe inicial de la OCDE, “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”⁹, evidenciaba que el causante de BEPS no era una única norma, sino la interacción de muchas y diferentes normas. Los impuestos son el núcleo de la soberanía de los países, sin embargo, la interacción de las normas fiscales nacionales en algunos casos da lugar a lagunas y fricciones. En el diseño de las normas fiscales nacionales, los Estados soberanos pueden no tener en cuenta el efecto de las normas de otros países. De esta forma, la interacción de conjuntos independientes de reglas fiscales nacionales puede dar lugar a la evasión como la doble imposición para empresas transnacionales; o bien, brechas, cuando la interacción de diferentes normas fiscales conduce a una doble no imposición o menos de tributación única. El paquete BEPS de la OCDE/G-20, publicado en octubre de 2015, contiene medidas para mejorar la coherencia de los estándares impositivos internacionales, reforzar su focalización en la sustancia económica y garantizar un entorno fiscal de mayor transparencia. También implica la realización de cambios en tratados internacionales a fin de que incluyan un estándar mínimo con el fin de prevenir el acceso indebido de los beneficios de los tratados fiscales sin ser residente de una de las partes contratantes (práctica denominada *treaty shopping*) y se hace énfasis en el régimen y estándares impositivos aplicados a la propiedad

⁷ *Supra idem*.

⁸ OCDE, “Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios”, *Informes Finales 2015, Resumen informativo*, recuperado el 9 de enero de 2022, <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf>.

⁹ OCDE, *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, 2013, recuperado el 9 de enero de 2022, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios_9789264201224-es.

intelectual; las medidas legislativas nacionales para hacer frente a BEPS, la acción 12 titulada “Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva”, dio lugar, con algunas variaciones, a la inclusión del Título VI en la reforma del 9 de diciembre de 2019 al Código Fiscal de la Federación¹⁰.

El Mtro. Francisco José Bracamonte¹¹ indica que, en el informe final de la Acción 12 de la OCDE, se menciona la importancia de que las administraciones fiscales cuenten con información puntual, exhaustiva y pertinente sobre las estrategias de planificación fiscal agresiva, que les permitan responder con prontitud a eventuales riesgos fiscales, mediante inspecciones tributarias o modificaciones a la legislación.

Destaca que las recomendaciones del informe no constituyen un estándar básico; por tanto, los países que participan en el Proyecto BEPS pueden decidir si introducen a su legislación normas de declaración obligatoria. Los objetivos de los regímenes de declaración obligatoria son: 1. Obtener información oportuna sobre estructuras fiscales potencialmente agresivas o abusivas para poder evaluar riesgos; 2. Identificar a las estructuras, y sus usuarios y promotores; 3. Disuadir la promoción y el uso de las citadas estructuras.

Con posterioridad a la emisión del Plan de Acción BEPS, se creó en 2013, el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (FEGED), a la que se le encargó elaborar un informe a fin de identificar las consecuencias generadas por la cada vez mayor utilización de la economía digital, así como la problemática de su fiscalización y plantear soluciones para su abordaje. Debe tenerse en cuenta que varios esquemas de planeación fiscal agresiva, incluyen la movilización de recursos mediante la utilización de Tecnologías de la Información (TIC)¹².

¹⁰ Rules BEPS, Action 12. Mandatory Disclosure provides recommendations for the design of rules to require taxpayers and advisors to disclose aggressive tax planning arrangements. These recommendations seek a balance between the need for early information on aggressive tax planning schemes with a requirement that disclosure is appropriately targeted, enforceable and avoids placing undue compliance burden on taxpayers.

¹¹ Bracamonte Prieto, Francisco José, “Revelación de Esquemas Reportables”, *Puntos Finos*, Thomson Reuters, núm. 296, 1º de marzo, recuperado el 20 de diciembre de 2021, https://krestonbsg.com.mx/wp-content/uploads/2020/08/marzo_2020.pdf.

¹² Las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC) son las herramientas tecnológicas dedicadas a almacenar, procesar y transmitir información, haciendo que ésta se manifieste en sus tres formas conocidas: texto, imágenes y audio (Fuente: Zambrano Martínez, F: “Las TICs en nuestro ámbito social”, *Revista Digital Universitaria*, 1 de noviembre de 2009, vol.10, núm.

En efecto, “la expansión de la economía digital también supone desafíos para la fiscalidad internacional. La economía digital se caracteriza por basarse, como ninguna otra, en activos intangibles, por el uso masivo de datos (especialmente de los de carácter personal), por la adopción general de modelos comerciales poliédricos que aprovechan el valor de las externalidades generadas por los servicios gratuitos y por la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación de valor”¹³.

II. ESQUEMA LEGISLATIVO

Los contribuyentes en cualquier lugar del mundo siempre han realizado estrategias fiscales para disminuir o manejar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en razón de tiempo, recursos y oportunidad. Podemos decir que una estrategia fiscal es: “la aplicación de planes, tácticas, capacidad, experiencia y conocimientos en la materia para analizar y evaluar el entorno administrativo, financiero, legal, fiscal, laboral y patrimonial que influye en una organización con la finalidad de aprovechar los estímulos fiscales, aplicar las deducciones permitidas por las leyes, diferir el pago de las contribuciones, disminuir la carga fiscal, programar resultados, evitar sanciones fiscales, propiciar el crecimiento, fortalecimiento y permanencia en el mercado, disminuir los efectos negativos de la competencia desleal, fomentar la creatividad de los directivos en cuanto al diseño de la empresa que desean tener, establecer retos mayores y la forma de alcanzarlos, tener una empresa fiscalmente sana”¹⁴.

A fin de conocer y regular las diferentes estrategias utilizadas por los contribuyentes y alinear a México con los objetivos de los BEPS, el 9 de diciembre del año 2019 se publicó en el Diario Oficial de la Federación (en adelante DOF) 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

11, recuperado el 20 de diciembre de 2022, <https://www.revista.unam.mx/vol.10/num11/art79/int79.htm>).

¹³ OCDE, *Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios*, Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital, 2014. ACCIÓN 1: Objetivo del 2014 (Versión preliminar), recuperado el 20 de diciembre de 2022, <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>.

¹⁴ Sánchez Vega, J. A., *La estrategia fiscal y el fideicomiso: esquemas reportables al SAT*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, recuperado de <https://elibro.net/es/ereader/ucuaahtemoc/174915?page=23> a 25.

la Federación”; en el que se adiciona un Título Sexto denominado “De la Revelación de Esquemas Reportables”, que contiene un Capítulo Único y comprende los Artículos 197, 198, 199, 200, 201 y 202. Este Decreto entró en vigor el 1° de enero de 2020.

No obstante, con relación a las disposiciones relativas a los esquemas reportables, los plazos previstos para cumplir con las obligaciones correspondientes, comenzaron a computarse a partir del 1° de enero de 2021, en términos de la fracción II del Artículo Octavo de las Disposiciones Transitorias de dicho Decreto. En la exposición de motivos se señaló:

1. Que era necesario obtener información por parte de las autoridades fiscales federales, en donde éstas han identificado áreas de riesgo durante el ejercicio de sus funciones;
2. Que, al conocer los esquemas en forma previa a su implementación, se puede evaluar su viabilidad y dar a conocer a los contribuyentes y asesores fiscales su criterio, dando mayor seguridad jurídica; y,
3. Para evitar cargas innecesarias, se consideró que las autoridades fiscales mediante reglas de carácter general puedan considerar un umbral para efectos de determinar qué esquemas deben de ser revelados¹⁵.

La reforma fiscal también incluyó las correspondientes facultades de comprobación previendo que la autoridad fiscal pueda solicitar información adicional a los asesores fiscales y contribuyentes, quienes, en un plazo máximo de 30 días computado legalmente, o, en su caso, deberán proporcionar la información requerida o la manifestación bajo protesta de decir verdad de que no se encuentran en posesión de la misma. Si no se atiende este requerimiento, se hace de manera incompleta o extemporánea, se podrá imponer la sanción respectiva. Así mismo, se reformó el Artículo 42 del CFF para agregar una fracción XI, a fin de facultar a la autoridad para practicar visitas domiciliarias a los asesores fiscales, con el objetivo

¹⁵ Iniciativas del Ejecutivo Federal, que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, *Gaceta Parlamentaria*, Anexo D, Año XXII, 8 de septiembre de 2019, Número 5361-D, <http://gaceta.diputados.gob.mx/PDF/64/2019/sep/20190908-D.pdf>.

de verificar que hayan cumplido con las obligaciones relativas a la revelación de esquemas reportables.

En adición, el miércoles 18 de noviembre de 2020, se publicó en el DOF la “Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020”, en la que se incluyó el nuevo Capítulo 2.22 para regular la revelación de los esquemas reportables. No obstante, en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021, publicada el 29 de diciembre de 2020, las disposiciones correspondientes se incluyeron en el Capítulo 2.21, que consta de veintiocho reglas. El pasado 27 de diciembre del año 2021 se publicó la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2022, por la cual se adiciona el margen de utilidad como elemento para la comprobación o justificación del valor de los activos intangibles¹⁶, activos únicos o valiosos, transferidos o por transferirse entre partes relacionadas y de aquellas operaciones en las que se evita constituir establecimiento permanente en México.

También deben tomarse en cuenta las disposiciones contenidas en el “Acuerdo por el que se determinan los montos mínimos respecto de los cuales no se aplicará lo dispuesto en el Capítulo Único del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, denominado De la Revelación de Esquemas Reportables”, el cual entró en vigor el 3 de febrero de 2021. Éste establece que no serán aplicables las disposiciones antes, siempre que se trate de esquemas reportables personalizados, y el monto agregado del beneficio fiscal obtenido o que se espere obtener en

¹⁶ Son un derecho a los beneficios futuros que no tiene cuerpo físico o financiero, que se crea por la innovación, prácticas de organización y recursos humanos, que interactúan con los activos tangibles en la creación de valor corporativo y el crecimiento económico (Lev, B., *Intangibles: Management, Measurement, and Reporting*, Washington, The Brooking Institution Press, 2021). La Norma Internacional de Contabilidad 38 (NIC 38), define activo intangible como un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. El reconocimiento de una partida como activo intangible exige que la entidad demuestre que el elemento en cuestión: (a) cumpla con la definición de activo, y (b) cumpla con el criterio de reconocimiento. Se considera activo intangible cuando: (a) es separable, esto es, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación; o (b) surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones. Se reconoce como activo intangible si: (a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad, y (b) el costo del activo puede ser medido de forma fiable. El criterio de reconocimiento basado en la probabilidad siempre se considera satisfecho en el caso de los activos intangibles que son adquiridos independientemente o en una combinación de negocios.

México, no exceda de 100 millones de pesos; y, cuando exista más de un esquema reportable de los previstos en las fracciones I a XIV del Artículo 199 del Código Fiscal de la Federación que involucre o espere involucrar a un mismo contribuyente, implementado o que se pretenda implementar en al menos un ejercicio fiscal en común, y siempre que se trate de esquemas reportables personalizados.

Para determinar la cantidad de 100 millones de pesos, se deberá considerar el monto agregado del beneficio fiscal obtenido o que se espere obtener en México a través de la totalidad de los esquemas reportables personalizados mencionados.

III. DERECHO COMPARADO

En la propia exposición de motivos se contiene que no existe información sobre la efectividad de los esquemas reportables en los países en que se ha implantado esta obligación, “... los datos proporcionados permiten concluir que la declaración obligatoria alcanza sus objetivos con éxito”.

De acuerdo con la información de *Tax Justice Network*, la obligación de reportar esquemas fiscales surge en Estados Unidos en 1984, las revisó por última vez en 2004. Posteriormente fue implementada en otros países: Canadá, en 1989, ampliando su régimen en 2013; Sudáfrica en 2003, realizando modificaciones en 2008; Reino Unido en 2004 y las modificó significativamente en 2006 y 2011; y, Portugal e Irlanda, en 2008 y 2011, respectivamente; así como Corea del Sur e Israel¹⁷.

El tener información oportuna sobre las estrategias fiscales ha permitido a los países tomar medidas para mejorar el cumplimiento. Por ejemplo, el régimen de Reino Unido de revelación de esquemas de elusión fiscal (*Disclosure of Tax Avoidance Schemes*), había permitido hasta el año 2013 determinar 925 estructuras de las 2 mil 366 declaradas hasta esa fecha, mediante la introducción de pocos cambios a sus normas legales; con sólo tres cambios legislativos, le “cerraron la puerta” a más de 200 estructuras, protegiendo millones de ingresos de recaudación. Igualmente produce un efecto disuasorio importante. En Canadá, verbi-gracia, los refugios fiscales (*tax shelter*), usando deducciones y créditos fiscales disponibles para donaciones a organizaciones benéficas, alcanzaron su punto más alto en 2006 con 49 mil participantes, reduciéndose progresivamente hasta sólo 2

¹⁷ Tax Justice Network, *Key financial secrecy _ 11: Tax Administration Capacity*, recuperado el 15 de febrero de 2020, <https://fsi.taxjustice.net/PDF/11-Tax-Administration-Capacity.pdf>.

mil 500, en 2013. En otro caso ejemplificativo, en Sudáfrica, a partir de una nueva normativa que obligaba a declarar determinados esquemas genéricos, las declaraciones bajaron de 36 esquemas en 2009, a tan sólo dos, en 2013¹⁸.

En términos generales, “los esfuerzos internacionales por la transparencia están creciendo, a finales del año pasado, Estados Unidos aprobó el registro de beneficiarios efectivos, disminuyendo el velo de anonimidad que las figuras legales ofrecían a sus integrantes personas físicas”¹⁹.

IV. MARCO CONCEPTUAL

1. *Esquema reportable*

Es cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada de forma expresa o tácita con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos, que generen, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y que tenga alguna de las características del Artículo 199 del Código Fiscal de la Federación.

Relata Bracamontes²⁰ que, en la propuesta del Ejecutivo, se encontraban listadas veintinueve características de los esquemas a reportar, no obstante, el Congreso de la Unión eliminó quince a fin de limitar la obligación a aquellos generadores de verdaderos riesgos y evitar cargas administrativas innecesarias. Consideró que no se trata de que un elevado número de esquemas de planeación sea considerado reportable o, incluso, llegar al absurdo de que cualquier esquema debiera informarse a la autoridad, sin suponer verdaderas áreas de riesgo.

Adicionalmente, algunos de los esquemas reportables tenían características ya incluidas en la declaración informativa que debe presentarse en términos del Artículo 31-A del CFF.

Estas características son las siguientes: 1. Que evite el intercambio de información financiera o fiscal con las autoridades, sean extranjeras o mexicanas; 2. Que evite la aplicación del Artículo 4o.-B o del Capítulo I, del Título VI de la

¹⁸ Iniciativas del Ejecutivo Federal, que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, *op. cit.*

¹⁹ World Business Training, Servicios Contables, Financieros, Fiscales y Administrativos, *Blog, Los esquemas reportables en el mundo*, recuperado el 15 de febrero de 2022, <https://wbt.mx/2021/01/28/los-esquemas-reportables-en-el-mundo/>.

²⁰ *Op. cit.*

Ley del Impuesto sobre la Renta; 3. Que consista en actos jurídicos que permitan transmitir pérdidas fiscales pendientes de disminuir de utilidades fiscales, a otras personas que no fueron quienes las generaron; 4. Que una serie de pagos u operaciones le retornen, integralmente o en parte, el monto del primero de esos pagos a la persona que lo efectuó o a alguien vinculado; 5. Que involucre a un residente en el extranjero que aplique un convenio para evitar la doble imposición, en lo que se refiere a ingresos que no estén gravados en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente. Asimismo, cuando los ingresos se encuentren gravados con una tasa inferior al compararse con la tasa corporativa en la jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente; 6. Que involucre la interpretación de las disposiciones fiscales que produzcan efectos similares a los previstos en los criterios no vinculativos del SAT; 7. Que implique la transmisión de un activo depreciado, ya sea total o parcialmente, facilitando su depreciación también por la otra parte; 8. Que involucre un mecanismo híbrido conforme la fracción XXIII del Artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 9. Que impida la identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos; 10. Que ocasione pérdidas fiscales cuyo plazo para realizar su disminución de la utilidad fiscal esté finalizando y se efectúen operaciones para obtener utilidades fiscales a las que se les disminuyan dichas pérdidas fiscales; 11. Que evite la aplicación de la tasa adicional del 10% prevista en los Artículos 140, 142 y 164 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 12. Que se le otorgue al arrendatario el uso temporario de un bien y éste, a su vez, le otorgue el uso del mismo bien al arrendador o a alguien vinculado a éste; 13. Que implique en operaciones cuyos registros contables y fiscales tengan diferencias superiores al 20%, con excepción de aquellas que surjan por diferencias en el cálculo de depreciaciones.

Se distinguen en el Código dos tipos de esquemas: Los generalizados y los personalizados. Son 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”. Por otro lado, son esquemas reportables personalizados, “aquéllos que se diseñan, comercializan, organizan, implementan o administran para adaptarse a las circunstancias particulares de un contribuyente específico”.

2. *Beneficio fiscal*

Es el valor monetario derivado de cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución, incluyendo el alcanzado a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes a la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.

3. *Sujetos obligados*

A. *Asesores fiscales*

A diferencia de lo que ocurre en otros países, los principales sujetos obligados a identificar, reportar y registrar los esquemas son los asesores fiscales. Éstos son las personas físicas o morales que, en el curso ordinario de su actividad realizan actividades de asesoría fiscal y son responsables o están involucradas en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de un esquema reportable o quienes ponen a disposición de un tercero un esquema reportable para su implementación (Artículo 197 del CFF). Entonces, para las autoridades fiscales, el asesor fiscal: puede ser cualquier persona física o moral que se dedique, sea responsable o intervenga en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de un esquema reportable o quien pone a disposición un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero; debe estar registrado ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT) como asesor fiscal; sean residentes en México o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional²¹.

B. *Contribuyentes*

Como se mencionó, el contribuyente no es el principal obligado a revelar los esquemas fiscales que haya utilizado, sin embargo, recaerá en él la obligación cuando: el asesor fiscal no le proporcione el número de identificación del esquema reportable, ni la constancia de esquema no reportable; haya diseñado, organizado, implementado y administrado el esquema reportable; 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

²¹ Sánchez Vega, J. A., *op. cit.*, p. 101.

asesor fiscal; el asesor fiscal sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México, o cuando teniéndolo, las actividades atribuibles a dicho establecimiento permanente no sean aquéllas realizadas por un asesor fiscal conforme al Artículo 197 del Código Fiscal de la Federación; exista un impedimento legal para que el asesor fiscal revele el esquema reportable; exista un acuerdo entre el asesor fiscal y el contribuyente para que sea éste último el obligado a revelar el esquema reportable.

4. *Obligaciones a cargo de los asesores fiscales*

1. Registrarse ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT); 2. Revelar esquemas reportables; 3. Presentar declaración informativa 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; 4. Cuando un asesor revele un esquema en el que estén involucrados varios asesores, deberá entregar constancia a éstos, anexando una copia de la informativa a través de la cual reveló el esquema reportable, así como acuse de la copia del acuse de recibo de ésta y el certificado donde se asigne el número de identificación del esquema; 5. Emitir constancia al contribuyente de esquemas que no se consideren reportables.

5. *Declaraciones y constancias*²²

- a) Declaración informativa para esquemas reportables, cuyo objeto es revelar esquemas reportables generalizados y personalizados, están obligados a presentarlos los asesores fiscales o contribuyentes. Se presenta a más tardar dentro de los treinta días hábiles siguientes al día en que se realiza el primer contacto para su comercialización o a partir de 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. Además del acuse de recibo, el sistema arrojará el certificado que contiene el número de identificación del esquema reportable;

²² Servicio de Administración Tributaria: Guía de llenado de la declaración informativa para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados, febrero, recuperado el 16 de febrero de 2021, http://omawww.sat.gob.mx/EsquemasReportables/Paginas/documentos/GuiaLlenado_DeclaracionNormal.pdf.

- b) De modificación a esquemas reportables. Están obligados a presentarla los asesores fiscales o contribuyentes obligados a revelar esquemas reportables, con el objeto de informar si un esquema reportable que ya ha sido revelado tuvo modificaciones, algún error o alguna actualización de datos; se presenta a más tardar dentro de los 20 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;
- c) De datos de contribuyentes. La deben presentar los asesores fiscales con el objeto de revelar los datos de los contribuyentes a los cuales se les comercializó un esquema reportable generalizado o personalizado; se presenta en el mes de febrero de cada año;
- d) Constancia de esquemas no reportables. La presentan los asesores fiscales cuando consideren que un esquema genera o generará beneficios fiscales en México; no es reportable de conformidad con el Artículo 199 del Código Fiscal de la Federación;
- e) Constancia de existencia de impedimento legal. La emiten los asesores fiscales cuando consideren que exista un impedimento legal para revelar un esquema reportable. En este caso, deberá expedir y entregar la constancia a más tardar dentro de los cinco días hábiles siguientes contados a partir del 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.

V. LA UTILIZACIÓN DE NUEVAS TECNOLOGÍAS EN EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE ESQUEMAS REPORTABLES

El año 2011 significó para México un parteaguas en el modelo de interacción entre la autoridad fiscal y los contribuyentes, al emitir la Ley de la Firma Electrónica Avanzada, que implicó el desarrollo de una llave criptográfica como mecanismo de autenticación de la persona que firma.

Esta importante reforma dio paso a que, a partir de 2014, se implementaran en México diversas reformas fiscales, con el objeto de establecer mecanismos tecnológicos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales y permitir que sea más eficiente el pago de impuestos y la fiscalización²³. Se pueden enumerar siete

²³ Llaca, M., *KPMG México-Blog*, recuperado el 20 de junio de 2022, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/mx/pdf/2017/08/ao-fiscalizacion-a-traves-de-la-tecnologia-una-novedad-tributaria.pdf>.

herramientas que han contribuido a evolucionar la relación tributaria, produciendo un mayor control por parte de las autoridades fiscales a los contribuyentes: 1. Los sellos digitales; 2. La obligación de emitir Comprobantes Fiscales Digitales; 3. La contabilidad electrónica; 4. El buzón tributario; 5. La obligación de efectuar movimientos y pago de nómina a través de la banca electrónica; 6. Los esquemas reportables; 7. La carta porte²⁴.

La implementación del uso de las TIC significa para los contribuyentes que los sistemas en la administración tributaria deben ser capaces de monitorear permanentemente los riesgos fiscales, detectar inconsistencias, verificar la congruencia de los datos proporcionados a la autoridad y tener el control de los mismos, y cuando esto no funcione y llegue a vulnerar los derechos, sea posible tener acceso a la justicia con el uso de la tecnología²⁵.

En relación concreta con los esquemas reportables, los contribuyente y asesores fiscales que tengan la obligación de presentar las declaraciones que se han referido, deberán realizarlo a través del portal de la autoridad fiscal, Servicio de Administración Tributaria (SAT), mediante un aplicativo específicamente creado para ello, al que es posible ingresar mediante el uso de la Firma Electrónica Avanzada (regulada por los Artículos 17-D y 17-G del CFF) o contraseña.

El anexo 1-A de la Resolución Miscelánea (reglas específicas para el cumplimiento de las obligaciones fiscales)²⁶, que contiene las Fichas de Trámite 298/CFF, 299/CFF, 300/CFF, 301/CFF y 303/CFF, referentes al envío de declaraciones en materia de esquemas reportables, expresan que se deben presentar conforme a las guías de llenado²⁷ publicadas en el minisitio de la autoridad fiscal correspondiente a los esquemas reportables²⁸.

²⁴ Macías Ramírez, C.M., "Las 7 herramientas de ataque del SAT", *impuestos.info*, recuperado el 20 de junio de 2022, <https://impuestos.info/las-7-herramientas-de-ataque-del-sat/>.

²⁵ Michel, J., y Bentura, M., "Acceso al derecho a la justicia con la implementación del uso de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC) en la tutela de los derechos de los contribuyentes", *Revista Universidad de Guanajuato Ciencia Jurídica*, núm. 5, pp. 191-215, recuperado el 20 de junio de 2020, <https://dfe.cucea.udg.mx/index.php/dfe/article/view/13>.

²⁶ *Resolución Miscelánea Fiscal para 2021, Anexo 1-A*, recuperada el 20 de junio de 2022, https://dof.gob.mx/2021/SHCP/ANEXO_1_A_RMF_2021.pdf.

²⁷ Visibles en la siguiente liga, recuperada el 20 de junio de 2022, http://omawww.sat.gob.mx/EsquemasReportables/Paginas/di_guias_llenado.html.

²⁸ *Minisitio de esquemas reportables*, recuperado el 20 de junio de 2022, <http://omawww.sat.gob.mx/EsquemasReportables/Paginas/index.html>.

De conformidad con tales disposiciones, las declaraciones informativas se presentan en el aplicativo visible en la liga: <https://esquemas.sat.gob.mx/login>.

La propia autoridad fiscalizadora ha expresado que, “mediante el uso de las herramientas tecnológicas, se consolidó y amplió el uso de indicadores de riesgo para la identificación de contribuyentes con conductas de posible evasión y elusión fiscal, con el objetivo de detectar y combatir oportunamente conductas fiscales irregulares. Lo anterior como punto de partida en la selección de casos para el análisis profundo de su información”; y que, “el desarrollo del aplicativo de esquemas reportables permitió generar análisis adicionales y preparar casos de fiscalización que se enviarán a Comité de Programación en el 2022”²⁹.

Como se indicó en el apartado de antecedentes, la movilización internacional de recursos utilizando TIC ha dado pie a la evasión fiscal. Por tanto, es necesario contar con información casi instantánea para evitarla. Por tanto, “el intercambio de información fiscal entre Estados es, hoy en día, un aspecto relevante para poder avanzar en materia fiscal y eliminar situaciones que afectan a los países, en especial la parte de la falta de información eficaz, veraz y oportuna”³⁰.

La utilización de TIC para el cumplimiento de la obligación de informar sobre los esquemas reportables beneficia a los contribuyentes, al reducir las molestias que ello genera. En cuanto a los beneficios fiscales, el uso de las TIC permite a las autoridades obtener información temprana sobre los esquemas agresivos y abusivos, así como evaluar futuros riesgos. Con ello, México se suma a las cien jurisdicciones que lograron intercambiar información en los años 2019 y 2020, con un total de 84 millones de cuentas financieras, traducido en un valor de 10 billones de euros aproximadamente³¹.

VI. ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD

A. Se incurre por los asesores fiscales, en el delito de revelación de secretos, contemplado en los Artículos 210 y 211 del Código Penal de la Ciudad de México y de

²⁹ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, *Programa Nacional de Financiamiento del Desarrollo 2020-2024, avance y resultados*, 2021, p. 30, recuperado el 20 de junio de 2022, https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/728846/06_PS_AyR21.PDF.

³⁰ Tirado Galvez, R. A., “Los esquemas reportables y el tratamiento fiscal en México”, *Vinculatégica EFAN*, 8(3), pp. 35-45, <https://doi.org/10.29105/vtga8.3-209>, recuperado el 14 de enero de 2023, <https://vinculategica.uanl.mx/index.php/v/article/view/209>.

³¹ *Supra idem*.

otras entidades federativas, al obligarlo el Artículo 197, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, a realizar la revelación de esquemas reportables. Así, los Artículos 210 y 211 en cuestión, en forma textual señalan:

Artículo 210. Se impondrán de treinta a doscientas jornadas de trabajo en favor de la comunidad, al que, sin justa causa, con perjuicio de alguien y sin consentimiento del que pueda resultar perjudicado, revele algún secreto o comunicación reservada que conoce o ha recibido con motivo de su empleo, cargo o puesto.

Artículo 211. La sanción será de uno a cinco años, multa de cincuenta a quinientos pesos y suspensión de profesión en su caso, de dos meses a un año, cuando la revelación punible sea hecha por persona que presta servicios profesionales o técnicos o por funcionario o empleado público o cuando el secreto revelado o publicado sea de carácter industrial.

B. Se viola el Artículo 16 constitucional en la parte que ordena que: La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Lo anterior dado que constitucionalmente, para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, la autoridad puede practicar visitas domiciliarias, pero no autoriza la Ley Fundamental a que se obligue a los asesores fiscales y a los contribuyentes para que revelen los esquemas reportables a las autoridades fiscales.

C. Además, se está vulnerando la protección de datos personales, pues toda persona tiene derecho a la protección de éstos, al acceso, rectificación y cancelación de los mismos, así como a manifestar su oposición, en los términos que fije la ley, la cual establecerá los supuestos de excepción a los principios que rijan el tratamiento de datos, por razones de seguridad nacional, disposiciones de orden público, seguridad y salud públicas o para proteger los derechos de terceros.

D. Por otro lado, también se infringe el Convenio para la Protección de las Personas con respecto al Tratamiento Automatizado de Datos de Carácter Personal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 28 de septiembre del 2018,

que en su Artículo 1o. dispone que, el fin de ese Convenio es garantizar en el territorio de cada parte, a cualquier persona física, sean cuales fueren su nacionalidad o su residencia, el respeto a sus derechos y libertades fundamentales, concretamente su derecho a la vida privada, con relación al tratamiento automatizado de los datos de carácter personal correspondientes a dicha persona.

E. Es inconstitucional el Artículo 197 del Código Fiscal de la Federación, pues obliga a los asesores fiscales a revelar los esquemas reportables generalizados y personalizados a que se refiere el Artículo antes mencionado. También se viola el Artículo 5o. constitucional, párrafo tercero, el cual dispone que nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial, el cual se ajustará a lo dispuesto en las fracciones I y II del Artículo 123. Dicho de otra forma, al no señalar la propia Constitución como excepción las obligaciones que deriven de ordenamientos tributarios, se considera que la exigencia a los asesores fiscales de realizar el trabajo relativo a los esquemas reportables, infringe la ley fundamental.

F. También se vulnera el Artículo 31, fracción IV constitucional, el cual dispone que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Esta afirmación se realiza dado que, si bien es verdad, en el citado numeral se localiza la justicia en la tributación, cuando alude a la proporcionalidad y a la equidad, que debe privar en la ley fiscal por lo que hace a los elementos de las contribuciones, que están vinculados al aspecto sustantivo y material de la imposición. Sin embargo, no se deben olvidar los aspectos formales o procedimentales vinculados a la obligación fiscal principal, ya que la justicia en la imposición tiene que ponderar una armonía en la relación del fisco con los contribuyentes, pues no debe de ser ríspida, que ahogue a los contribuyentes, los intimide o los oprima con demasiadas obligaciones, como es el caso de exigir al sujeto pasivo y al asesor fiscal que revelen los esquemas reportables, creándose una carga adicional que no les corresponde. Máxime que, Artículo 2o. de la Ley del Servicio de Administración Tributaria señala que la autoridad fiscal tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcio-

nal y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria. Pero nunca dice que los agentes fiscales, puedan aprovecharse de los contribuyentes y sus asesores para que sean utilizados como auxiliares de la administración tributaria y que éstos les deben reportar información sensible de su actividad, lo que es abusivo y se aparta de la más elemental justicia en la imposición.

G. Se vulnera lo previsto en el Artículo 25, párrafo octavo de la Ley Fundamental, en virtud de que dispone que, bajo criterios de equidad social, productividad y sustentabilidad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado de la economía, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, cuidando su conservación y el medio ambiente. Dado que no se impulsa o estimula a las empresas del sector privado de la economía, sino que las limita, cuando se les exige que revelen los esquemas reportables, originando que divulguen su planeación fiscal, es decir, todas aquellas estrategias que aplica con el objetivo de reducir, eliminar o diferir las cargas tributarias, dentro de los límites de la ley contando con el soporte documental que demuestre la licitud del proceso y que tengan algunas ventajas con otras empresas, en cuanto a los productos que realizan o servicios que prestan.

H. Hay otro vicio de inconstitucionalidad, pues el Artículo 199, fracción XIV, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación, hace referencia a reglas de carácter general, en la parte que señala en forma textual que: “el Servicio de Administración Tributaria emitirá reglas de carácter general para la aplicación de los anteriores párrafos. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante acuerdo secretarial emitirá los parámetros sobre montos mínimos respecto de los cuales no se aplicará lo dispuesto en este Capítulo”. Ello, provoca que se violente el principio de seguridad jurídica, porque en materia fiscal debe prevalecer el postulado de legalidad, que significa que todos los elementos de los impuestos tienen que estar contemplados en la ley, así como las disposiciones adjetivas aplicables, de tal manera que hay que tener presente el principio de “*nullum tributum sine lege*”, que se refiere no sólo a normas sustantivas, sino también las adjetivas o procedi-

mentales. En consecuencia, es muy claro que se vulnera el principio de legalidad, a que hace referencia el Artículo 31, fracción IV de la Carta Magna pues, como ya se dijo antes, establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

I. El Código Fiscal de la Federación en su Artículo 82-D, dispone que a quien cometa las infracciones relacionadas con la revelación de esquemas reportables previstas en el Artículo 82-C, se impondrán las siguientes sanciones:

- I. En el supuesto previsto por la fracción I, no se aplicará el beneficio fiscal previsto en el esquema reportable y se aplicará una sanción económica equivalente a una cantidad del 50% y el 75% del monto del beneficio fiscal del esquema reportable que se obtuvo o se esperó obtener en todos los ejercicios fiscales que involucra o involucraría la aplicación del esquema;
- II. De \$50,000.00 a \$100,000.00 en el supuesto previsto en la fracción II;
- III. De \$100,000.00 a \$350,000.00 en el supuesto previsto en la fracción III;
- IV. De \$200,000.00 a \$2,000,000.00 en el supuesto previsto en la fracción IV.

Estas sanciones también resultan inconstitucionales, ya que el Artículo 22, primer párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, prohíbe las multas excesivas, pues estima que, si bien se hace alusión a un mínimo y a un máximo, es decir al principio de gradualidad, también es verdad que el mínimo es excesivo, como imponer multas mínimas de 50%, \$50,000.00, \$100,000.00 y \$200,000.00.

J. Resulta importante destacar, lo contemplado por el Artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación, en el que se precisa que:

Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.

Dado que, francamente rompe con el principio de legalidad y seguridad jurídica, pues desconoce la aplicación que la misma ley da, en pro de los contribuyentes como son las deducciones, exenciones, no sujeciones, pues a través de esta disposición se están desconociendo; y también cómo es que termina dicha parte del texto que estamos comentando, con la referencia a “entre otros”; vulnerando el principio de certidumbre y dejando al capricho de la autoridad lo que se tiene que entender por “entre otros”; haciendo un lado el principio de legalidad contemplado en el Artículo 31, fracción IV constitucional.

VII. CONCLUSIONES

PRIMERA. Los esquemas reportables se originaron en virtud de que se detectaron lagunas e inconsistencias en las leyes fiscales de los países, originando que los beneficios o utilidades desaparezcan de la base imponible, o bien, sean desviados a jurisdicciones de baja o nula tributación donde la actividad económica es escasa o inexistente.

SEGUNDA. En este marco, los países avalaron el plan de acción BEPS, consistente en 13 informes publicados en 2015, en los que se establecen líneas de acción y estándares internacionales que los países deben implementar para frenar el fenómeno de movilización internacional de recursos evadiendo el pago de impuestos.

TERCERA. La Acción 12 titulada, “Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva”; dio lugar, con algunas variaciones, a la inclusión del Título VI en la reforma del 9 de diciembre de 2019 al Código Fiscal de la Federación.

CUARTA. Dicha reforma fiscal también incluyó las correspondientes facultades de comprobación, previendo que la autoridad fiscal pueda solicitar información adicional a los asesores fiscales y contribuyentes, quienes, en un plazo máximo de 30 días computado legalmente o, en su caso, deberán proporcionar la información requerida o la manifestación bajo protesta de decir verdad de que no se encuentran en posesión de la misma. Si no se atiende ese requerimiento, se hace de manera incompleta o extemporánea, se podrá imponer la sanción respectiva. Así mismo, se reformó el Artículo 42 del CFF para agregar una fracción XI, a fin de facultar a la autoridad para practicar visitas domiciliarias a los asesores fiscales, con el objetivo de verificar que hayan cumplido con las obligaciones relativas a la revelación de esquemas reportables.

QUINTA. No se podría explicar, ni realizar, la fiscalización internacional de recursos sin la utilización de TIC. Éstas facilitan a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y a las autoridades obtener información temprana sobre los esquemas agresivos y abusivos, así como evaluar futuros riesgos. Así mismo, permite a México sumarse a las jurisdicciones que intercambian información a fin de evitar el movimiento ilícito de recursos.

SEXTA. Según se ha expuesto, los asesores fiscales podrían incurrir en el delito de revelación de secretos, contemplado en los Artículos 210 y 211 del Código Penal de la Ciudad de México y de otras entidades federativas, al obligarlo el Artículo 197, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, a realizar la revelación de esquemas reportables.

SÉPTIMA. Se viola el Artículo 16 constitucional, dado que constitucionalmente, para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, la autoridad puede practicar visitas domiciliarias, pero no autoriza a que se obligue a los asesores fiscales y a los contribuyentes, para que revelen los esquemas reportables a las autoridades fiscales.

OCTAVA. Se vulnera la protección de datos personales, pues toda persona tiene derecho a la protección, al acceso, rectificación y cancelación de éstos, así como a manifestar su oposición, en los términos que fije la ley.

NOVENA. Se viola el Artículo 5o. constitucional, párrafo tercero que dispone, nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial, el cual se ajustará a lo señalado en las fracciones I y II del Artículo 123. Pues no señala en la propia Constitución, como excepción, las obligaciones que deriven de ordenamientos tributarios, se considera que la exigencia a los asesores fiscales de realizar el trabajo relativo a los esquemas reportables, infringe la Ley Fundamental.

DÉCIMA. Se vulnera el Artículo 31, fracción IV constitucional, ya que se deben tener presentes también los aspectos formales o procedimentales vinculados a la obligación fiscal principal, dado que la justicia en la imposición tiene que ponderar una armonía en la relación del fisco con los contribuyentes, pues ésta no debe de ser ríspida, que ahogue a los contribuyentes, los intimide u oprima con demasiadas obligaciones, como es el caso de exigir al sujeto pasivo y al asesor

fiscal que revelen los esquemas reportables, creándose una carga adicional que no les corresponde.

DÉCIMO PRIMERA. Se infringe lo previsto en el Artículo 25, párrafo octavo de la Ley Fundamental, dado que no se impulsa o estimula a las empresas del sector privado de la economía, sino que las limita, cuando se les exige que revelen los esquemas reportables, originando que divulguen su planeación fiscal, es decir, todas aquellas estrategias que aplica con el objetivo de reducir, eliminar o diferir las cargas tributarias, dentro de los límites de la ley contando con el soporte documental que demuestre la licitud del proceso, y que tengan algunas ventajas con otras empresas, en cuanto a los productos que realizan o servicios que prestan.

DÉCIMO SEGUNDA. El Código Fiscal de la Federación, en su Artículo 82-D, prevé las multas por incumplimiento a las obligaciones que consagra este esquema. Estas sanciones son violatorias del Artículo 22, primer párrafo, de la Constitución Federal que prohíbe las multas excesivas, pues estima que, si bien se hace alusión a un mínimo y a un máximo, es decir al principio de gradualidad, también es verdad que el mínimo es excesivo.

DÉCIMOTERCERA. El Artículo 5o.- A, del Código Fiscal de la Federación, en la parte relativa, francamente rompe con el principio de legalidad y seguridad jurídica, pues desconoce la aplicación que la misma ley da, en pro de los contribuyentes como son las deducciones, exenciones, no sujeciones, pues a través de esta disposición se están desconociendo, y cómo es que termina dicha parte del texto que estamos comentando, con la referencia a “entre otros”, vulnerando el principio de certidumbre y deja al capricho de la autoridad que ésta diga que se tiene que entender por “entre otros”, haciendo un lado el principio de legalidad contemplado en el Artículo 31, fracción IV constitucional.

VIII. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

- BRACAMONTE PRIETO, Francisco José, "Revelación de Esquemas Reportables", *Puntos Finos*, Thomson Reuters, núm. 296, 1º de marzo, https://krestonbsg.com.mx/wp-content/uploads/2020/08/marzo_2020.pdf.
- GRASSO, Daniel, e HIDALGO PÉREZ, Montse, "¿Qué son los 'Papeles de Pandora'? ¿Para qué se utiliza una sociedad 'offshore'?", *El País*, edición México, 3 de octubre, <https://elpais.com/pandora-papers/2021-10-05/que-son-los-papeles-de-pandora.html>.
- MICHEL, J., y BENTURA, M., "Acceso al derecho a la justicia con la implementación del uso de las tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC) en la tutela de los derechos de los contribuyentes", *Revista Universidad de Guanajuato Ciencia Jurídica*, núm. 5, recuperado el 20 de junio de 2020, <https://dfe.cucea.udg.mx/index.php/dfe/article/view/13>.
- SÁNCHEZ VEGA, J. A., *La estrategia fiscal y el fideicomiso: esquemas reportables al SAT*, México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, recuperado de <https://elibro.net/es/ereader/ucuahtemoc/174915?page=23> a 25.
- VÁZQUEZ, Azucena, "Pierde México 9 mil mdp por abuso fiscal", *Reforma*, 9 de octubre de 2021, https://www.reforma.com/aplicacioneslibre/preacceso/articulo/default.aspx?__rval=1&urlredirect=https://www.reforma.com/pierde-mexico-9-mil-mdp-por-abuso-fiscal/ar2274314?referer.

2. Legislativas

- Acuerdo por el que se determinan los montos mínimos respecto de los cuales no se aplicará lo dispuesto en el Capítulo Único del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación.*
- Código Fiscal de la Federación.*
- Iniciativas del Ejecutivo Federal, que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación.*
- Resolución Miscelánea Fiscal para 2021, Anexo 1-A.*
- Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2022.*
- Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020.*

3. Sitios de Internet

http://omawww.sat.gob.mx/EsquemasReportables/Paginas/documentos/GuiaLlenado_DeclaracionNormal.pdf.

<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/mx/pdf/2017/08/ao-fiscalizacion-a-traves-de-la-tecnologia-una-novedad-tributaria.pdf>.

<https://elibro.net/es/ereader/ucuauihemoc/174915?page=101>.

<https://fsi.taxjustice.net/PDF/11-Tax-Administration-Capacity.pdf>.

<https://impuestos.info/las-7-herramientas-de-ataque-del-sat/>.

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios_9789264201224-es.

https://taxjustice.net/wpcontent/uploads/2020/11/The_State_of_Tax_Justice_2020_SPANISH.pdf.

<https://vinculategica.uanl.mx/index.php/v/article/view/209>.

<https://wbt.mx/2021/01/28/los-esquemas-reportables-en-el-mundo/>.

<https://www.eleconomista.com.mx/sectorfinanciero/Que-son-los-Pandora-Papers-2021003-0018.html>.

https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/728846/06_PS_AyR21.PDF.

<https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>.

<https://www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf>.

<https://www.revista.unam.mx/vol.10/num11/art79/int79.htm>.