



BENEMÉRITA UNIVERSIDAD  
AUTÓNOMA DE PUEBLA

FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA

SECRETARÍA DE INVESTIGACIÓN Y ESTUDIOS DE  
POSGRADO

**“ANÁLISIS DE LOS ESQUEMAS REPORTABLES Y SUS EFECTOS EN EL CONTROL  
DE LA EVASIÓN FISCAL”**

**TESIS**

Para Obtener el Grado de  
**Maestro en Tributación**

**DIRECTORA:**

Dra. María del Socorro Enriqueta López Moreno

**ASESOR METODOLÓGICO:**

M.C. Miguel Rojas Texcucano

**ASESOR TEMÁTICO:**

M.C. José de Jesús Medina Corona

**PRESENTA:**

Alan López García

**PUEBLA, PUE. 11 SEPTIEMBRE 2024**



**Oficio No. FCP/SIEP-DIG.0016/2024**

*Asunto: Digitalización de Tesis*

**C. LÓPEZ GARCÍA ALAN**

Presente

Por medio del presente tengo a bien comunicarle que se autoriza la digitalización en formato PDF, de la Tesis denominada “**ANÁLISIS DE LOS ESQUEMAS REPORTABLES Y SUS EFECTOS EN EL CONTROL DE LA EVASIÓN FISCAL**” a fin de sustentar el examen profesional para obtener el grado de MAESTRO EN TRIBUTACIÓN.

Sin más por el momento, me despido.

Atentamente

“Pensar Bien, Para Vivir Mejor”

H. Puebla de Z., a 19 de septiembre de 2024

  
**DR. JOSÉ GERARDO SERAFÍN VERA MUÑOZ**  
Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado



c.c.p. Archivo  
JGSVM/grs

Facultad  
de Contaduría  
Pública

Blvd. Capitán Carlos Camacho Espiritu,  
No. 70 Col. Universidades,  
Ciudad Universitaria,  
Puebla, Pue. C.P. 72570  
01 (222) 229 55 00 Ext. 5552

**DR. JOSÉ GERARDO SERAFÍN VERA MUÑOZ**

Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado

Facultad de Contaduría Pública

Benemérita Universidad Autónoma de Puebla

P r e s e n t e

Por este conducto la que suscribe en mi calidad de **Directora** de la Tesis denominada: “**ANÁLISIS DE LOS ESQUEMAS REPORTABLES Y SUS EFECTOS EN EL CONTROL DE LA EVASIÓN FISCAL**”, elaborada por el alumno de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

**ALAN LÓPEZ GARCÍA**

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

ATENTAMENTE

H. Puebla de Z., a 11 de septiembre de 2024



**DRA. MARÍA DEL SOCORRO ENRIQUETA LÓPEZ MORENO**

**DR. JOSÉ GERARDO SERAFÍN VERA MUÑOZ**

Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado

Facultad de Contaduría Pública

Benemérita Universidad Autónoma de Puebla

P r e s e n t e

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Asesor Metodológico** de la Tesis denominada: **“ANÁLISIS DE LOS ESQUEMAS REPORTABLES Y SUS EFECTOS EN EL CONTROL DE LA EVASIÓN FISCAL”**, elaborada por el alumno de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

**ALAN LÓPEZ GARCÍA**

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

**ATENTAMENTE**

H. Puebla de Z., a 11 de septiembre de 2024



**M.C. MIGUEL ROJAS TEXCUCANO**

**DR. JOSÉ GERARDO SERAFÍN VERA MUÑOZ**  
Secretario de Investigación y Estudios de Posgrado  
Facultad de Contaduría Pública  
Benemérita Universidad Autónoma de Puebla  
P r e s e n t e

Por este conducto el que suscribe en mi calidad de **Asesor temático** de la Tesis denominada: **“ANÁLISIS DE LOS ESQUEMAS REPORTABLES Y SUS EFECTOS EN EL CONTROL DE LA EVASIÓN FISCAL”**, elaborada por el alumno de la **MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN** de nombre:

**ALAN LÓPEZ GARCÍA**

Informo a usted que a mi juicio el citado trabajo cumple con los requisitos técnicos y metodológicos necesarios, por lo que no tengo inconveniente en liberarlo para que se continúe con los trámites de titulación que procedan.

Sin otro particular, quedo de usted.

ATENTAMENTE  
H. Puebla de Z., a 11 de septiembre de 2024

  
**M.C. JOSÉ DE JESÚS MEDINA CORONA**

## DEDICATORIA

A Dios, quien siempre ha estado para mí y me ha apoyado en mis momentos de oscuridad. Gracias por siempre darme la sabiduría y la fuerza para seguir adelante a pesar de las adversidades. Por favor nunca me sueltes de la mano, porque sé que necesitaré de ti a lo largo de toda mi vida.

A mis padres, Socorro y Félix, quienes me han apoyado incansablemente a lo largo de este maravilloso viaje llamado vida, todo lo que soy y todo lo que tengo se lo debo a ustedes. Gracias por siempre apoyarme y por su amor incondicional, junto con mi hermano, son mi motor para seguir adelante.

A mi hermano, Iván, eres un pilar importante en mi vida, y eres mi motivación para siempre dar lo mejor de mí en todo lo que hago. Quisiera que estés orgulloso de mí, como yo lo estoy de ti; espero ser un buen ejemplo en tu vida, una referencia para que forjes tu propio camino. Siempre estaré a tu lado, apoyándote y alentándote a explotar tu potencial.

A mi tío Jorge. Tío, es y será siempre una fuente de inspiración para mí, sigo muy de cerca sus pasos y algún día quisiera alcanzar los objetivos que usted ha conseguido, porque usted es un claro ejemplo de que la constancia y la disciplina tarde o temprano llaman a tu puerta. Gracias por ser ese ejemplo de vida que, junto con mis padres, han inyectado en mí las ganas de salir adelante.

A mis amigos del posgrado, entramos a la maestría como desconocidos, pero la rutina de fin de semana en el salón 201 terminó por unirnos. Gracias estos dos años de grandes momentos, los desayunos de los sábados jamás los olvidaré. Los quiero.

A Jacky. Muchas gracias por vivir esta aventura conmigo, la verdad es que ninguno de los dos imaginamos que estudiar una maestría iba a ser la mejor decisión que pudimos tomar, en el camino hicimos amigos entrañables, y construimos recuerdos inolvidables; con eso me quedaré de por vida. Gracias por todo lo vivido y por siempre apoyarme, este logro lo comparto contigo.

## CONTENIDO

<b>I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA</b>	4
<b>II. JUSTIFICACIÓN</b>	6
<b>III. OBJETIVOS</b>	8
<b>3.1 OBJETIVO GENERAL</b>	8
<b>3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS</b>	8
<b>IV. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN</b>	9
<b>V. HIPÓTESIS</b>	9
<b>5.1 VARIABLE INDEPENDIENTE</b>	9
<b>5.2 VARIABLE DEPENDIENTE</b>	9
<b>VI. DISEÑO METODOLÓGICO</b>	10
<b>6.1 MÉTODO</b>	10
<b>6.2 TIPO DE ESTUDIO</b>	10
<b>6.3 ENFOQUE DE INVESTIGACIÓN</b>	10
<b>VII. ALCANCES Y LIMITACIONES</b>	10
<b>VIII. CRONOGRAMA</b>	11
<b>IX. REFERENCIAS</b>	12
<b>CAPÍTULO I. ANTECEDENTES DE LOS ESQUEMAS REPORTABLES</b>	13
<b>1.1 Generalidades de la fiscalización</b>	13
<b>1.2 El proyecto BEPS (Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios)</b>	17
<b>1.3 Informe Final de la Acción 12 BEPS</b>	20
<b>1.4 Régimen de declaración obligatoria</b>	24
<b>1.5 La introducción de los Esquemas Reportables en México</b>	28
<b>CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO</b>	32
<b>2.1 Disposiciones generales de los Esquemas Reportables</b>	32
<b>2.2 La visita domiciliaria en los Esquemas Reportables</b>	42
<b>CAPÍTULO III. UNIDAD DE ANÁLISIS: EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA</b>	49
<b>3.1 Generalidades del Servicio de Administración Tributaria</b>	49
<b>3.2 Antecedentes históricos del Servicio de Administración Tributaria</b>	50
<b>3.3 Misión</b>	53
<b>3.4 Visión</b>	53

<b>3.5 Valores del SAT</b>	53
<b>3.6 Principios del SAT</b>	53
<b>3.7 Estructura organizacional</b>	54
<b>3.7.1 Padrón de contribuyentes</b>	55
<b>3.7.2 Recursos del SAT</b>	59
<b>3.7.3 Nivel de eficiencia en el SAT</b>	60
<b>3.8 Administración General de Recaudación</b>	61
<b>CAPÍTULO IV. INVESTIGACIÓN DE CAMPO</b>	64
<b>4.1 Cuestionario</b>	64
<b>4.2 Ejes del cuestionario</b>	65
<b>4.3 Cuestionario para los contribuyentes</b>	66
<b>4.4 Cuestionario para los asesores fiscales</b>	71
<b>4.5 Resultados obtenidos. Cuestionario para contribuyentes</b>	77
<b>4.6 Resultados obtenidos. Cuestionario para asesores fiscales</b>	84
<b>CAPÍTULO V. PROPUESTA PARA ESQUEMAS REPORTABLES</b>	94
<b>5.1 Objetivo general de la propuesta</b>	94
<b>5.3 Alcance del mecanismo de control</b>	95
<b>5.4 Supuestos que deben ser considerados en la propuesta del mecanismo</b>	96
<b>5.5 Síntesis de la solicitud de información del contribuyente</b>	100
<b>5.6 Cuantificación de multas</b>	101
<b>CAPÍTULO VI. CONCLUSIONES</b>	103
<b>REFERENCIAS</b>	106

## I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En la actualidad, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), a través del Servicio de Administración Tributaria (SAT), está manifestando estrategias con el fin de tener un mayor control de los contribuyentes; una de éstas es el Régimen Simplificado de Confianza, el cual consiste en la simplificación administrativa para que el pago del Impuesto Sobre la Renta (ISR) se realice de una forma sencilla, puesto que su base se centra en los ingresos facturados y cobrados; además de lo anterior, los actos de molestia como lo son las cartas invitación dejan ver que el SAT está preocupado por poder tener un control total en la recaudación del Gasto Público.

Con base en lo anterior, se considera la información obtenida de Transparencia Presupuestaria para analizar el comportamiento en la recaudación de impuestos en el periodo 2019-2021, el cual se muestra en la siguiente tabla:

Tabla 1.  
*Comportamiento De La Recaudación De Impuestos En El Periodo 2019-2021*  
*Expresado en millones de pesos*

2019		2020		2021	
<u>Puebla</u>	<u>Federación</u>	<u>Puebla</u>	<u>Federación</u>	<u>Puebla</u>	<u>Federación</u>
2,442.91	107,942.19	2,637.88	108,865.12	2,905.46	124,989.86

*Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos de Transparencia Presupuestaria.*

Tal y como se aprecia en la Tabla 1, el nivel de recaudación de impuestos (tanto en el Estado de Puebla, como en el país) presenta un desequilibrio durante 2019-2020. Por lo tanto, es posible afirmar que, para 2020, hubo un aumento en la recaudación tan sólo del 7.98% en Puebla, y a nivel Federación fue del 0.86%. Haciendo este mismo ejercicio, comparando 2020-2021 tenemos que, en Puebla hubo un aumento del 10.14%, y en el país fue del 14.81%, ambos en 2021. Este comportamiento ha sido vigilado de cerca por la autoridad fiscal, dejando evidenciada su preocupación por no perder el control en la recaudación fiscal.

Continuando, en este orden de ideas, es importante explicar qué es la Erosión de las Bases y la Transferencia de Precios (BEPS). Dicho concepto es un conjunto de estrategias de planificación fiscal utilizadas por los contribuyentes para transportar beneficios fiscales a lugares donde se tiene un mecanismo de tributación deficiente, lo que beneficia a los mismos al eludir casi por completo impuestos que tengan a su cargo, según (OCDE, 2014). El primer conjunto de medidas e informes sobre BEPS fue publicado en septiembre 2014, y tiene como fin asegurar que los países en vías de desarrollo fortalezcan sus sistemas tributarios para gravar los ingresos de sus contribuyentes. Las áreas que este proyecto tiene como prioridad incluyen: la limitación de la erosión de la base tributaria mediante la deducción de intereses; la prevención del abuso de los tratados internacionales; los precios de transferencia y la documentación sobre precios de transferencia e informes país por país.

Ahora bien, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) elaboró el reporte Final de la Acción 12 del proyecto BEPS, en el cual se reconoce que la falta de información completa, relevante y oportuna sobre las estrategias de planeación fiscal agresiva es uno de los principales retos que enfrentan actualmente las autoridades fiscales alrededor del mundo. El objetivo principal de estos regímenes de revelación es otorgar a las administraciones fiscales la información oportuna acerca de esquemas potencialmente rigurosos y de planeación fiscal.

Este mecanismo ha demostrado ser muy eficaz en países que se ha implementado, tales como Reino Unido, Estados Unidos, Irlanda, Portugal, Canadá y Sudáfrica. Por ejemplo, en Reino Unido y sus ciudades, el régimen de declaración de estructuras de elusión fiscal (DOTAS, por sus siglas en inglés) ha proporcionado información oportuna sobre estructuras de elusión fiscal, lo que ha permitido aprobar leyes encaminadas a impedir la implementación de aquellas.

Por lo anterior, se propone un régimen de revelación de Esquemas Reportables en México y en zonas específicas, por ejemplo, en Puebla, que proporcionará información sobre temas que las autoridades fiscales han identificado como áreas de riesgo durante el ejercicio de sus funciones.

Lo anterior sirve de base para abordar el tema de los “Esquemas Reportables”. Dicho concepto no sólo sorprende por su novedad (con su entrada en vigor apenas en 2021), sino también por la forma tan agresiva e invasiva con la cual se está proyectando en los preceptos legales. No es nada nuevo que el SAT diseñe y ejecute mecanismos de control; lo que denota incertidumbre para los contribuyentes es el no conocer las implicaciones que tiene este concepto, así como las consecuencias que podría llegar a tener la omisión en la presentación de estos esquemas para la autoridad.

Sin duda alguna, este tema resulta bastante controversial y poco explorado, debido a su reciente implementación, sin embargo, han surgido dudas sobre si la cesión de los datos fiscales del contribuyente, junto con la revelación del propio esquema reportable será un factor detonante que pudiese ayudar al fisco a fincar responsabilidades administrativas y penales, y si esto servirá de base para la implementación de controles fiscales cada vez más rigurosos.

## **II. JUSTIFICACIÓN**

En el país se han visto un sinnúmero de prácticas fiscales evasivas, algunas completamente legales, aprovechando las deficiencias en la redacción de las leyes; otras dejando ver la falta de ética en el actuar de los profesionales en la materia. Esto ha sido motivo suficiente para que la autoridad fiscal diseñe mecanismos, disposiciones y criterios cada vez más rigurosos para evitar las prácticas en contra del principio constitucional de contribuir al gasto público, estipulado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

Como consecuencia de lo anterior, y derivado de una política fiscal más agresiva, la SHCP, implementó que, a partir del año 2021, los asesores fiscales se encuentran obligados a revelar los Esquemas Reportables, tal como se dicta a continuación:

*“Los asesores fiscales se encuentran obligados a revelar los Esquemas Reportables generalizados y personalizados a que se refiere este Capítulo al Servicio de Administración Tributaria.” (Código Fiscal de la Federación, 2021, Artículo 197).*

Esta estrategia impuesta en México fue establecida por la OCDE, desde el año 2016, por lo que era sólo cuestión de tiempo para que en México se diseñara un sistema para poder controlar más los “mecanismos de planificación fiscal agresiva”.

Dicho organismo planteó la necesidad de reformar las prácticas de observación para poder estar al tanto de las estrategias que versan en el mundo globalizado en el que vivimos actualmente, argumentando que esto es un reto para la autoridad fiscal de cualquier país.

Considerando lo anterior, la Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2020 incluyó el Capítulo 2.22 “De la revelación de Esquemas Reportables”, que apertura desde el 1° de enero de 2021 nuevos protocolos de aclaración tanto para asesores fiscales como para contribuyentes, cuyo actuar se acompaña de la presentación de declaraciones informativas para revelar estos esquemas, tanto los generalizados como los personalizados.

Al estar estipulado en la Constitución, este mecanismo se vuelve completamente legal. Sin embargo, tal y como lo menciona Chevez Ruiz Zamarripa Y CIA, S.C. (2020):

*“(…) todavía no se han publicado reglas que aclaren el alcance para cada uno de los supuestos previstos en la legislación, en virtud de que muchos de los conceptos y características que deben reunir los esquemas para ser reportables, se refieren a operaciones o conceptos tan genéricos, que pudieran incluir operaciones que no necesariamente estén relacionadas con esquemas abusivos o planeaciones agresivas”*

Es en este punto donde cabe la pregunta: ¿qué es un Esquema Reportable? El art. 199 del Código Fiscal de la Federación (CFF), menciona que: *“(…) se considera un Esquema Reportable, cualquiera que genere o pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México”*. SHCP pretende controlar con más determinación estas prácticas, viéndose reflejado en los datos que se deben reportar al fisco, mismos que se encuentran en el art. 200 del CFF, que a la letra dice:

- I. Nombre, denominación o razón social, y la clave en el RFC del asesor fiscal o del contribuyente que esté revelando el Esquema Reportable.

- II. Nombre y clave RFC de las personas físicas a quienes se libere de la obligación de revelar, si son personas morales.
- III. Nombre de los representantes legales de los asesores fiscales y contribuyentes para fines del procedimiento de reporte del esquema.
- IV. Datos de Esquemas Reportables personalizados:
  - a. Nombre de los representantes legales de los asesores fiscales y contribuyentes para fines del procedimiento de reporte del esquema.
  - b. País o jurisdicción de residencia fiscal y constitución, así como número de identificación y domicilio fiscal, o cualquier otro dato de localización, para residentes en el extranjero.
- V. Descripción detallada del Esquema Reportable y las disposiciones jurídicas nacionales o extranjeras aplicables.
- VI. Descripción detallada del beneficio fiscal obtenido o esperado.

Estos requisitos exponen que SHCP quiere revisar de forma general las operaciones, por ello, este trabajo de investigación tiene como fin el analizar los resultados que le traerá a la autoridad la aplicación de los Esquemas Reportables en el control de la evasión fiscal, con una esfera de observancia centrada en Puebla.

### **III. OBJETIVOS**

#### **3.1 OBJETIVO GENERAL**

1. Analizar los efectos que traerá la aplicación de los Esquemas Reportables en el control de la evasión fiscal en Puebla.

#### **3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

1. Investigar los antecedentes de los Esquemas Reportables.
2. Estudiar los Esquemas Reportables con base en los fundamentos legales.
3. Explicar los efectos fiscales que tendrán los contribuyentes.
4. Verificar las estadísticas en el control de la evasión fiscal después de imponer los Esquemas Reportables en Puebla.

5. Analizar las consecuencias que trae consigo la omisión de esta obligación: “la revelación de los Esquemas Reportables”.

#### **IV. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN**

1. ¿Qué son los Esquemas Reportables?
2. ¿Cuál es la finalidad de su implementación?
3. ¿Quiénes son los asesores fiscales?
4. ¿Qué es la evasión fiscal?
5. ¿Los Esquemas Reportables sirven como estrategia para permear más en la situación fiscal de los contribuyentes en México?
6. ¿Existen disposiciones legales que amparen a los asesores fiscales en caso de omitir la presentación de los Esquemas Reportables?
7. ¿Cuáles son las multas que recibirá el asesor fiscal por no presentar Esquemas Reportables?
8. ¿El Código Fiscal de la Federación reformará las sanciones ya establecidas a los contribuyentes que omitan la revelación de sus Esquemas Reportables?

#### **V. HIPÓTESIS**

La revelación de los Esquemas Reportables en Puebla traerá efectos positivos en el control de la evasión fiscal al aumentar el nivel de ingresos recaudados por la autoridad.

##### **5.1 VARIABLE INDEPENDIENTE**

Esquemas Reportables

##### **5.2 VARIABLE DEPENDIENTE**

Evasión fiscal

Ingresos recaudados

## **VI. DISEÑO METODOLÓGICO**

### **6.1 MÉTODO**

El desarrollo de este trabajo de investigación se apoyará del método deductivo-inductivo, en donde se procederá a la recolección de datos concernientes a preceptos legales, decretos presidenciales, acuerdos normativos, tesis jurisprudenciales y opiniones de expertos en la materia. Una vez recabada toda la información, se hará un análisis para evaluar el impacto que tendrá para la autoridad la implementación de Esquemas Reportables con el fin de combatir la evasión fiscal.

### **6.2 TIPO DE ESTUDIO**

El presente trabajo de investigación hará uso de la investigación descriptiva-exploratoria para poder construir el marco teórico que servirá para llevar a cabo el análisis de las fuentes de información que se recopilarán con el fin de ahondar más en el estudio de los Esquemas Reportables.

### **6.3 ENFOQUE DE INVESTIGACIÓN**

Este trabajo de investigación optará por analizar la información en forma cualitativa-fenomenológica.

## **VII. ALCANCES Y LIMITACIONES**

El alcance del trabajo contempla la recopilación y consulta de fuentes de información enfocadas en el tema, siendo estas: preceptos legales, disposiciones jurídicas de corte fiscal, acuerdos normativos, tesis jurisprudenciales y opiniones de expertos (artículos de opinión, informes y entrevistas). La selección de la información se ubica en un espacio geográfico que contempla al Estado de Puebla, enfocándose en el tiempo a partir del año 2020, abarcando los subsecuentes años, es decir, el periodo será 2020-2022, debido a la novedad con la que se ha introducido este tema en México.

## VIII. CRONOGRAMA

CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES AGOSTO 2022-AGOSTO 2024																												
ACTIVIDADES	2022					2023												2024										
SEMANAS	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7				
Selección del tema de investigación	■																											
Planteamiento del tema de investigación	■																											
Elaboración de preguntas de investigación, objetivos e hipótesis	■																											
Formulación del diseño metodológico, alcances y limitaciones	■																											
Revisión y aprobación del protocolo de investigación (Anteproyecto)	■																											
Obtención y revisión de la literatura	■	■	■	■	■	■	■	■																				
Formulación de los Antecedentes							■	■	■																			
Redacción del Contexto									■	■																		
Elaboración de Marco Teórico									■	■																		
Indagación del Estado del Arte									■	■																		
Definición de la Unidad de Análisis										■	■																	
Diseño de Instrumentos de Investigación											■	■																
Aplicación de Instrumentos de Investigación												■	■															
Procesamiento y organización de la información obtenida													■	■														
Formulación de la Matriz de Consistencia de Resultados														■	■													
Aplicación de Análisis Costo-Beneficio															■	■												
Confrontación de resultados con la hipótesis																■	■											
Redacción de propuestas de optimización del tema de investigación																	■	■										
Formulación de conclusiones finales																			■	■	■	■	■	■	■	■	■	■
Elaboración del Informe de Investigación																					■	■	■	■	■	■	■	■
Revisión del Informe final de investigación																											■	■
Presentación del Informe final de investigación																												■

## IX. REFERENCIAS

- Acuerdo 13/2021 (Diario Oficial de la Federación). 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 . 2 de febrero de 2021.
- Cassany, D. (2022). Marcadores textuales. *La cocina de la escritura*. (pp. 154-157). Barcelona.
- Chevez Ruiz Zamarripa Y CIA, S.C. (2020). Esquemas reportables. México.
- IMCP. (2015). Código de Ética Profesional. México: IMCP.
- OCDE. (2014). Proyecto BEPS. OCDE, 1-3.
- OCDE. (2015). Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Acción 12. París: OCDE publishing.
- Ramírez, J. (2021). Esquemas reportables. *Contaduría Pública, Temas Fiscales Relevantes para 2021*, 20-25.
- SHCP. (13 de Marzo de 2022). Esquemas Reportables. Obtenido de Secretaría de Hacienda y Crédito Público:  
<http://omawww.sat.gob.mx/EsquemasReportables/Paginas/index.html>
- TERCERA Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020. (Diario Oficial de la Federación). 18 de noviembre de 2020.
- Transparencia Presupuestaria. (31 de diciembre de 2021). Recaudación local.  
[https://www.transparenciapresupuestaria.gob.mx/es/PTP/Recaudacion\\_Local](https://www.transparenciapresupuestaria.gob.mx/es/PTP/Recaudacion_Local)

# **CAPÍTULO I. ANTECEDENTES DE LOS ESQUEMAS REPORTABLES**

## **1.1 Generalidades de la fiscalización**

El ejercicio de la fiscalización tiene su origen aproximadamente en el Siglo XIV en la antigua España en el momento en que se creó la Magistratura Colegiada para la Fiscalización de la Hacienda; posteriormente nació el Tribunal Mayor de Cuentas, donde se formalizó la tarea de inspeccionar las cuentas de la Hacienda Real de la propia España.

Por su parte, en México se tuvo el primer acercamiento con la fiscalización el 4 de octubre de 1824, momento en que nació la Carta Magna. Este documento le daba la facultad exclusiva al Congreso General para fijar los gastos generales de la Nación y establecer las contribuciones necesarias, tal y como lo menciona (Auditoría Superior del Estado de Puebla, 2022). Más adelante, en el año de 1896 se creó la Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, que se fue convirtiendo en el Órgano de Control y Fiscalización, cuya función era la de revisar la cuenta pública y vigilar cómo se manejaban los ingresos de la federación. Sin embargo, no fue hasta la promulgación de nuestra actual Constitución de 1917 que se le dio la facultad al Poder Legislativo para ampliar sus facultades para la revisión y administración del gasto público.

La cronología de los hechos que menciona (Auditoría Superior del Estado de Puebla, 2022) nos lleva hasta el año de 1978, en donde se elaboró una nueva Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda, que le dio el poder total a este Órgano para revisar las cuentas públicas y utilizar los fondos públicos de la mejor manera posible, siempre bajo la dependencia de la Cámara de Diputados.

Con el pasar de los años, este Órgano sufrió varias modificaciones, hasta que el 28 de noviembre de 1995 se presentó una iniciativa de reforma a los art. 73, 74, 78 y 79

de la CPEUM, la cual buscaba crear un nuevo Órgano Fiscalizador de Gestión Gubernamental, sustituyendo a la Contaduría Mayor de Hacienda; fue de esta forma que nació la Auditoría Superior de la Federación.

En el caso aislado de Puebla, se tiene que la fiscalización comenzó con la promulgación de la Constitución de 1824, sin embargo, fue hasta 1861 que Puebla implementó en el art. 95 de su Constitución, que habría una sesión ordinaria a cargo de una Comisión Inspector, cuya función sería la de informar la situación de la administración pública. Pasado el tiempo, en 1882 se creó la Ley de la Contaduría General de Glosa, cuyas reformas de 1888, 1895 y 1932 dieron origen a la Contaduría Mayor de Hacienda. Este Órgano tuvo una última modificación el 5 de marzo de 2001, cuando por decreto aquél desaparece y se instituye el Órgano de Fiscalización Superior del Estado de Puebla. Para concluir, el 29 de noviembre de 2012 este Órgano se transforma en Auditoría Superior del Estado de Puebla (ASE).

En este contexto, se sabe que la ASE ha trabajado a la par con el SAT desde su creación el 15 de diciembre de 1995 con el fin de aumentar la eficiencia en la recaudación del gobierno y captar mayores recursos para el gasto público. Centrándonos en este último, es importante recordar que, el órgano desconcentrado de la SHCP ha buscado implementar estrategias que le permitan tener una mejor captación de los ingresos fiscales. Una que ha cobrado mucha fuerza desde su implementación es la fiscalización electrónica. (Benítez & López, 2017) mencionan al respecto que:

El portal del SAT pasó de recibir 161 millones de visitas en 2006 a 230 millones en el año 2011; de los 26 millones de declaraciones presentadas en el año 2001 el 3% se hizo a través de medios electrónicos; mientras que para el año 2012 ascendieron a 100 millones.

Considerando lo anterior, se puede ver que la introducción de la fiscalización electrónica le trajo al SAT buenos resultados, por lo cual siguió implementando mecanismos de recaudación y revelación para afinar ciertas deficiencias que han tenido las disposiciones fiscales y proveer un esquema de tributación más sólido. Una de las más recientes herramientas de fiscalización ha sido la implementación de los Esquemas Reportables.

## **1.2 La evasión fiscal en México**

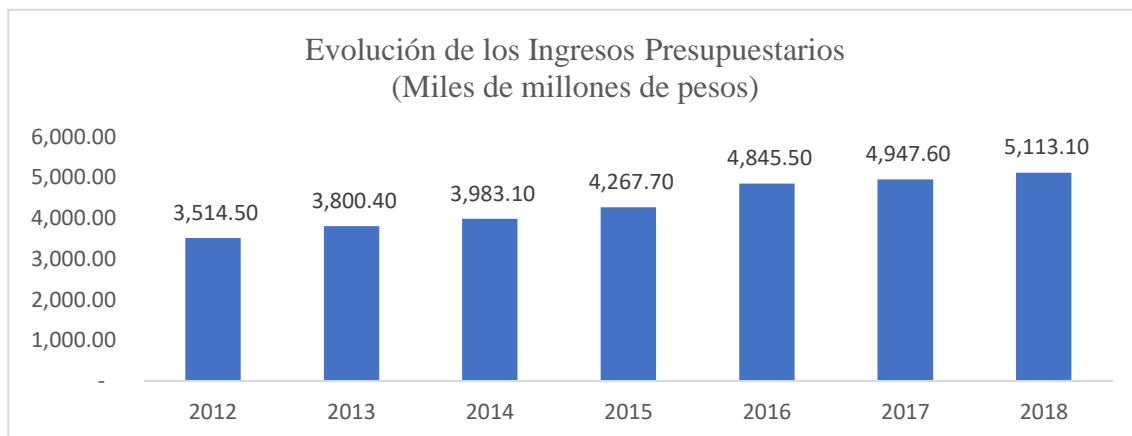
El tema de la evasión fiscal no es una problemática novedosa que llegó de una forma abrupta y poco esperada, sino por el contrario, para (González, 2013) la evasión de impuestos se presentó cuando el contribuyente comenzó a optar por no declarar, total o parcialmente, sus operaciones, omitiendo de esta manera ingresos y provocando que el fisco tuviera un nivel de recaudación menor. El hecho de caer en la omisión de declaraciones afecta en mayor medida a aquellos contribuyentes que sí cumplen con sus obligaciones fiscales, debido a que la tasa efectiva recae con mayor peso para estos últimos.

El caso mexicano es muy peculiar, debido a que un sistema tributario eficiente debería ser capaz de potenciar el crecimiento económico y proveer al Estado de los ingresos suficientes para poder inyectar gasto público al país, sin la necesidad de implementar más contribuciones de las necesarias como si se tratase de un diseño en línea. En términos porcentuales, se sabe que, en el año 2004, la evasión fiscal de los dos impuestos federales principales, Impuesto Sobre la Renta (ISR) e Impuesto al Valor Agregado (IVA), ocasionó que se dejara de recaudar el 4% del PIB. Dicha situación alarmó a propios y extraños en ese tiempo, debido a que nuestro país se encontraba muy alto en sus porcentajes de evasión, alcanzando cerca del 40% de la recaudación potencial, a comparación de otros países industrializados, en donde su índice de evasión apenas llegaba al 22%, según comenta (González, 2013).

Preocupa ver que el propio SAT reportó en 2005 que se dejaron de recaudar un total de 528 mil 873.5 millones de pesos, monto que representó el 29.4% del gasto neto aprobado por la Cámara de Diputados en dicho año. Dicha cantidad provino principalmente de prácticas fiscales, evasivas y excesivas ejercidas por el propio contribuyente, que lograba hacerse de condonaciones de impuestos, facilidades administrativas, estímulos fiscales, deducciones autorizadas y regímenes fiscales especiales. Esta acción le costó al país en términos del PIB, 6.67%.

Vale la pena realizar el análisis cronológico de la recaudación de los ingresos presupuestarios en los últimos años, con el fin de detallar de una mejor forma lo mencionado en el párrafo anterior. Tal y como lo menciona (CEFP, 2019): “Entre 2012 y 2018, los ingresos presupuestarios registraron un lento crecimiento, acentuándose mayormente de 2012 a 2014, situación que no fue compensada por el aumento de la recaudación registrada de 2015 a 2017”, dicho comportamiento se percibe mejor en la siguiente gráfica:

Gráfica 1



*Fuente: Elaboración propia con datos del CEEFP.*

## **1.2 El proyecto BEPS (Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios)**

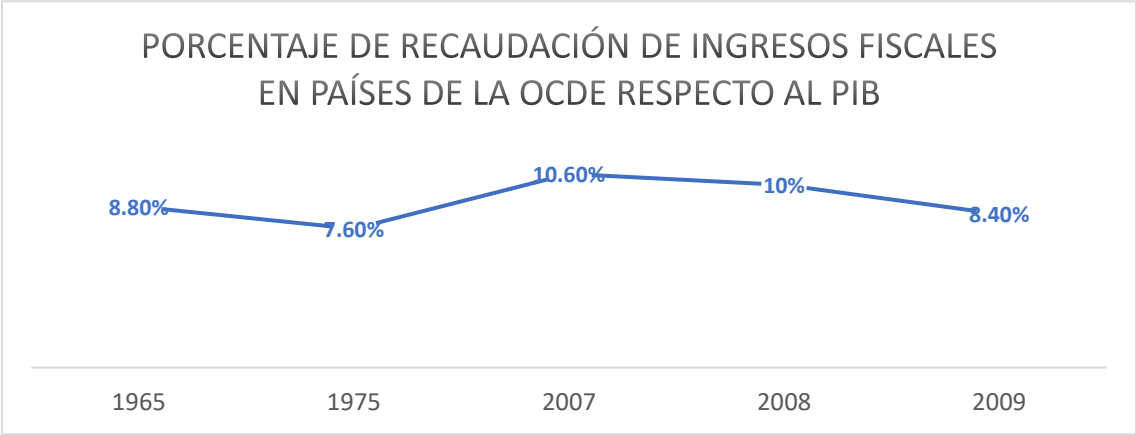
El tema de la fiscalización internacional ha ocupado un nivel de importancia alto en las agendas de trabajo de varios países debido a la integración de mercados y economías, esto ha ocasionado que el sistema tributario implementado hace poco más de cien años vaya quedando obsoleto a medida que la globalización en las naciones ha sufrido cambios. Se han visto en los últimos años deficiencias en las normas actuales que han dejado ver que es importante actualizarlas a los tiempos de ahora, debido a que podrían generar escenarios en donde sea propicio el tema de la evasión fiscal.

Lo anterior se plasmó en una reunión de trabajo llevada a cabo en 2012, en donde se tocaron puntos finos respecto al tema, tal como lo explica (OCDE, 2013): “La erosión de bases imponibles constituye un grave riesgo para los ingresos tributarios, la soberanía fiscal y la equidad tributaria”. Asimismo, los representantes reunidos afirmaban que se ve con más frecuencia que las naciones dejan de captar ingresos fiscales debido a que las empresas trasladan sus utilidades hacia otros países en donde los sistemas de tributación son más laxos o incluso deficientes. Esta situación preocupó a propios y extraños en la OCDE, por lo que a partir de la reunión que se llevó a cabo en México el 18 y 19 de junio de 2020, los participantes mostraron un especial interés en ahondar en “la necesidad de evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”. Así pues, se vio la necesidad de profundizar en el tema, por lo que la intención de no pasarlo por alto se replicó en la Reunión de los Ministros de Finanzas del G-20, en Reino Unido, George Osborne y Alemania, dando como resultado una declaración en donde se reconocía la importancia de este problema, y proponía a los países trabajar entre sí identificando brechas y deficiencias en sus estatutos tributarios.

Reforzando lo anterior, (OCDE, 2013) menciona que en algunos países se observaron tasas de recaudación del impuesto sobre la renta equivalentes al 3% del Producto Interno Bruto (PIB) o al 10% de los ingresos tributarios totales. Este dato es

importante debido a que la recaudación de impuestos tiene mucho peso para gran parte de las economías en la OCDE, principalmente porque es un pilar importante de captación de ingresos. En los últimos cuarenta años, se ha visto un comportamiento inestable en el porcentaje de recaudación de ingresos fiscales en países de la OCDE, resaltando primero que en 1965 la media no ponderada del impuesto sobre la renta a sociedades en comparación con los ingresos totales fue del 8.8%, disminuyó a 7.6% en 1975, posteriormente hasta 2007 se registró un comportamiento más escalonado manteniendo un 10.6%. No obstante, a partir de 2008 esta tendencia al alza se vio frenada cayendo al 10%, y hasta 8.4% en 2009. Lo descrito anteriormente puede apreciarse de una forma mejor en el siguiente gráfico:

Gráfica 2



Fuente: Elaboración propia con datos de la OCDE.

Pasando a otro punto, estos antecedentes hacen denotar que el tema de la evasión fiscal se puede volver una amenaza que ponga en riesgo la soberanía fiscal y el mecanismo de recaudación de impuestos, afectando tanto a países industrializados, como a países emergentes y en desarrollo. Uno de los principales problemas que han impulsado a las empresas a buscar prácticas evasivas ha sido la falta de integración económica entre países e, irónicamente, la facilidad con la que los contribuyentes van adoptando nuevas y mejores maneras de comunicarse con proveedores y los propios clientes. Debería ser que los mismos países fueran los propios que fomenten esta

integración, sin embargo, el hecho de que las propias personas se hayan adelantado les ha permitido adaptarse a los mecanismos de control fiscal y tal parece que van un paso por delante de las economías. Otro problema que se ha visto con el pasar de los años y que tiene perfectamente identificado OCDE es que los principios comunes en la imposición de esquemas de tributación basados en las experiencias de países parecen no avanzar al mismo ritmo que el entorno comercial. Esto último cobra fuerza especialmente por lo ya dicho anteriormente sobre la falta de sincronización en el avance en el desarrollo de la integración económica entre países y la interconexión de los empresarios con sus proveedores y clientes.

Asimismo, el problema de la evasión fiscal y el traslado de los beneficios a otros países con esquemas de tributación más benéficos ponen en riesgo la estabilidad en distintos sectores de las economías, pudiendo provocarse una gran incertidumbre para las empresas y un aumento en los delitos fiscales. Es por ello que, según (OCDE, 2013), se ha fomentado el diálogo y la cooperación entre los gobiernos sobre cuestiones tributarias tales como:

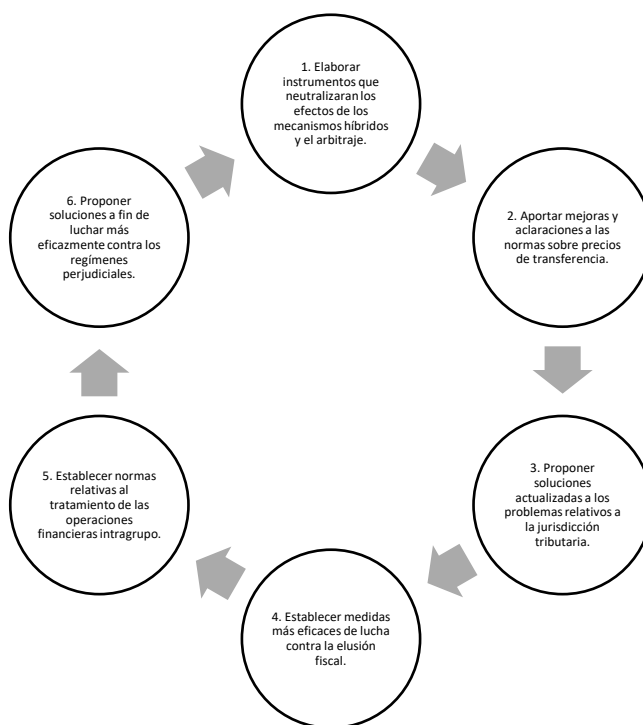
*Gráfico 1. Cuestiones tributarias abordadas por los gobiernos.*



*Fuente: Elaboración propia con datos de la OCDE.*

Dado que el año 2012 tuvo mucho peso para la agenda de trabajo de los países de la OCDE, se empezaron a diseñar algunas líneas de acción que servirían para sentar las bases del Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios en 2013 y 2014, y en especial para diseñar el Informe Final de la Acción 12 en 2015, siendo ésta la que introduciría el tema de los Esquemas Reportables. Según (OCDE, 2013) Estas líneas de acción recomendarían tareas para:

Gráfico 2. Líneas de acción para el Informe Final de la Acción 12 (2015).



Fuente: Elaboración propia con datos de la OCDE.

### 1.3 Informe Final de la Acción 12 BEPS

Una vez establecidos los objetivos específicos y las líneas de acción tomadas en 2012, la OCDE comenzó a trabajar en su proyecto más ambicioso a la fecha: una recopilación de medidas que se han ido adoptando de forma paulatina para combatir las prácticas en contra de las disposiciones fiscales. Asimismo, uno de los comienzos fue

reconocer que los gobiernos necesitaban acceso oportuno a la información que le permitiera identificar y hacerles frente a los riesgos fiscales que emanaban de las estrategias de evasión fiscal. El implementar lo anterior trajo como resultado tiempos de respuesta más cortos y una afinidad más desarrollada para detectar eficazmente potenciales intentos de defraudar a la autoridad fiscal. Este ejercicio de la entrega de información comenzó a adoptarse por algunos países, adicionando mecanismos, como la introducción de consultas, reducciones de sanciones por declaración voluntaria y el uso de programas de cumplimiento voluntario y otras obligaciones complementarias de declaración, tal y como lo menciona (OCDE, 2016).

Así pues, el objetivo de estas estrategias se centraba en procurar que los contribuyentes y asesores fiscales fueran quienes ofrecieran al fisco la información pertinente sobre el cumplimiento de las obligaciones de ambas figuras, y así tener mayor conocimiento de las operaciones de éstos, dejando de lado la información que proporcionaban sus declaraciones ya que, al ser nula y limitada, la autoridad solamente formulaba especulaciones.

Mientras que algunos países optaron por adoptar un esquema de declaraciones voluntarias, en otros se implementaron regímenes de declaración obligatoria, que se tradujeron en una forma más controlada e impositiva de exigir a los contribuyentes y asesores que proporcionaran a la autoridad la información sobre sus mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresivos (de los cuáles más adelante fueron bautizados en México como “Esquemas Reportables”).

Por ende, al ser estos mecanismos completamente autoritarios, le permitían al fisco obtener la información de las operaciones de los contribuyentes antes del proceso de cumplimiento fiscal, e incluso mucho antes de siquiera haberlas concluido. Al tener las herramientas necesarias, la autoridad podía actuar más rápido frente a las acciones que ella considerara que constituían una práctica de elusión fiscal. En adición (OCDE,

2016) afirma que: “Los regímenes de declaración obligatoria aportan también la flexibilidad de un enfoque modular que permite a las administraciones tributarias seleccionar rasgos distintivos y aplicar umbrales para centrar la obligación de declaración en las áreas concretas donde se perciben riesgos”.

Continuando con la idea anterior, la implementación de la declaración obligatoria y la de cumplimiento voluntario compartían el objetivo de ayudar al fisco a perfeccionar en la medida de lo posible la transparencia, la evaluación de riesgos y el cumplimiento del contribuyente, sin embargo, es la declaración obligatoria la que agilizó este proceso de mejoramiento. Debido a que resultó más benéfico para las economías la adopción de ésta última por la eficiencia y rapidez para detectar posibles riesgos, se ahondará mayormente en ella a lo largo de este trabajo.

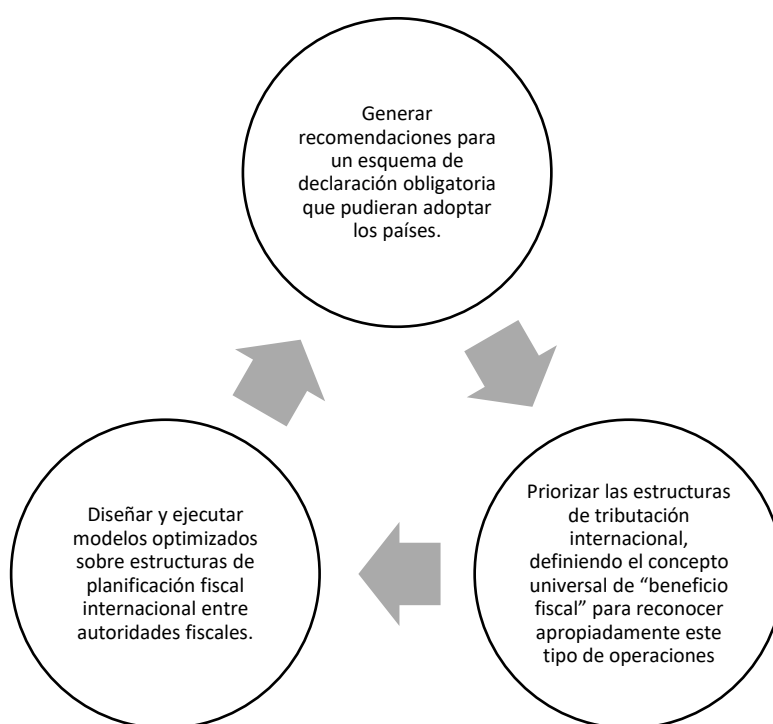
Con respecto a la adopción de regímenes de declaración obligatoria, se tuvo dentro del Plan de Acción BEPS como un desafío muy marcado la necesidad de buscar información que fuese clara, objetiva y puntual sobre las estrategias fiscales abusivas, con el fin de saber cómo enfrentar estas situaciones. Según (OCDE, 2016):

La disponibilidad de esta información fue esencial para que los gobiernos pudieran identificar con rapidez las áreas de riesgo en materia de política y recaudación tributarias. Si bien las inspecciones continuaron siendo una fuente crucial de información sobre planificación fiscal, carecían de una serie de limitaciones como en herramientas de detección temprana de estructuras de planificación fiscal.  
(p.16)

En adición, con la implementación de la Acción 12 de este mecanismo de acción se hizo hincapié a las naciones miembros de la OCDE y del G20 de que generaran recomendaciones para elaborar normas de declaración de carácter obligatorio, sin

ignorar las necesidades y riesgos de cada país, puesto que la combinación de decisiones y procedimientos debía establecerse a conciencia para evitar caer en prácticas abusivas hacia el propio contribuyente. Esta acción buscaba centrarse en los regímenes fiscales internacionales, que pretende dar como resultado:

*Gráfico 3. Propósitos de la implementación de la Acción 12.*



*Fuente: Elaboración propia con datos de la OCDE.*

Si los puntos anteriores se cumplían cabalmente, esto podría traer como resultado una armonización más estrecha entre países, no dejando de lado las necesidades y prioridades de cada país. Sin embargo, no se puede olvidar que el año 2011 fue un momento importante para el desarrollo de este Plan de Acción BEPS, debido a que la OCDE publicó un informe sobre iniciativas de transparencia y declaración que se llamó "Lucha contra la planificación fiscal agresiva mediante la mejora de la transparencia y la presentación de información", en donde se sugería a los países miembros de la OCDE a verificar las iniciativas de declaración que se incluían en el informe " con vistas a valorar

la introducción de las más adecuadas a sus necesidades y circunstancias particulares”, según (OCDE, 2016).

Continuando con la sucesión de estos hechos, en 2013 la OCDE publicó un informe sobre programas de cumplimiento voluntario, en donde se tomaba como base un estudio que versaba sobre el papel de los intermediarios fiscales, originado hacía no mucho en el año 2008. Dicho estudio dejó apreciar que varios países adoptaron medidas de cumplimiento voluntario que sus contribuyentes comenzaron a cumplir, dando como resultado un enfoque en el manejo de riesgos fiscales, lo que dio a su vez una evaluación de riesgos más efectiva y un mejor uso de los recursos recaudado por la autoridad.

#### **1.4 Régimen de declaración obligatoria**

La idea central de la implementación de este régimen fue desde un principio proporcionar información oportuna sobre las estructuras de planificación fiscal agresiva e identificar a sus ejecutores y distribuidores. El detectar lo anterior a tiempo le permitiría a la autoridad mejorar sus tiempos a la hora de realizar actividades de cumplimiento; esto resultó ser benéfico, debido a que ya no se destinaban muchos recursos a la detección de estas prácticas evasivas, por el contrario, se comenzó a dirigir capital directamente para exclusivamente combatir estas prácticas desleales.

Además, estas declaraciones pretendían disuadir a los contribuyentes de realizar prácticas de elusión fiscal, dejándoles en claro que la autoridad fiscal podría adoptar una postura sancionadora para este tipo de actos; es interesante lo que (OCDE, 2016) menciona sobre este tema, puesto que hace énfasis en que el mejoramiento de estos regímenes obligatorios depende directamente de con qué rapidez las administraciones tributarias y los sistemas legislativos actúan para reducir las oportunidades de eludir impuestos, además de que resume en tres puntos importantes sus objetivos:

1. Obtener información temprana sobre mecanismos de evasión fiscal.
2. Identificar a los actores intelectuales y destinatarios de estas prácticas.
3. Disuadir a los contribuyentes de orquestas estrategias evasivas, mediante la reducción de estas estructuras.

Luego, para obtener los resultados esperados con la implementación de estos, era importante abordar algunas cuestiones básicas, como quién tenía que declarar y qué información había que declarar. Desglosando la segunda, es importante mencionar que los países necesitaban decidir cuáles estructuras y mecanismos debían ser declarados, puesto que no todos podrían incurrir en una práctica desleal, en segundo lugar y como punto clave, era prioridad definir qué información se debía declarar, con el fin de generar un equilibrio, en donde la solicitud de información satisficiera con éxito a la autoridad, pero sin incurrir en cargas de cumplimiento excesivas para los contribuyentes.

En ese orden de ideas, también era importante establecer en qué momento se tenía que declarar la información, las obligaciones adicionales para los usuarios de una estructura elusiva, y por supuesto tanto las consecuencias del incumplimiento de la obligación, como los efectos que generaría su presentación

Lograr lo anterior sonaba sencillo, sin embargo, era importante redactar las normas de declaración obligatoria lo más claro posible, a fin de evitar interpretaciones variadas y que los contribuyentes supieran con certeza lo que la declaración requería. Lograr esto evitaría ocasionar fallos no intencionados en lo declarado y, por lo tanto, resistencia a presentar esta información por parte de los contribuyentes. No lograr lo anterior traería efectos negativos para la autoridad, debido a que una falta de claridad y precisión podría provocar una recopilación de información insuficiente y de baja calidad.

Otro elemento importante que tenía que contemplarse en la elaboración de estos regímenes fue el cuidar el equilibrio entre los costos que se generaban al cliente y los beneficios obtenidos por la autoridad, puesto que una mala aplicación en la redacción de los estatutos podría provocar un elemento de peso para que el contribuyente optara por omitir la presentación de sus prácticas fiscales, entorpeciendo la labor de detección del fisco.

Pese a que los mecanismos de declaración obligatoria trajeron buenos resultados tras su implementación, algunos países decidieron utilizar alternativas para reforzar la recopilación de información de los contribuyentes, tal y como lo muestra la siguiente tabla:

Tabla 2

*Complementos de la declaración obligatoria*

Instrumento	Utilidad
Mecanismos de consulta	Brindarle al contribuyente la posibilidad de solicitarle a la propia autoridad su opinión sobre alguna operación que aquel estuviera ejecutando, con el fin de obtener seguridad sobre las consecuencias fiscales venideras.
Obligaciones de declaración complementarias	Permitirle a la autoridad recopilar más información específica sobre ciertas operaciones de los contribuyentes durante el proceso de declaración de impuestos.
Encuestas y cuestionarios	Permitirle a la autoridad obtener una muestra sobre determinados grupos de contribuyentes con el fin de evaluar riesgos.

Declaraciones voluntarias	Ofrecerles a los contribuyentes la oportunidad de reducir sanciones.
Programas de cumplimiento voluntario	Proporcionarle a la autoridad información suficiente para entender las operaciones y su impacto mediante la presentación de declaraciones completas y ciertas de las operaciones fiscales de los voluntarios.

*Fuente: Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (OCDE,2013)*

En la tabla anterior se puede apreciar que algunos países estaban preocupados por obtener información que les ayudara a prevenir prácticas evasivas, por lo que tomaron la decisión de implementar instrumentos adicionales para mejorar la efectividad de los regímenes de declaración obligatoria. En el plano histórico tenemos que Estados Unidos fue el pionero en la introducción de esto, llevándolo a cabo desde 1984, posteriormente Canadá adoptaría esto 5 años después bajo un régimen “Tax Shelter” para algunos sistemas de planificación fiscal que implicaban mecanismos de donación y adquisición de bienes. Continuando con esto, en junio de 2013 se promulgó una legislación que tenía que ver con la declaración de operaciones de elusión fiscal, “RTAT”, por sus siglas en inglés. Por otro lado, en Sudáfrica se introdujo el mecanismo de declaraciones en 2003 y Reino Unido en 2004, y posteriormente en Portugal e Irlanda en 2008 y 2011, respectivamente, tal y como lo explica (OCDE, 2016).

Tal y como se aprecia en el párrafo anterior, la implementación de estos mecanismos prometía ser sistema efectivo de alerta temprana ante riesgos emergentes de política y recaudación tributarias, sin embargo, es importante mencionar que muchos países no consiguieron el objetivo que buscaba en esencia esta medida, la falta de claridad en la redacción de estas medidas, aunado con la premura con la que fueron implementados, impidió que la información recopilada fuera de buena calidad.

Un ejemplo de lo anterior se pudo ver en Reino Unido, con la introducción de su régimen DOTAS. Gracias a éste, el país pudo recabar información temprana sobre estructuras de evasión fiscal, lo que le permitió aprobar disposiciones legales que sentaron las bases para el establecimiento de un sistema de recaudación más sólido y efectivo, trayendo así un aumento considerable en la recaudación del gasto público. Según (OCDE, 2016): “De las 2,366 estructuras de elusión declaradas hasta 2013, 925 han sido cerradas en virtud de disposiciones legales”. A sólo 3 años de su implementación, en Reino Unido se produjo un aumento de la actividad para realizar cambios que contrarrestaran las lagunas legales en la Ley Presupuestaria inglesa, sin embargo, la hazaña más importante que consiguió este régimen fue la salida de algunas de las firmas internacionales más grandes del mundo, cuyo giro es el diseño, comercialización y distribución de estructuras de elusión fiscal.

En otros países, como el caso de Irlanda, el régimen de declaración obligatoria ayudó a detectar una posible estrategia de evasión fiscal al analizar múltiples fondos de prestaciones que aparentemente eran destinados para los empleados, sin embargo, se detectó que esto beneficiaba sobremanera a los contribuyentes de dicho país. Ante esto, el gobierno irlandés realizó una modificación en su Ley Presupuestaria en 2013, agregando una disposición de amplio alcance contra las prácticas elusivas.

### **1.5 La introducción de los Esquemas Reportables en México**

El 18 de mayo de 1994, México se convirtió en el país número 25 en integrarse a la OCDE, dicho evento aconteció en el sexenio del presidente Carlos Salinas de Gortari. Como miembro oficial de la OCDE, nuestro país se vio en la tarea de colaborar en la elaboración de las políticas públicas para su aplicación en el ámbito internacional.

Derivado de lo anterior, México fue invitado a participar en comisiones que buscaban diseñar medidas y mecanismos que fueran capaces de ayudar a las

economías del mundo a establecer sistemas tributarios sólidos y efectivos. Sin embargo, fue en 2008 cuando esta participación se intensificó gracias a la crisis financiera internacional en Estados Unidos. A raíz de dicho acontecimiento, los representantes de los países miembros de la OCDE hicieron un espacio en sus agendas políticas para tocar este tema, y como consecuencia del trabajo en conjunto de dichos países, nació el Proyecto BEPS de la OCDE y del G-20. Según (Tello, 2021): “El estudio realizado reportó que numerosas multinacionales utilizan estrategias que les permiten pagar tan sólo el 5% del ISR empresarial, mientras que las pequeñas empresas están pagando hasta un 30%”.

Fue así como los resultados anteriores sentaron las bases que sirvieron para la elaboración del Plan de 15 acciones para combatir la evasión fiscal y el traslado de beneficios, del cual México se basó en la Acción número 12 para empezar a trabajar en el diseño de su propio régimen de declaración voluntaria (examinado en el punto anterior), dando como resultado la implementación de “Los Esquemas Reportables”. Al respecto, (Cámara de Diputados, 2019) rescató de igual forma dicha Acción, argumentando que era importante comenzar con el diseño de una estructura que fuera capaz de darle a la autoridad fiscal mexicana los elementos necesarios para detectar las posibles prácticas de evasión fiscal. La exposición de motivos de la Cámara de Diputados propuso un régimen de revelación de Esquemas Reportables en México que fuera capaz de detectar potenciales áreas de riesgo durante el ejercicio de sus funciones, y de esta manera evaluar su viabilidad, asimismo, que fuera de utilidad para los contribuyentes y asesores fiscales al brindarles seguridad jurídica “ya que en lugar de ser sujetos de una auditoría en años posteriores, en la mayoría de los casos se sabrá de antemano el criterio de la autoridad e incluso podrán ejercer los medios de defensa pertinentes”. (Cámara de Diputados, 2019).

En adición, la exposición de motivos propuso que la base sustancial de estos Esquemas Reportables se centrara en los asesores fiscales, los cuales serían los obligados principales en revelar aquellos, dentro de este documento se explicó que la

información proporcionada por los asesores no serviría de base para la autoridad para relacionar a los contribuyentes con posibles delitos fiscales, así como tampoco, la recepción de la información sobre un esquema no implicaría su aceptación o rechazo por parte de la autoridad fiscal.

A su vez, la Cámara de Diputados, propuso que el SAT llevara a cabo un registro de asesores fiscales para controlar y verificar el cumplimiento de sus obligaciones. En otros temas, se buscó analizar los regímenes de declaraciones voluntarias, siendo Irlanda el país que se tomó como base, puesto que se propuso que los Esquemas Reportables se dividieran en generales y personalizados, tal y como lo estableció dicho país.

Por otro lado, la exposición de motivos consideró muy de cerca el Reporte Final sobre la Acción 12, puesto que el establecimiento de sanciones debe estar enfocado en mejorar el nivel de cumplimiento del régimen de revelación, y maximizar su valor disuasivo, más no el fungir como una fuente de ingresos adicionales, generando así una carga tributaria en los contribuyentes, esto desde el punto de vista de (Cámara de Diputados, 2019).

Los Esquemas Reportables se proyectaron como una herramienta de suma importancia para el SAT; tal fue la expectativa que se tuvo que el Congreso no pasó por alto su elaboración debido a su importancia para el fisco, ya que le brindaría información importante para poder identificar y responder de forma rápida a los posibles riesgos fiscales. De igual forma, se buscó establecer una sanción lo bastante alta como para que el contribuyente pensara dos veces en realizar este tipo de prácticas. La justificación de lo anterior reside en que, al hacer el ejercicio de comparación y evaluar los beneficios de realizar prácticas elusivas, el propio contribuyente se daría cuenta de que son más los costos en que se incurriría por el pago de la multa que el propio beneficio esperado por dicha práctica.

La obligación de revelar los Esquemas Reportables se pensó que sería razonable establecerla desde el 01 de julio de 2009, con el fin de que los asesores fiscales, los contribuyentes y la autoridad fiscal pudieran prepararse adecuadamente para su adopción. En concordancia con lo anterior, a pocos meses de haber salido la gaceta parlamentaria, en septiembre 2019, salió publicado el 09 de diciembre de 2019 en el Diario Oficial de la Federación (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 la Federación"

Como se aprecia, la adopción de los Esquemas Reportables en México no fue un acontecimiento que se llevó de la noche a la mañana, sino que tras su adopción fue necesario un proceso que comenzó a partir de 2012, cuando los países miembros de la OCDE coordinaron agendas de trabajo para sentarse a dialogar sobre la situación fiscal de las naciones, haciendo hincapié en que los sistemas tributarios necesitaban una justa actualización para estar al corriente con los fenómenos económicos que se viven en la actualidad, siendo la globalización uno de los más importantes. En el siguiente capítulo se abordará el concepto de "Esquema Reportable" y se procederá a analizar el contenido relacionado a su aplicación.

## **CAPÍTULO II. MARCO TEÓRICO**

### **2.1 Disposiciones generales de los Esquemas Reportables**

A manera de introducción, es importante retomar la idea central del capítulo anterior, puntualizando que la implementación de los Esquemas Reportables en México se concibió propiamente en la exposición de motivos de la Gaceta Parlamentara que administra la Cámara de Diputados, en donde se reformaban diversas disposiciones de estatutos legales, entre los cuales estaba el CFF y la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR). Dicho documento fue lanzado el 08 de septiembre de 2019 y en él se explicaron las razones por las cuales la introducción de los Esquemas Reportables a la legislación tributaria mexicana, era una decisión inapelable.

Producto de las circunstancias que se viven en la actualidad, cambios en las economías del planeta y el aumento constante de las tecnologías que nos permiten interconectar más estrechamente, dando pie a la expansión de la globalización, entes de talla mundial, como es el caso de la OCDE, han buscado sofisticar las políticas gubernamentales de sus países miembros, con la intención de reforzar sus mecanismos de recaudación tributaria. Fruto de esta necesidad, es que nació la Acción 12 del Proyecto BEPS, cuyo punto de enfoque está en la implementación de declaraciones obligatorias que les permitan a las autoridades fiscales de las economías detectar, prevenir, controlar y erradicar las prácticas fiscales que los contribuyentes ejecutan con el fin de evadir el pago de impuestos.

Estos mecanismos fueron concebidos desde el 2015, sin embargo, su adopción se ha ido presentando de forma paulatina con el pasar de los años. Así pues, es llegando al año 2019 cuando el Congreso de la Unión, con el afán de apegarse a la normatividad establecida por la OCDE, emite la justificación del por qué es importante

implementar un mecanismo de control de estrategias fiscales efusivas. Fue sólo cuestión de meses para que esta iniciativa fuera oficialmente implementada en nuestro país, quedando plasmada el 09 de diciembre de 2019 en el DOF, en 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".

Acto seguido, la adición de los Esquemas Reportables dentro de las disposiciones fiscales mexicanas ocupó un lugar en el CFF, dentro del Título Sexto denominado "De la Revelación de los Esquemas Reportables", cuyo contenido se centra del art. 197 al 202 de la citada disposición, surtiendo efectos legales a partir del 01 de enero de 2020.

Retomando la parte legal de este tema, es importante comenzar mencionando que el art. 199 del CFF, menciona que un Esquema Reportable será cualquier estrategia, mecanismo o plan que tenga el potencial de generar, tanto directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México. Es importante rescatar la idea anterior, ya que la propia ley hace mención en su art. 5-A que el beneficio fiscal consiste en la reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución, mediante la aplicación de deducciones, exenciones y operaciones que permitan deslindarse de la obligación de pagar algún impuesto; así como la omisión de una ganancia o ingreso acumulable, el acreditamiento de contribuciones y el cambio de régimen fiscal, entre muchas otras.

Reforzando el punto anterior, vale la pena mencionar que, si la fuente de obtención de riqueza se encuentra dentro de territorio nacional, entrará dentro de la jurisdicción de SHCP, a través del SAT, ahondar en esta estrategia que genere dichos recursos. Sin embargo, la propia ley deja en claro que, si la fuente de riqueza se encuentra en el extranjero, la jurisdicción pertenecerá al país en donde se esté originando tales recursos.

Un ejemplo muy claro de lo anterior se puede observar en los contribuyentes que transfieren sus recursos a fondos de inversión extranjera que manejan tasas de rendimiento más atractivas que en México, y que a su vez tienen operaciones con partes relacionadas provenientes del extranjero de igual forma. Al generarse los rendimientos en otro país, a México se le impide ahondar en el trasfondo de esta acción que le genera beneficios fiscales al contribuyente en otro país, y más si hablamos de que el país de destino es de igual forma miembro de la OCDE, puesto que la acción de investigar caería en este último.

Asimismo, independientemente de lo que el CFF define como “Esquema Reportable”, de igual forma en su art. 199 menciona que dicho mecanismo necesita poseer determinadas características para que la estrategia potencialmente evasiva pueda ser sujeta a reportarse, dentro de las cuáles se pueden encontrar:

- I. Que evite que autoridades extranjeras realicen el intercambio de información fiscal o financiera con las autoridades mexicanas, incluyendo como mecanismo la aplicación del Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras en Materia Fiscal. Según (OCDE, 2017), el Estándar define el tipo de información financiera que se debe intercambiar, las instituciones financieras que necesitan realizar este ejercicio, qué tipo de cuentas deben involucrarse, así como los contribuyentes que deben someterse a este intercambio de información. Como parte de la integración y alianzas entre países, lo anterior descrito no será aplicable si el contribuyente recibió documentación por parte de un intermediario financiero que está sujeto a revelar dicha información con su propia autoridad fiscal.
- II. Que evite la aplicación del art. 4-B de la LISR, es decir, el pago proporcional de ISR en el país por parte de los contribuyentes que son miembros de entidades extranjeras transparentes fiscales.

- III. Que evite la aplicación del Capítulo I, Título VI de la LISR, es decir, el pago de ISR por parte de los contribuyentes sujetos a Regímenes Fiscales Preferentes (REFIPRES).
- IV. Que propicie la transmisión de pérdidas fiscales a contribuyentes distintos de los que las generaron, mediante diferentes actos jurídicos.
- V. Que consista en una serie de pagos interconectados que retornen a la persona, socio o partes relacionadas que originalmente los entregó.
- VI. Que involucre a un residente en el extranjero con un convenio para evitar la doble tributación en México
- VII. Que involucre operaciones entre partes relacionadas, tales como la transmisión de activos intangibles de difícil valoración o la cesión del uso o goce temporal de bienes sin contraprestación a cambio.
- VIII. Que evite constituir un establecimiento permanente en México
- IX. Que involucre la transmisión de un activo depreciado total o parcialmente, y que permita su depreciación por otra parte relacionada.
- X. Que involucre un mecanismo híbrido entre partes relacionadas, en donde los ingresos de su contraparte estén sujetos a REFIPRES, según la fracción XXIII del art. 28 de la LISR.
- XI. Que evite la identificación del beneficiario de ingresos o activos.
- XII. Que propicie la obtención de utilidades fiscales para poder aplicar pérdidas fiscales que estén a punto de caducar, generándole así una deducción autorizada al contribuyente que determinó dicha utilidad.
- XIII. Que evite la aplicación de la tasa adicional del 10% a los ingresos por dividendos a cargo de las personas físicas.
- XIV. Que propicie la deducción doble del arrendamiento de un mismo bien otorgado a dos o más partes relacionadas.
- XV. Que involucre operaciones cuyos registros contables y fiscales presenten diferencias entre sí de más del 20%, con excepción del cálculo de las depreciaciones.

Como lo muestra el párrafo anterior, la autoridad fiscal ha redoblado esfuerzos con el fin de establecer la mayor cantidad de supuestos que, bajo su propio criterio, definirían apropiadamente un Esquema Reportable. Sin embargo, dichos puntos podrían llegar a errar dependiendo de cada situación en particular. Por otro lado, a pesar de establecer un extenso número de características, tomó la decisión de agrupar a los Esquemas Reportables en dos grandes grupos:

1. Esquemas Reportables generalizados: Consisten en estrategias que pretenden comercializarse de forma masiva para los contribuyentes en general, con una aplicación estándar para ellos, llegando a los mismos beneficios fiscales.
2. Esquemas Reportables personalizados: Consisten en estrategias diseñadas pensando en las necesidades de un contribuyente en específico, para generar un beneficio acorde a sus peticiones.

Continuando con este ejercicio de análisis, apremia mencionar ahora que el asesor fiscal es quien orienta al contribuyente, y diseña, comercializa e implementa estos esquemas. De igual forma, se encuentra obligado a revelarlos al SAT mediante la presentación de una declaración informativa, de conformidad con el art. 198 del CFF, siempre y cuando sea residente en México o, en su defecto, residente en el extranjero con un establecimiento permanente en el país.

Es posible que pueda darse el caso de que dos o más asesores tengan la obligación de revelar un mismo Esquema Reportable, debido a que trabajaron en conjunto para su elaboración, en dicho caso, la autoridad considerará cumplida la obligación de reportar el esquema si al menos uno de los asesores lo revela a su nombre y por el de los demás. No obstante, es necesario que este asesor emita una constancia a los demás, en donde se indique que se ha revelado dicho esquema, así como anexar una copia de la declaración informativa (mencionada en el párrafo anterior), su respectivo acuse de recibo y el certificado que contenga el número de identificación del esquema.

Por consiguiente, es importante que el asesor fiscal entregue las constancias a los demás ya que, si alguno de ellos no recibe su constancia, seguirá estando obligado a revelar el esquema. En contraposición, si algún otro asesor desea añadir información, deberá presentar una declaración informativa complementaria que solamente tendrá efectos para el asesor que realice el trámite, que deberá presentar dentro de los 20 días siguientes a partir de que haya recibido su constancia.

Ahora bien, podría suceder que un esquema genere beneficios fiscales en el país, sin caer en la categoría de reportable; en ese caso, el asesor fiscal debe evaluar las razones por las cuales, a su juicio profesional, la estrategia no es objeto de ser reportada, en cuyo caso deberá plasmar lo anterior en una constancia, misma que deberá entregarse dentro de los cinco días siguientes a aquel en el que se entregue el esquema al contribuyente.

Con motivo de lo anterior, es prudente afirmar que el Congreso de la Unión tiene conocimiento de que el asesor fiscal podría entrar en conflicto por la cesión de la información de un esquema con el principio de confidencialidad de algún Código de Ética Profesional. El propio art. 197 del CFF expone que revelar dicho mecanismo no violará la obligación de guardar un secreto profesional. Por su parte, (IMCP, 2015) menciona que uno de los principios fundamentales en el actuar del Contador Público es el de Confidencialidad, el cual al calce menciona que consiste en:

Respetar la confidencialidad de la información obtenida como resultado de relaciones profesionales o de negocios y, por lo tanto, no revelar dicha información a terceros sin la autorización apropiada y específica, a menos que haya un derecho u obligación legal o profesional de hacerlo, ni usar la información para provecho personal o de terceros. (p. 14).

Como se aprecia, existe una discrepancia entre la ley y el Código de Ética Profesional del Contador Público, misma que pretende solventarse con la permisión establecida en el CFF de revelar información confidencial para fines informativos a favor de la autoridad. Retomando el contenido fiscal, los asesores deben presentar la declaración informativa del Esquema Reportable en el mes de febrero de cada año, que debe contener una lista de los nombres, denominaciones o razones sociales de los contribuyentes, así como su clave en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), a los cuales se les brindó el servicio de asesoría.

En relación con la obligación de reportar los esquemas, puede darse la situación de que el propio contribuyente se encuentre obligado a revelarlos, el art. 198 del CFF contempla seis supuestos en los cuales se describe esta obligación:

- I. Cuando el asesor fiscal no proporcione el número de identificación fiscal del Esquema Reportable emitido por el SAT, ni le otorgue una constancia que señale que el esquema no es reportable.
- II. Cuando el esquema sea diseñado e implementado por el propio contribuyente.
- III. Cuando el contribuyente obtenga un beneficio fiscal en México por la implementación de un Esquema Reportable que sea diseñado, comercializado e implementado por una persona que no se considere asesor fiscal.
- IV. Cuando el asesor fiscal del contribuyente sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional.
- V. Cuando exista un acuerdo mutuo entre el propio asesor fiscal y el contribuyente, en donde se establezca que este último será el obligado a revelar el Esquema Reportable.

- VI. Cuando el contribuyente realice operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero y sus Esquemas Reportables generen beneficios fiscales en México

En conjunto, se ha abordado el tema de los Esquemas Reportables de forma general, no obstante, en este punto es donde cabe profundizar en qué requisitos y datos se deben recabar al momento en que se revelen estos mecanismos. Propiamente, el art. 200 del CFF los describe de forma detallada. Por ello, la autoridad requiere que la revelación de un Esquema Reportable incluya:

- I. Nombre, denominación o razón social, y el RFC del contribuyente o asesor fiscal que esté revelando el esquema. Retomando el contenido del art. 197 del CFF, si un asesor fiscal presenta a nombre suyo y de otros asesores fiscales un Esquema Reportable, además de emitir una constancia para los demás, será necesario indicar de igual forma el nombre y RFC de aquéllos.
- II. Si el asesor fiscal o el contribuyente son personas morales, es importante que indiquen el nombre y RFC de las personas físicas que quedarán eximidas de la obligación de revelar los Esquemas Reportables.
- III. Nombre de los representantes legales de los asesores fiscales y contribuyentes.
- IV. Si se trata de un Esquema Reportable personalizado, es necesario que el asesor fiscal mencione el nombre, denominación o razón social del contribuyente que potencialmente se beneficie del mecanismo, así como su RFC. Es importante mencionar que, si el contribuyente es un residente en el extranjero que no tenga RFC, se debe indicar el país o jurisdicción de su residencia fiscal y constitución, así como su número de identificación y domicilio fiscales, o cualquier dato que pueda servir para su localización.
- V. Si la obligación de revelar el Esquema Reportable quedó a cargo del contribuyente, debe indicar el nombre, denominación o razón social de los asesores fiscales, si participaron en la elaboración del mecanismo.

- VI. Realizar una descripción detallada del Esquema Reportable y las disposiciones jurídicas nacionales o extranjeras aplicables, entendiéndose por descripción detallada, cada etapa que conforma el plan o proyecto que originaron el beneficio fiscal.
- VII. Realizar una descripción detallada del beneficio fiscal esperado.
- VIII. Especificar el nombre, denominación o razón social, RFC y cualquier otra información fiscal de las personas morales o figuras jurídicas que conformen el Esquema Reportable.
- IX. Señalar los ejercicios fiscales en los cuales se espera implementar o se haya implementado el esquema.
- X. Si un Esquema Reportable propicia que se evite el intercambio de información fiscal o financiera entre autoridades fiscales mexicanas y extranjeras, se debe revelar la información que no sea objeto de intercambio de información en virtud del Esquema Reportable.
- XI. En el caso de las declaraciones informativas complementarias, es importante indicar el número de identificación del Esquema Reportable que haya sido revelado por otro asesor fiscal.
- XII. Cualquier otra información que el asesor fiscal o contribuyente consideren relevante para fines de su revisión.

En otros temas, resulta interesante analizar el art. 201 del CFF, ya que menciona que la revelación de un Esquema Reportable no implicará la aceptación o el rechazo de este por parte de la autoridad, así como tampoco le servirá a la misma para utilizarlo como antecedente de la investigación por la posible comisión de delitos que el mismo Código establece en sus art. 113 y 113 Bis.

En concreto, dichos delitos que menciona el párrafo anterior corresponden a:

1. Alteración o destrucción de los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales.

2. Alteración o destrucción de las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o posesión ilegal de marbetes o precintos.
3. Expedición, enajenación, compra, o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, así como la publicación y divulgación de este tipo de servicios.

Por otro lado, la revelación de los Esquemas Reportables debe hacerse dentro de los treinta días siguientes al día en que se realiza el primer contacto para su comercialización. Este primer contacto para su comercialización se da cuando se toman las medidas necesarias para que terceros conozcan la existencia. En cuanto a los Esquemas Reportables personalizados, estos deberán ser revelados dentro de los treinta días siguientes al día en que el mecanismo esté disponible para el contribuyente para su implementación.

Cuando sea correctamente revelado el Esquema Reportable, la autoridad otorgará al asesor fiscal o contribuyente un número de identificación por cada uno de aquéllos. Puede darse el caso de que la autoridad necesite recabar información adicional sobre el Esquema Reportable, en ese caso el contribuyente o asesor deberá presentar dicha información en un plazo máximo de treinta días a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación del requerimiento de información adicional. Por otro lado, si el contribuyente o asesor fiscal necesitan modificar alguna información con posterioridad a la revelación del esquema, contarán con un plazo de veinte días que comenzarán a partir del día siguiente de la modificación.

Ahora bien, una vez analizadas las generalidades de los Esquemas Reportables, vale la pena destacar 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"*, publicado en el DOF el 02 de febrero de 2021, puesto que al ser la modificación más

reciente que se ha tenido al respecto, se tiene una exención para algunos contribuyentes. Dicho documento menciona que los contribuyentes y asesores fiscales no estarán obligados a revelar sus Esquemas Reportables, siempre y cuando se traten de personalizados, y el monto agregado del beneficio fiscal esperado no rebase los 100 millones de pesos. Este pequeño párrafo ha marcado una gran diferencia en la presentación de los Esquemas Reportables, puesto que es importante recordar que fue el 09 de diciembre de 2019 cuando se introdujo este mecanismo en México, lo que significa que poco más de un año se vivió una incertidumbre sobre qué criterio tendría que aplicarse para descartar un Esquema Reportable de una simple propuesta de negocios, por lo que ahora, aunque de forma muy escueta, se tiene un indicio para poder conceptualizar correctamente un esquema.

Retomando la idea anterior, si bien el CFF reservó un capítulo exclusivo para los Esquemas Reportables, es hasta su art. 202 que enlaza este tema directamente con las facultades de comprobación de la autoridad ya que, si esta necesitara información adicional, podrá exigirla a los asesores fiscales, de conformidad con la fracción XI del art. 42 del CFF, sometiéndose al procedimiento de una visita domiciliaria. Por lo tanto, vale la pena profundizar en el procedimiento que se lleva a cabo en este tipo de actos realizados por el SAT.

## **2.2 La visita domiciliaria en los Esquemas Reportables**

La autoridad con el paso del tiempo ha implementado mecanismos para poder asegurar el cumplimiento de las disposiciones legales en materia fiscal. Actualmente cuenta con tres mecanismos catalogados como actos administrativos, que han resultado ser muy eficientes, los cuales son:

1. Las visitas domiciliarias.
2. Las revisiones de gabinete.

### 3. Las revisiones electrónicas.

De los tres mecanismos anteriormente citados, la visita domiciliaria es el que es importante comentar. El art. 38 del CFF menciona que los actos administrativos que ejecute la autoridad deben contener al menos lo siguiente:

- I. Constar por escrito en documento impreso o digital, y en caso de este último, debe ser notificado mediante buzón tributario al asesor fiscal sujeto de revisión.
- II. Señalar la autoridad que lo emite.
- III. Señalar lugar y fecha de emisión.
- IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- V. Ostentar la firma del funcionario competente; en caso de que el documento sea digital, será necesario que contenga la firma electrónica avanzada del funcionario competente.
- VI. Señalar el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido.

En adición a lo anteriormente comentado, el art. 43 del CFF menciona algunos requisitos adicionales que deben tener los actos administrativos, independientemente de los ya dichos con anterioridad:

- I. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al asesor fiscal.
- II. El nombre de la persona o personas que efectuarán la visita, mismas que pueden ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número. Dicha modificación en el número de visitantes debe ser notificado al contribuyente.
- III. Si la visita se lleva a cabo en el domicilio fiscal del asesor, será necesario que la orden de visita contenga el nombre impreso del visitado.

Así pues, una vez teniendo desglosado los requisitos que debe contener la orden de visita, es importante mencionar que el art. 44 del CFF enlista el procedimiento al que

los visitadores deberán apegarse durante todo el ejercicio de sus facultades de comprobación:

- I. La visita se realizará en el lugar señalado en la orden de visita.
- II. Si a la llegada de los visitadores en el lugar donde se llevará a cabo la visita, no se encontrase el asesor fiscal, estos dejarán un citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el asesor los espere a la hora y día siguiente determinado por la autoridad para poder recibir la orden de visita. Posterior a esto, si no se volviera a encontrar el asesor, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.  
En adición, es importante comentar que, si el asesor presenta su aviso de cambio de domicilio con posterioridad a la recepción del citatorio, la visita se puede llevar a cabo en el nuevo domicilio manifestado por el contribuyente.
- III. Una vez iniciada la diligencia, los visitadores deben identificarse ante la persona con quien se entienda la diligencia. Es importante asignar dos testigos por el asesor, si éste o los asignados se negaran, los visitadores deben asignarlos.
- IV. Ahora bien, si el asesor fiscal se negara a darles el acceso a los visitadores para que lleven a cabo la diligencia, estos pueden solicitar el auxilio de la fuerza pública, y de ser necesario se romperán chapas y candados para poder entrar al domicilio.

Adicionalmente, el art. 49 del CFF menciona unos puntos adicionales para los casos específicos de asesores fiscales:

- I. La diligencia efectuada por los visitadores deberá realizarse en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, oficinas, bodegas, almacenes, puestos fijos y semifijos en la vía pública de los asesores fiscales, siempre y cuando se encuentren abiertos al público en general, y para el caso aislado de los asesores fiscales, en el lugar donde presten sus servicios de asesoría.

- II. Una vez en el lugar, los visitadores entregarán la orden de verificación al visitado o a quien se encuentre en ese momento, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.
- III. Los visitadores deben identificarse con el visitado, y a su vez, este debe designar a dos testigos. Si el asesor no quiere designarlos, o las personas no quieren fungir como testigos, los visitadores deberán asignarlos, plasmándose tal situación en el acta que se levante, sin que se invaliden los resultados de la inspección.
- IV. En toda visita domiciliaria se levantará un acta o actas circunstanciadas en donde se plasmarán los hechos u omisiones conocidos por los visitadores.
- V. Si al cierre de cada acta de visita domiciliaria, el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar las actas, dicha situación se asentará en cada una de ellas, sin que esto afecte la validez de las mismas.
- VI. Si derivado de la ejecución de la visita domiciliaria, la autoridad conoce de incumplimientos a las disposiciones fiscales, se levantará la resolución correspondiente, dándole al asesor fiscal un plazo de tres días hábiles para desvirtuar los hechos. Si la autoridad detecta que el asesor no se encuentra inscrito en el RFC, procederá a registrarlo, sin perjuicio de las sanciones por la comisión de la falta.

Por otra parte, el art. 46 del CFF nos da un panorama más amplio de cómo se desempeña la autoridad a lo largo de la visita domiciliaria:

- I. Al momento de llevarse a cabo la visita, se levantará un acta circunstanciada en donde se plasmarán los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores.
- II. En caso de que la visita domiciliaria se lleve a cabo de forma simultánea en dos o más lugares, será necesario levantar un acta parcial por cada visita, mismas que serán anexadas al acta final.

- III. Si los visitantes lo creyeran conveniente, podrán asegurar la contabilidad mediante la aplicación de sellos o colocar marcas en diferentes documentos, bienes, muebles, archiveros u oficinas del domicilio. De igual forma, pueden dejarlos en calidad de depósito al asesor, o con quien se entienda la diligencia, no sin antes levantar un inventario de lo asegurado, siempre y cuando no corresponda a documentación relacionada con actividades operativas del mes en curso.
- IV. Cualquier situación que se presente durante el desarrollo de la visita puede ser plasmada en un acta parcial o complementaria, sin embargo, una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.
- V. En caso de que sea imposible continuar o concluir la práctica de la diligencia en el domicilio en el que se estaba llevando a cabo, se procederá a levantar un acta en las oficinas de las autoridades fiscales, en donde se describa dicha situación. Antes de que se lleve a cabo dicha acta, será importante comunicarle al asesor fiscal dicha situación, sin embargo, este supuesto no aplica si el asesor desapareciera del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.
- VI. Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, la autoridad debe proceder dejando un citatorio para que el asesor se presente a la hora del día siguiente que el diligente determine, y si nuevamente el asesor no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere en el domicilio visitado.
- VII. Este punto es importante que el asesor lo conozca y lo tenga presente ya que, si la autoridad detecta en la revisión de sus actas de visita que no se apegó a algún procedimiento en específico que pudiese afectar el resultado de la visita, podrá mediante oficio y por única ocasión reponer el procedimiento a partir de la violación formal cometida.

Asimismo, es necesario que el asesor fiscal tenga presente que el art. 46-A del CFF menciona que una visita domiciliaria no puede extenderse más allá de doce meses

contados a partir de la fecha de notificación del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad, con excepción de:

1. Los asesores fiscales que formen parte del sistema financiero, en cuyo caso la visita se extenderá hasta los dieciocho meses contados a partir de la fecha en que se les notifique el inicio de las facultades de comprobación.
2. Los asesores fiscales inmersos en materia de comercio exterior, en cuyo caso la visita se extenderá hasta los dos años contados a partir de la fecha en que se les notifique el inicio de las facultades de comprobación.

En adición, es importante mencionar de forma genérica las causas por las cuales podría suspenderse los plazos para concluir una visita domiciliaria, mismas que son por:

- I. Huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.
- II. Fallecimiento del contribuyente, hasta que se designe al representante legal de la sucesión.
- III. Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se localice, reanudándose el plazo hasta que se localice.
- IV. Cuando el contribuyente no atienda el requerimiento por parte de la autoridad fiscal sobre datos, informes o documentos solicitados para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- V. Cuando la autoridad se vea impedida para continuar con el ejercicio de sus facultades de comprobación por caso fortuito o fuerza mayor, hasta que la causa desaparezca, lo cual deberá publicarse en el DOF y en la página del SAT.

Por otro lado, si durante el plazo para concluir la visita domiciliaria, el asesor fiscal interpone algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o actividades derivados de del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad,

dichos plazos se suspenderán desde la fecha en que se interpongan dichos medios de defensa hasta que se dicte resolución definitiva de los mismos.

Ahora bien, podría parecer que el abordar el tema de las visitas domiciliarias está fuera de contexto en el tema de los Esquemas Reportables. Sin embargo, es una realidad que la autoridad ha comenzado a implementar estos mecanismos de verificación a los asesores fiscales, por lo que vale la pena conocer los alcances y limitaciones que estas visitas tienen en los especialistas en materia. Como se puede apreciar, el mecanismo de actuación de la autoridad para asesores fiscales es muy parecido al de los contribuyentes en general. Con mucha probabilidad, el art. 49 del CFF que se enfoca, entre otros sujetos específicos, en los asesores fiscales, sufra modificaciones en esencia puesto que, recordemos la implementación de los Esquemas Reportables aún presume de ser novedosa, por lo que no debería ser motivo de impresión el observar que la autoridad busque profundizar más sus revisiones a estos asesores.

## **CAPÍTULO III. UNIDAD DE ANÁLISIS: EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

*En el presente capítulo, se hablará sobre el Servicio de Administración Tributaria y su estructura orgánica, haciendo énfasis en el departamento donde se lleva el control minucioso de los Esquemas Reportables que revelan los contribuyentes.*

### **3.1 Generalidades del Servicio de Administración Tributaria**

Tal y como lo menciona el art. 1 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria (LSAT), el SAT es un órgano desconcentrado de SHCP que tiene el carácter de autoridad fiscal. En adición, tiene por objeto aplicar la legislación fiscal y para que las personas físicas y morales contribuyan al gasto público, siendo fieles a los principios de proporcionalidad y equidad, tal y como lo plantea el art. 2 de la citada Ley.

De igual forma, su art. 3 nos explica que este órgano tiene autonomía para la gestión y presupuestación de recursos, con el fin de cumplir con su atribución principal: la captación de ingresos para el gasto público.

Por su parte, la extensión territorial del SAT está fundamentada en el art. 4 de la propia Ley, mismo que indica que su sede se encuentra propiamente en la Ciudad de México, además de contar con oficinas en todas las Entidades Federativas y sus plazas más importantes, así como en el extranjero, para asegurar una óptima desconcentración geográfica, operativa y de decisión a la hora de cumplir cabalmente con sus funciones. Específicamente, en todo el territorio nacional, se tiene un conteo de 67 Administraciones Desconcentradas de Servicios al Contribuyente (ADSC), mismas que laboran de lunes a jueves de 8:30 a 16:00 horas, y viernes de 8:30 a 15:00 horas, con previa cita.

Profundizando más en la idea anterior, tenemos que el art. 7 de la LSAT menciona que esta dependencia tiene, entre tantas, las siguientes atribuciones:

- I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;
- II. Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera;
- III. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal;
- IV. Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera;
- V. Emitir los marbetes y los precintos que los contribuyentes deban utilizar cuando las leyes fiscales los obliguen, y
- VI. Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta Ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.

Como se observa, el SAT funge un papel importante dentro del país, debido a la autonomía que posee, es capaz de adentrarse profundamente en el historial de ingresos de los contribuyentes, sin embargo, para tomar conciencia plena de los alcances que tiene esta dependencia, es importante analizar sus orígenes.

### **3.2 Antecedentes históricos del Servicio de Administración Tributaria**

El SAT vio su nacimiento el 15 de diciembre de 1995, cuando se publicó en el DOF la LSAT, dando así paso a la creación de este órgano administrativo

desconcentrado. Posteriormente, su reglamento interior se publicó el 30 de junio de 1997, y al día siguiente oficialmente el SAT inició operaciones, sustituyendo de esta forma a la Subsecretaría de Ingresos.

Este hecho provocó que fuera eliminada la Dirección General de Política de Ingresos; la Administración General de Información, Desarrollo y Evaluación y la Coordinación General de Administración. A la par, se creó la Presidencia del propio órgano, el Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera, la Dirección General de Planeación Tributaria, la Dirección General de Tecnología de la Información, la Unidad de Comunicación Social y la Coordinación General de Recursos, así como las Coordinaciones Regionales y Locales de Recursos, tal y como lo menciona (Manual de Organización General del Servicio de Administración Tributaria, 2016).

Ante tales cambios, el SAT fue haciéndose de una forma estructurada y en armonía con las necesidades que SHCP debía cubrir puesto que, recordemos que dicha Secretaría comenzaba a presentar una incapacidad para poder cubrir todas las áreas del país, siendo la fiscal una de las más importantes. Por lo tanto, y atendiendo a la urgencia por continuar ejerciendo un control en la fiscalización de los contribuyentes, el SAT quedó integrado de la siguiente forma:

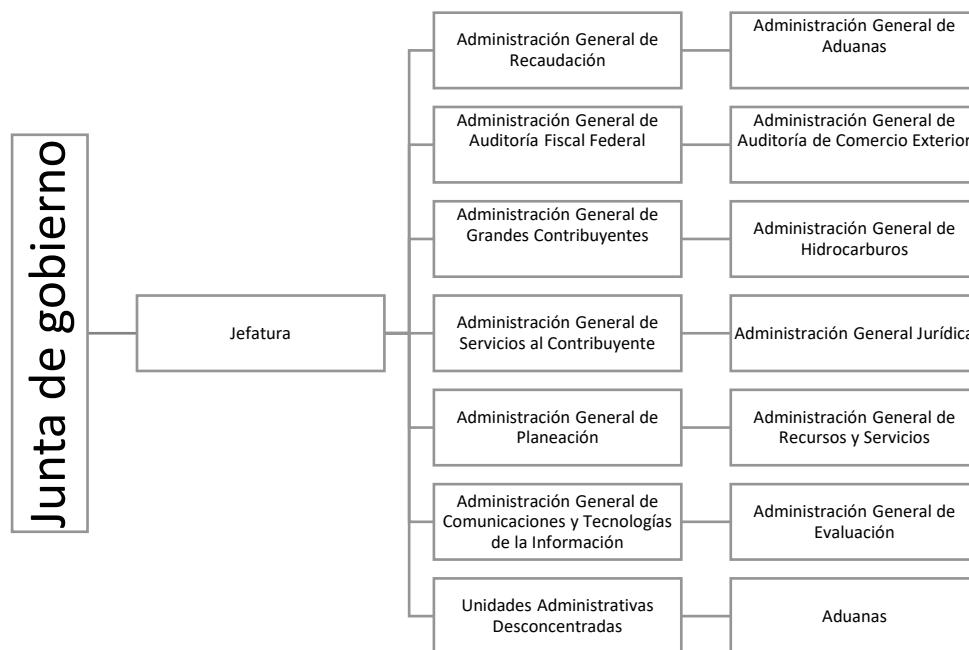
Presidencia del Servicio de Administración Tributaria; Unidad de Comunicación Social; Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera; Dirección General de Interventoría; Dirección General de Planeación Tributaria; Dirección General de Asuntos Fiscales Internacionales; Dirección General de Coordinación con Entidades Federativas; Dirección General de Tecnología de la Información; Administración General de Recaudación; Administración General de Auditoría Fiscal Federal; Administración General Jurídica de Ingresos; Administración General de Aduanas; Coordinación General de Recursos, así como las Administraciones Regionales y Locales de las administraciones generales de Recaudación, Auditoría Fiscal Federal, Jurídica de

Ingresos y Aduanas, y las Coordinaciones Regionales y Locales de Recursos dependientes de la Coordinación General de Recursos.

Pese a que en un principio la nueva estructura que se adoptó para este órgano desconcentrado de la SHCP tenía la finalidad de quedarse fija, naturalmente con el pasar del tiempo y los cambios en las leyes fue necesario armonizar las facultades del SAT con la política hacendaria, económica y social del país; esto propició que desapareciera la Dirección General de Interventoría, misma que fue absorbida completamente por la Contraloría Interna del SAT.

Retomando la idea anterior, es normal que esta dependencia haya sufrido modificaciones a la par que la legislación mexicana se ha transformado con base en las necesidades del país. En la actualidad, la estructura más reciente fue publicada el 24 de agosto de 2015 en el DOF:

Gráfico 4. Estructura de la Junta de Gobierno.



Fuente: Elaboración propia con datos del Servicio de Administración Tributaria

### **3.3 Misión**

Recaudar los recursos tributarios y aduaneros que la Ley prevé, dotando al contribuyente de las herramientas necesarias que faciliten el cumplimiento voluntario.

### **3.4 Visión**

Ser una institución moderna que promueva el cumplimiento voluntario de los contribuyentes a través de procesos simples.

### **3.5 Valores del SAT**

- Honestidad
- Respeto
- Compromiso
- Responsabilidad

### **3.6 Principios del SAT**

- Calidad en el Servicio
- Manejo de la Información
- Conocimiento y Aplicación de la Norma
- Conflicto de Intereses y Uso del Cargo Público
- Trato y Valores
- Asignación y Uso de Recursos
- Salud, Seguridad e Higiene
- Desarrollo Profesional
- Trabajo en Equipo
- Guarda y Custodia de Mercancía

### 3.7 Estructura organizacional

Según Nolasco (2023) la plantilla del SAT al cierre del año 2022 es de 24,381 trabajadores, lo que representó una disminución de 7,004 plazas en comparación al año 2021. En contraposición, se registró un incremento anual del 22.2% en la recaudación fiscal, debido a la automatización de la autoridad.

Dicho de otro modo, el algoritmo fiscal con el que cuenta el SAT le ha permitido tener un control más riguroso en la captación de ingresos de los contribuyentes, gracias al envío masivo de cartas invitación, oficios de vigilancia profunda, la implementación de los Esquemas Reportables, y ahora la adición del Comprobante Fiscal Digital por Internet 4.0. Esta automatización ha permitido agilizar los procesos del fisco, en palabras de Nolasco (2023): “La tecnología con la cuenta el SAT ha mejorado la automatización de procesos y por lo tanto también la dependencia de personas es menor”.

Lo anteriormente dicho es producto del Plan de Mejora Continua que el SAT tiene implementado en el art. 21 de su Ley, el cual al calce menciona que dicho documento debe establecer metas específicas sobre:

- I. Combate a la evasión y elusión fiscales;
- II. Aumento esperado de la recaudación por menor evasión y elusión fiscales;
- III. Combate a la corrupción;
- IV. Disminución en los costos de recaudación;
- V. Aumento en la recaudación por la realización de auditorías, con criterios de mayor rentabilidad de las mismas;

A la par, es importante mencionar que, para llevar a cabo sus funciones, el SAT posee recursos establecidos en el art. 5 LSAT, los cuales son:

1. Los bienes muebles e inmuebles, recursos materiales y financieros que le sean asignados;

2. Los fondos y fideicomisos que se constituyan o en los que participe en representación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para tales fines;
3. Los ingresos que obtenga por la prestación de servicios y gastos de ejecución, y
4. Las asignaciones que establezca el Presupuesto de Egresos de la Federación.

### 3.7.1 Padrón de contribuyentes

Según cifras obtenidas directamente de SHCP (2023), tenemos que el comportamiento del padrón de contribuyentes a nivel nacional ha sido de la siguiente manera:

Tabla 3  
*Padrón de contribuyentes por situación ante el RFC*  
*Número de contribuyentes (acumulado)*

<b>Año</b>	<b>Activos</b>	<b>Suspendidos</b>	<b>Cancelados</b>
<b>2010</b>	371,515,868.00	65,830,544.00	3,480,005.00
<b>2011</b>	423,430,464.00	61,084,858.00	4,042,031.00
<b>2012</b>	452,200,396.00	61,590,029.00	4,922,155.00
<b>2013</b>	478,532,122.00	63,535,762.00	6,167,449.00
<b>2014</b>	528,367,280.00	67,058,591.00	7,050,471.00
<b>2015</b>	595,145,754.00	70,442,818.00	8,112,213.00
<b>2016</b>	644,434,425.00	82,318,187.00	9,210,430.00
<b>2017</b>	739,563,460.00	85,896,585.00	10,410,526.00
<b>2018</b>	822,501,696.00	87,532,927.00	11,640,347.00
<b>2019</b>	898,610,820.00	90,747,136.00	12,856,581.00

<b>2020</b>	947,439,987.00	94,231,139.00	13,794,444.00
<b>2021</b>	959,129,676.00	116,840,473.00	14,382,426.00
<b>2022</b>	976,957,156.00	120,194,523.00	15,193,665.00
<b>Julio 2023</b>	581,406,919.00	69,879,351.00	9,344,328.00

*Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos del Servicio de Administración Tributaria.*

Como se aprecia, la tendencia que tiene la columna de contribuyentes activos se ha inclinado por ir al alza, este comportamiento es muy normal, y varios factores lo explican:

1. El aumento en la tasa efectiva de empleo de los ciudadanos, ya que, con el transcurso de los años, un buen porcentaje de personas adquieren la mayoría de edad, y con esto la necesidad de generar ingresos.
2. La constitución de nuevas empresas y la implementación en 2016 de las Sociedades por Acciones Simplificadas (SAS).
3. La obligación para los jóvenes mayores de 18 años de inscribirse al RFC, según la RMF para 2022.

En adición, los picos más altos de deserción de contribuyentes del RFC se encuentran en el año 2020. Es menester recordar que dicho año fue clave para la implementación de controles fiscales más rigurosos, siendo uno de ellos la implementación de los Esquemas Reportables, lo anterior se puede apreciar en la siguiente tabla:

Tabla 4  
 % de deserción de contribuyentes del RFC por año  
 Número de contribuyentes (acumulado)

<b>Año</b>	<b>Activos</b>	<b>Suspendidos</b>	<b>Cancelados</b>
<b>2010</b>	371,515,868.00	5.64%	0.01%
<b>2011</b>	423,430,464.00	6.93%	0.01%
<b>2012</b>	452,200,396.00	7.34%	0.01%
<b>2013</b>	478,532,122.00	7.53%	0.01%
<b>2014</b>	528,367,280.00	7.88%	0.01%
<b>2015</b>	595,145,754.00	8.45%	0.01%
<b>2016</b>	644,434,425.00	7.83%	0.01%
<b>2017</b>	739,563,460.00	8.61%	0.01%
<b>2018</b>	822,501,696.00	9.40%	0.01%
<b>2019</b>	898,610,820.00	9.90%	0.01%
<b>2020</b>	947,439,987.00	10.05%	0.01%
<b>2021</b>	959,129,676.00	8.21%	0.01%
<b>2022</b>	976,957,156.00	8.13%	0.02%
<b>Julio 2023</b>	581,406,919.00	8.32%	0.02%

*Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos del Servicio de Administración Tributaria.*

Ahora bien, dado que la esfera de observancia de este análisis radica en la Ciudad de Puebla, es importante analizar a nivel local el nivel de contribuyentes a través del tiempo, aplicando los mismos parámetros anteriores:

Tabla 5  
*Padrón de contribuyentes activos de la Ciudad de Puebla*

<b>Año</b>	<b>Activos</b>
<b>2010</b>	12,342,535.00
<b>2011</b>	14,271,402.00
<b>2012</b>	15,537,930.00
<b>2013</b>	16,686,077.00
<b>2014</b>	18,731,678.00
<b>2015</b>	21,475,595.00
<b>2016</b>	23,764,519.00
<b>2017</b>	27,554,123.00
<b>2018</b>	31,185,319.00
<b>2019</b>	34,785,276.00
<b>2020</b>	37,376,498.00
<b>2021</b>	38,237,821.00
<b>2022</b>	39,236,748.00
<b>Julio 2023</b>	23,476,869.00

*Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos del Servicio de Administración Tributaria.*

Al igual que a nivel nacional, el comportamiento que se tiene de contribuyentes activos en la Ciudad de Puebla indica que, desde 2010 se ha tenido una tendencia al alza de contribuyentes que toman la decisión de inscribirse al RFC, lo que refuerza el hecho de que la implementación de controles más rigurosos por parte de la autoridad fiscal ha traído resultados positivos para el país, en términos de afiliación de contribuyentes al RFC.

### 3.7.2 Recursos del SAT

Como se ha visto anteriormente, en el art. 3 LSAT menciona que este órgano goza de autonomía de gestión y presupuestal para poder llevar a cabo correctamente sus funciones. Es importante mencionarlo de nuevo, debido a que es en este estatuto en donde se deja entrever que el SAT tiene mucho poder en las decisiones referentes a la economía del país, razón por la cual, la autoridad fiscal se ha empeñado en mejorar sus prácticas de recaudación hacia los contribuyentes.

En adición, las prácticas que llevaba el fisco hace 20 años, han quedado obsoletas con el pasar del tiempo. Sin duda alguna, el salto hacia un sistema más automatizado ocurrió en 2014, con la introducción de la facturación electrónica y sus múltiples versiones de CFDI. El cambio más reciente que se ha visto es el de la implementación de la facturación 4.0, con el cual se pretende tener más controladas las operaciones entre contribuyentes, llevado de la mano con la ejecución de actos administrativos concernientes a Esquemas Reportables.

Lo anterior puede verificarse si se analiza el índice de captación de ingresos que tuvo la autoridad en la primera mitad del ejercicio 2023. En dicho periodo, el fisco recaudó \$ 2,647,507.45 millones de pesos, de los cuales más del 50% es por concepto de ISR, tal y como se muestra en la siguiente tabla:

Tabla 6  
Recaudación / Ingresos tributarios del Gobierno Federal  
Ingresos por impuesto (Millones de pesos)

Año	Total de Ingresos tributarios	Impuesto Sobre la Renta	Impuesto al Valor Agregado	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	Importaciones	Exportaciones	Impuesto sobre Automóviles Nuevos	Impuesto por la Actividad de Exploración y Extracción de Hidrocarburos	Otros ingresos tributarios
2010	1,260,425.05	626,530.41	504,509.26	4,463.83	24,531.15	0.19	4,670.79	-	95,719.40
2011	1,294,054.14	720,445.31	537,142.54	76,433.51	26,881.22	1.78	5,078.87	-	80,937.93
2012	1,314,439.59	758,912.46	579,987.47	130,131.41	27,906.06	0.79	5,869.53	-	71,894.70
2013	1,561,751.56	905,523.49	556,793.89	7,423.77	29,259.48	0.57	6,251.68	-	71,346.23

2014	1,807,813.75	985,866.06	667,085.05	111,646.77	33,927.84	0.84	6,426.99	-	2,860.20
2015	2,366,465.59	1,237,593.18	707,212.84	354,293.50	44,095.86	1.06	7,244.03	3,745.66	12,279.47
2016	2,716,219.11	1,426,015.46	791,700.25	411,389.62	50,553.39	0.36	9,058.25	3,993.82	23,507.96
2017	2,849,528.67	1,568,237.49	816,048.11	367,834.28	52,330.17	0.39	10,702.84	4,329.59	30,045.81
2018	3,062,334.01	1,664,551.82	922,238.29	347,435.49	65,542.64	0.18	11,141.50	5,470.39	45,953.71
2019	3,202,650.72	1,687,830.08	933,326.77	460,495.59	64,740.63	0.45	10,497.39	5,803.07	39,956.75
020	3,338,943.08	1,762,913.36	987,524.52	460,673.92	57,937.56	0.17	8,365.69	6,901.60	54,626.28
2021	3,566,621.92	1,895,696.06	1,123,698.64	399,154.15	75,538.82	0.11	11,295.76	7,019.06	54,219.33
2022	3,812,519.81	2,273,839.55	1,221,802.67	117,532.91	93,672.44	-	15,060.37	7,160.11	83,451.76
Julio									
2023	2,647,507.45	1,566,006.42	727,887.47	241,777.28	52,160.78	-	10,723.67	4,264.19	44,687.64

Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos del Servicio de Administración Tributaria.

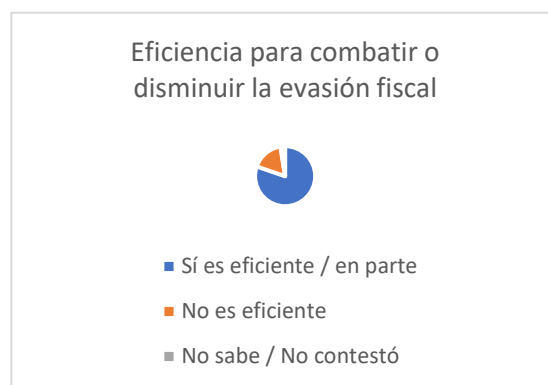
### 3.7.3 Nivel de eficiencia en el SAT

A lo largo de este capítulo, se ha comentado de forma profunda el afán, el cuidado y la preocupación que el SAT ha tenido por sistematizar sus procesos administrativos a niveles no antes vistos en el pasado. Lo anterior se ha plasmado en los resultados de la aplicación de una encuesta, realizada a contribuyentes, por esta dependencia en el año 2022, misma que se publicó en una base de datos llamada “Datos abiertos del SAT”:

Tabla 7. Eficiencia para combatir la evasión fiscal.

Eficiencia para combatir o disminuir la evasión fiscal				
Porcentaje de contribuyentes encuestados				
Año	Trimestre	Sí es eficiente / en parte	No es eficiente	No sabe / No contestó
2022	Primero	81%	17%	2%
2022	Segundo	79%	19%	2%
2022	Tercero	78%	19%	3%
2022	Cuarto	83%	14%	3%
Promedio		80.25%	17.25%	2.50%

Gráfica 3. Eficiencia para combatir la evasión fiscal



Fuente: Elaboración propia con datos obtenidos del Servicio de Administración Tributaria.

Derivado de lo anterior, se puede observar que el 80.25% de los contribuyentes opina que la autoridad sí es eficiente a la hora de combatir la evasión fiscal, por otro lado, el 17.25% opina que existen deficiencias en las medidas impuestas para disminuir la evasión fiscal, y el 2.50% está conformado por contribuyentes que no supieron contestar, o en su defecto, se abstuvieron de dar su opinión.

### 3.8 Administración General de Recaudación

Este capítulo comenzó presentando las generalidades del SAT, la estructura orgánica que posee, los recursos con los que cuenta y las atribuciones que el Gobierno Federal le confirió en su propia Ley. Es importante mencionar que la Administración General de Recaudación es una de las unidades administrativas del SAT, cuya función se centra en hacer efectivo el pago de los créditos fiscales que tienen a su cargo los contribuyentes, responsables solidarios y terceros obligados.

En la actualidad, el titular de esta Administración es el Lic. Gari Gevijoar Flores Hernández González, quien tomó posesión de su cargo el 20 de octubre de 2022. La estructura orgánica de la Administración General de Recaudación se rige de la siguiente manera:

Gráfico 5. Estructura de la Administración General de Recaudación



Fuente: Elaboración propia con datos del Servicio de Administración Tributaria

En adición a lo anterior, el art. 2 del Reglamento del Servicio de Administración Tributaria (RSAT) menciona que todas las administraciones generales se encuentran integradas por sus titulares y por administradores centrales, coordinadores, administradores, administradores desconcentrados, administradores de las aduanas, subadministradores, jefes de departamento, enlaces, supervisores, auditores, ayudantes de auditor, inspectores, abogados tributarios, ejecutores, notificadores, visitadores, verificadores, oficiales de comercio exterior, personal al servicio de la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera y demás servidores públicos.

Por su parte, las facultades que tiene esta unidad administrativa se mencionan en el art. 16 del citado reglamento, de las cuales destacan las siguientes:

- I. Participar en la definición e instrumentación de los proyectos especiales en materia de recaudación de ingresos federales.
- II. Participar con las unidades administrativas competentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria, en el diseño de los procesos de recaudación de ingresos federales por las instituciones de crédito, terceros u oficinas de recaudación autorizadas;
- III. Definir, previa opinión de la Administración General de Planeación y de la Administración General de Servicios al Contribuyente, las formas oficiales y demás documentos requeridos por las disposiciones fiscales y aduaneras, así como la integración y actualización de los archivos que se utilicen para el procesamiento electrónico de datos, respecto de las declaraciones y pagos, y verificar la integridad de la información contenida en los mismos, dándole la participación que le corresponda a las unidades administrativas competentes del Servicio de Administración Tributaria y de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;
- IV. Establecer y coordinar los programas de trabajo a operar con las entidades federativas en materia de control de obligaciones, conforme a los convenios

de colaboración administrativa en materia fiscal federal suscritos por dichas entidades;

De lo anterior, se puede afirmar que gran parte de la estructura que poseen los Esquemas Reportables se originó en la Administración General de Recaudación, quien, en conjunción con las demás unidades administrativas, se dieron a la tarea de replicar este mecanismo de control fiscal, en concreto, la fracción I del artículo anterior le dio plena facultad al SAT para diseñarlo y ejecutarlo a los contribuyentes.

Como se pudo apreciar, el estudio del SAT como unidad de análisis nos permitió conocer el trasfondo de la institución, su estructura y los alcances que tiene a la hora de ejecutar sus facultades de fiscalización de los contribuyentes, dejando ver que la aplicación de los Esquemas Reportables está perfectamente justificada en la legislación de este órgano desconcentrado. Es posible que, si esta estrategia le funciona a la autoridad, piense en diseñar mecanismos de recaudación más meticulosos. Sin embargo, dichos resultados se presentarán en el siguiente capítulo.

## **CAPÍTULO IV. INVESTIGACIÓN DE CAMPO**

*En el presente capítulo, se abordará el diseño del cuestionario que servirá de base para conocer de forma más específica los efectos, beneficios, implicaciones y la propia cuantificación de los Esquemas Reportables y su imposición tanto para asesores fiscales como para propios contribuyentes en general. Asimismo, lo anterior servirá como punto de partida para el análisis de los resultados obtenidos al aplicar dicho instrumento a una población muestra tomada en los alrededores de la Ciudad de Puebla.*

### **4.1 Cuestionario**

El instrumento de medición a utilizar es un cuestionario conformado por 5 ejes y consta de 34 reactivos que fueron contestados por contribuyentes y asesores fiscales sujetos a la revelación de Esquemas Reportables. La muestra seleccionada fue obtenida de personas que radican en la Ciudad de Puebla. Por un lado, dicho instrumento fue creado con el propósito de cuantificar el número de Esquemas Reportables manifestados a la autoridad, desde su aparición en 2020 hasta la fecha. Por otra parte, el segundo objetivo de este cuestionario es conocer los efectos que han tenido los contribuyentes y los asesores fiscales al revelar estos mecanismos a la autoridad.

Asimismo, el primer eje está conformado por el conocimiento en general que, tanto los contribuyentes, como los asesores fiscales tienen respecto al tema de los Esquemas Reportables, mientras que el segundo eje se centra en evaluar el impacto que los contribuyentes han tenido con su implementación.

Por su parte, el tercer eje pretende analizar la perspectiva que tienen los contribuyentes sobre el nivel de eficacia que ha tenido la autoridad al implementar los Esquemas Reportables para controlar la evasión fiscal. En adición, el cuarto eje busca

contabilizar los instrumentos revelados tanto por contribuyentes como por asesores fiscales, desde su implementación en 2020, hasta la actualidad.

Finalmente, el quinto eje busca medir el grado de conocimiento que los contribuyentes tienen sobre las consecuencias generadas por el incumplimiento de la presentación de estos Esquemas, clasificar las faltas cometidas por aquellos, y cuantificar el importe de las sanciones obtenidas por parte de la autoridad.

## **4.2 Ejes del cuestionario**

Eje 1: Generalidades de los Esquemas Reportables desde la perspectiva del contribuyente y del asesor fiscal.

Eje 2: Impacto fiscal en contribuyentes y asesores fiscales con la implementación de los Esquemas Reportables.

Eje 3: Perspectiva del contribuyente sobre el control de la evasión fiscal por parte de la autoridad.

Eje 4: Cuantificación de los Esquemas Reportables.

Eje 5: Efectos del incumplimiento de la revelación de los Esquemas Reportables.

### **4.3 Cuestionario para los contribuyentes**

#### **Instrumento de medición para Trabajo de Investigación**

#### **Benemérita Universidad Autónoma de Puebla**

#### **Facultad de Contaduría Pública**

#### **Maestría en Tributación**

El presente cuestionario se lleva a cabo como parte de un proyecto de investigación que culmina con la presentación de una tesis para la Maestría en Tributación de la Facultad de Contaduría Pública de la Benemérita Universidad Autónoma de Puebla. La aplicación de este cuestionario tiene como propósito recabar información para cuantificar los Esquemas Reportables revelados desde 2020 a la fecha y medir el impacto fiscal que estos han generado a los contribuyentes y asesores fiscales sujetos a esta obligación. Para el correcto conteo de las respuestas, se sugiere seleccionar sólo una opción.

Tiempo para contestar el cuestionario: 5 minutos.

#### **Para los contribuyentes:**

#### **Eje 1: Generalidades de los Esquemas Reportables desde la perspectiva del contribuyente y del asesor fiscal.**

1. ¿Está familiarizado con el tema de los Esquemas Reportables?
  - a) Si, he sido sujeto a revelarlos.
  - b) Parcialmente, conozco las generalidades del tema.
  - c) Muy poco, he escuchado del tema, pero no he caído en el supuesto de revelarlos.
  - d) No, nunca había escuchado del tema.
  
2. Si su respuesta anterior fue si, ¿considera que el llenado de las declaraciones informativa de Esquemas Reportables es entendible?

- a) Es muy entendible, y puedo llenarlo sin ayuda.
  - b) Es parcialmente entendible, pero en algunos conceptos si necesito la ayuda de mi contador.
  - c) Es poco entendible, ya que maneja conceptos muy complicados de entender.
  - d) No es entendible, ya que la plataforma de la autoridad falla constantemente.
3. ¿Alguna vez ha utilizado una estrategia fiscal?
- a) Si, para disminuir mis impuestos.
  - b) Parcialmente, mi contador me planteó una vez esa opción, pero no la usé.
  - c) No, no he tenido la necesidad.
  - d) No sabía que existía ese recurso.
4. ¿Si su respuesta anterior fue si, cuántas veces en los últimos dos años ha recurrido de la ayuda de una estrategia fiscal para disminuir su carga tributaria?
- a) Entre 1 y 3 veces.
  - b) Entre 4 y 6 veces.
  - c) Entre 7 y 9 veces.
  - d) Más de 9 veces

**Eje 2: Impacto fiscal en contribuyentes y asesores fiscales con la implementación de los Esquemas Reportables.**

5. Desde su perspectiva, ¿ha notado un aumento en el pago de sus impuestos?
- a) Si, he notado que mis ingresos generan más impuestos.
  - b) Parcialmente, crecieron mis impuestos pero aún puedo pagarlos sin mayor complicación.
  - c) Muy poco, no he sentido un impacto económico considerable.
  - d) No, sigo pagando lo mismo.

6. Si su respuesta anterior fue si, por favor mencione el porcentaje que estima aumentaron sus impuestos:
- a) Entre un 5% y 9%.
  - b) Entre un 10% y un 14%.
  - c) Entre un 15% y un 19%.
  - d) Más del 19%.

**Eje 3: Perspectiva del contribuyente sobre el control de la evasión fiscal por parte de la autoridad.**

7. ¿Cuál sería la razón que considera por la cual el SAT busca fiscalizar más a los contribuyentes?
- a) Para recaudar más ingresos.
  - b) Para actualizar los datos fiscales de los contribuyentes.
  - c) Para controlar a los contribuyentes.
  - d) Para hostigar a los contribuyentes.
8. ¿Considera que el SAT ha recaudado un porcentaje mayor de impuestos en comparación al año anterior?
- a) Si, la autoridad ha mejorado su sistema de recaudación.
  - b) Parcialmente, su sistema de recaudación presenta deficiencias.
  - c) Muy poco, su sistema de recaudación es obsoleto.
  - d) No, es necesario reestructurar su sistema de recaudación.
9. ¿Cuál impuesto es el que considera que ha aumentado su porcentaje de recaudación?
- a) ISR.
  - b) IVA.
  - c) IEPS.
  - d) Otros: \_\_\_\_\_.

10. Desde su perspectiva, ¿cuáles actividades son las que la autoridad vigila más de cerca para combatir la evasión fiscal?

- a) Diseño de estrategias fiscales para evadir impuestos.
- b) La comercialización de tarjetas de regalo.
- c) Las operaciones de comercio exterior.
- d) La compra-venta de facturas.

**Eje 4: Cuantificación de los Esquemas Reportables.**

11. Si se ha encontrado en el supuesto de entregarle a la autoridad sus Esquemas Reportables, ¿cuántos ha revelado desde el año 2020? Por favor, especifique para cada año.

Número de Esquemas Reportables	Año			
	2020	2021	2022	2023
Entre 1 y 3				
Entre 4 y 6				
Entre 7 y 9				
Más de 9				

**Eje 5: Efectos del incumplimiento de la revelación de los Esquemas Reportables.**

12. ¿Ha sido sujeto a alguna sanción por no cumplir con la obligación de revelar Esquemas Reportables?

- a) Si, la autoridad me determinó una multa.
- b) Parcialmente, la autoridad me determinó una multa, pero me defendí.
- c) Relativamente, la autoridad me pidió información adicional de mi Esquema Reportable, y no procedió más.
- d) No, nunca he sido multado.

13. Si su respuesta anterior fue si, ¿cuántas veces ha sido multado por la autoridad?

- a) Entre 1 y 3 veces.

- b) Entre 4 y 6 veces.
- c) Entre 7 y 9 veces.
- d) Más de 9 veces.

14. Si su respuesta a la pregunta 12 fue si, ¿qué infracción cometió según el SAT?

- a) No revelar un Esquema Reportable, revelarlo de forma incompleta o con errores.
- b) No incluir el número de identificación del Esquema Reportable obtenido directamente del SAT.
- c) No atender el requerimiento de información adicional que efectúe la autoridad fiscal o manifestar falsamente que no cuenta con la información requerida respecto al Esquema Reportable.
- d) No informar al SAT cualquier cambio que suceda con posterioridad a la revelación del Esquema Reportable.

15. Si su respuesta a la pregunta 12 fue si, ¿a cuánto ascendió su multa?

- a) Hasta \$ 25,000.00.
- b) Entre \$ 25,001.00 y \$ 50,000.00.
- c) Entre \$ 50,001.00 y \$ 75,000.00.
- d) Entre \$ 75,001.00 y \$ 100,000.00

#### **4.4 Cuestionario para los asesores fiscales**

### **Instrumento de medición para Trabajo de Investigación**

### **Benemérita Universidad Autónoma de Puebla**

### **Facultad de Contaduría Pública**

### **Maestría en Tributación**

El presente cuestionario se lleva a cabo como parte de un proyecto de investigación que culmina con la presentación de una tesis para la Maestría en Tributación de la Facultad de Contaduría Pública de la Benemérita Universidad Autónoma de Puebla. La aplicación de este cuestionario tiene como propósito recabar información para cuantificar los Esquemas Reportables revelados desde 2020 a la fecha y medir el impacto fiscal que estos han generado a los contribuyentes y asesores fiscales sujetos a esta obligación. Para el correcto conteo de las respuestas, se sugiere seleccionar sólo una opción.

Tiempo para contestar el cuestionario: 10 minutos.

#### **Para los asesores fiscales:**

#### **Eje 1: Generalidades de los Esquemas Reportables desde la perspectiva del contribuyente y del asesor fiscal.**

1. ¿Está familiarizado con el tema de los Esquemas Reportables?
  - a) Si, tengo clientes que han sido sujetos de revelación.
  - b) Parcialmente, conozco las generalidades del tema.
  - c) Muy poco, he escuchado del tema por colegas, pero no es mi área de experiencia.
  - d) No, nunca había escuchado del tema.

2. Si su respuesta anterior fue si, ¿considera que el llenado de las declaraciones informativas de Esquemas Reportables es claro?
  - a) Es muy claro, y puedo llenarlo sin ayuda.
  - b) Es parcialmente claro, pero en algunas secciones del formulario, hay conceptos ambiguos.
  - c) Es poco claro, ya que maneja conceptos que no están apegados el Código Fiscal de la Federación.
  - d) No es claro, ya que la interfaz de la plataforma ocasiona muchos fallos técnicos.
  
3. ¿Ha diseñado alguna vez alguna estrategia fiscal para que un cliente obtuviera un beneficio fiscal?
  - a) Si, para disminuir la carga tributaria del contribuyente.
  - b) Parcialmente, le planteé la opción al contribuyente, pero optó por no tomarla.
  - c) No ha habido necesidad debido a que mis clientes no tienen muchas operaciones.
  - d) Nunca he diseñado alguna estrategia fiscal personalizada para alguno de mis clientes.
  
4. Si su respuesta anterior fue si, ¿cuántas veces en los últimos dos años ha implementado una estrategia fiscal para beneficio de sus clientes?
  - a) Entre 1 y 3 veces.
  - b) Entre 4 y 6 veces.
  - c) Entre 7 y 9 veces.
  - d) Más de 9 veces.

**Eje 2: Impacto fiscal en contribuyentes y asesores fiscales con la implementación de los Esquemas Reportables.**

5. Desde su perspectiva, ¿ha notado un aumento en sus pagos provisionales?
  - a) Si, he notado que mi carga tributaria aumentó.

- b) Parcialmente, la tasa impositiva aumentó, pero aún puedo pagar mis contribuciones sin mayor complicación.
  - c) Muy poco, no he sentido un impacto económico considerable.
  - d) No, sigo pagando lo mismo.
6. Si su respuesta anterior fue si, por favor mencione el porcentaje que estima aumentaron sus contribuciones:
- a) Entre un 5% y 9%.
  - b) Entre un 10% y un 14%.
  - c) Entre un 15% y un 19%.
  - d) Más del 19%.

**Eje 3: Perspectiva del contribuyente sobre el control de la evasión fiscal por parte de la autoridad.**

7. ¿Cuál sería la razón que considera por la cual el SAT busca fiscalizar más a los contribuyentes?
- a) Para mejorar su nivel de recaudación.
  - b) Para actualizar los datos fiscales de los contribuyentes.
  - c) Para controlar más a los contribuyentes.
  - d) Para hostigar a los contribuyentes.
8. ¿Considera que el SAT ha recaudado un porcentaje mayor de impuestos en comparación al año anterior?
- a) Si, la autoridad ha mejorado su sistema de recaudación.
  - b) Parcialmente, su sistema de recaudación presenta deficiencias.
  - c) Muy poco, su sistema de recaudación es obsoleto.
  - d) No, es necesario reestructurar su sistema de recaudación.
9. ¿Cuál impuesto es el que considera que ha aumentado su porcentaje de recaudación?

- a) ISR.
- b) IVA.
- c) Retenciones en general.
- d) Otros: \_\_\_\_\_.

10. Desde su experiencia, ¿cuáles actividades son las que la autoridad vigila más de cerca para combatir la evasión fiscal?

- a) Diseño de estrategias fiscales.
- b) Prácticas de outsourcing.
- c) Las operaciones de comercio exterior.
- d) La compra-venta de facturas.

11. ¿En qué porcentaje considera que el índice de evasión fiscal ha bajado desde la implementación de los Esquemas Reportables en la Ciudad de Puebla?

- a) Entre el 1% y el 5%.
- b) Entre el 6% y el 10%.
- c) Entre el 11% y el 15%.
- d) Más del 15%.

**Eje 4: Cuantificación de los Esquemas Reportables.**

12. Si se ha encontrado en el supuesto de declarar al SAT un Esquema Reportable, ¿cuántos ha revelado desde el año 2020? Por favor, especifique para cada año.

Número de Esquemas Reportables	Año			
	2020	2021	2022	2023
Entre 1 y 3				
Entre 4 y 6				
Entre 7 y 9				
Más de 9				

13. ¿La presentación de algún Esquema Reportable representó para usted o para su cliente un antecedente de investigación por la posible comisión de un delito?
- a) Si, meses después de la revelación del Esquema, inició contra mí un procedimiento de vigilancia profunda.
  - b) Parcialmente, meses después de la revelación del Esquema, a mi cliente comenzaron a caerle muchas cartas invitación.
  - c) No estoy seguro.
  - d) Tanto mi cliente como a mí no nos originó mayor problema.
14. ¿Ha sido sujeto de una visita domiciliaria por parte de la autoridad para verificar que haya revelado correctamente un Esquema Reportable?
- a) Si, llegó el visitador a mi domicilio fiscal para llevar a cabo la diligencia.
  - b) Parcialmente, llegó el visitador a mi domicilio para notificarme el acto administrativo, pero nunca regresó.
  - c) No estoy seguro, ya que nunca he recibido una notificación por una visita domiciliaria por Esquemas Reportables.
  - d) Nunca.
15. Si su respuesta anterior fue si, ¿cuántas visitas domiciliarias por parte de la autoridad ha recibido para verificar que haya revelado correctamente un Esquema Reportable desde el año 2020?
- a) De 1 a 3 visitas.
  - b) De 4 a 6 visitas.
  - c) De 7 a 9 visitas.
  - d) Más de 9 visitas.

**Eje 5: Efectos del incumplimiento de la revelación de los Esquemas Reportables.**

16. ¿Ha sido sujeto a alguna sanción por no cumplir con la obligación de revelar Esquemas Reportables?
- a) Si, la autoridad me determinó una multa.
  - b) Parcialmente, la autoridad me determinó una multa, pero me defendí.

- c) Relativamente, la autoridad me pidió información adicional de mi Esquema Reportable, y no procedió más.
- d) No, nunca he sido multado.

17. Si su respuesta anterior fue si, ¿cuántas veces ha sido multado por la autoridad?

- a) Entre 1 y 3 veces.
- b) Entre 4 y 6 veces.
- c) Entre 7 y 9 veces.
- d) Más de 9 veces.

18. Si su respuesta a la pregunta 16 fue si, ¿qué infracción cometió según el SAT?

- a) No revelar un Esquema Reportable, revelarlo de forma incompleta o con errores.
- b) No incluir el número de identificación del Esquema Reportable obtenido directamente del SAT.
- c) No atender el requerimiento de información adicional que efectúe la autoridad fiscal o manifestar falsamente que no cuenta con la información requerida respecto al Esquema Reportable.
- d) No informar al SAT cualquier cambio que suceda con posterioridad a la revelación del Esquema Reportable.

19. Si su respuesta a la pregunta 16 fue si, ¿a cuánto ascendió su multa?

- a) Hasta \$ 25,000.00.
- b) Entre \$ 25,001.00 y \$ 50,000.00.
- c) Entre \$ 50,001.00 y \$ 75,000.00.
- d) Entre \$ 75,001.00 y \$ 100,000.00

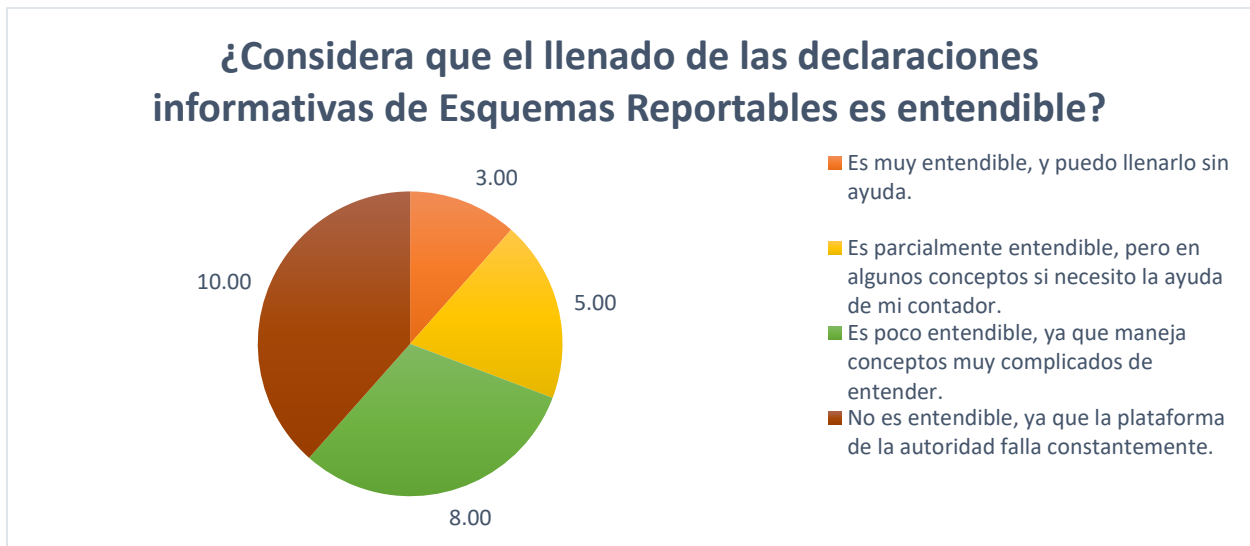
#### 4.5 Resultados obtenidos. Cuestionario para contribuyentes

Gráfica 4. ¿Está familiarizado con el tema de los Esquemas Reportables?



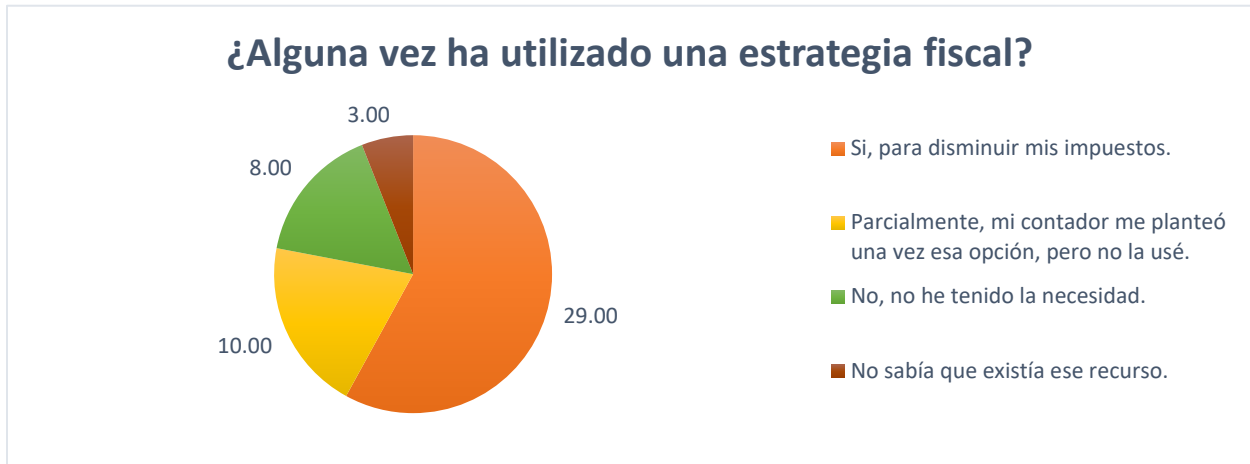
La gráfica 4 permite apreciar que, de una muestra de 50 contribuyentes, 26 mencionaron que en algún momento fueron sujetos a revelar un Esquema Reportable, mientras que sólo 6 contribuyentes afirmaron nunca haber escuchado del tema con anterioridad.

Gráfica 5. ¿Considera que el llenado de las declaraciones informativas de Esquemas Reportables es entendible?



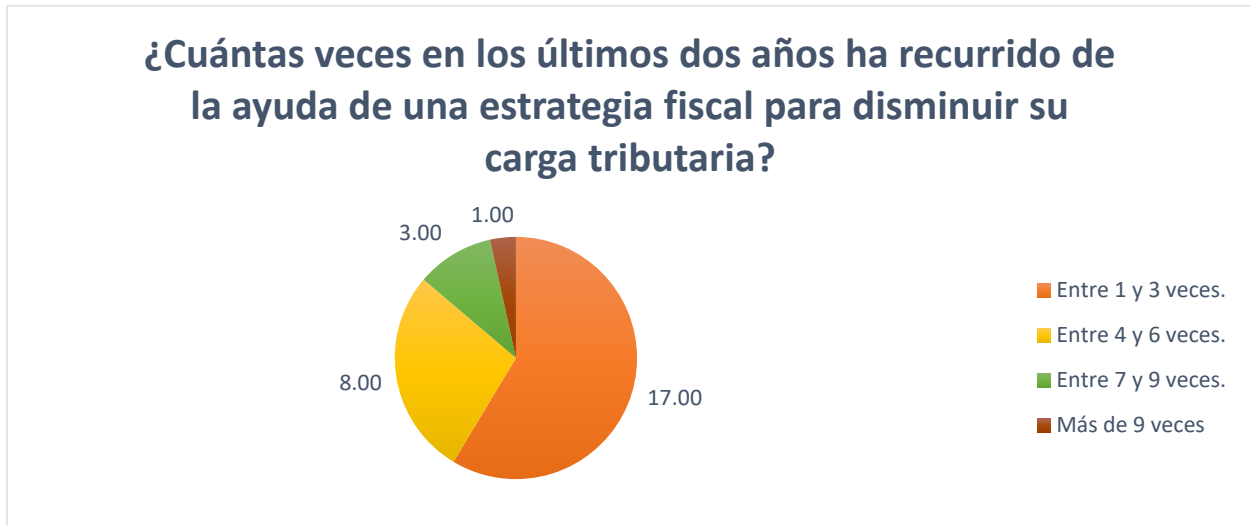
La gráfica 5 permite apreciar que, de una muestra de 26 contribuyentes que respondieron “sí” en la gráfica 4, 10 mencionaron que el llenado de la declaración informativa de Esquemas Reportables no es entendible, mientras que sólo 3 afirmaron que era muy entendible.

Gráfica 6. ¿Alguna vez ha utilizado una estrategia fiscal?



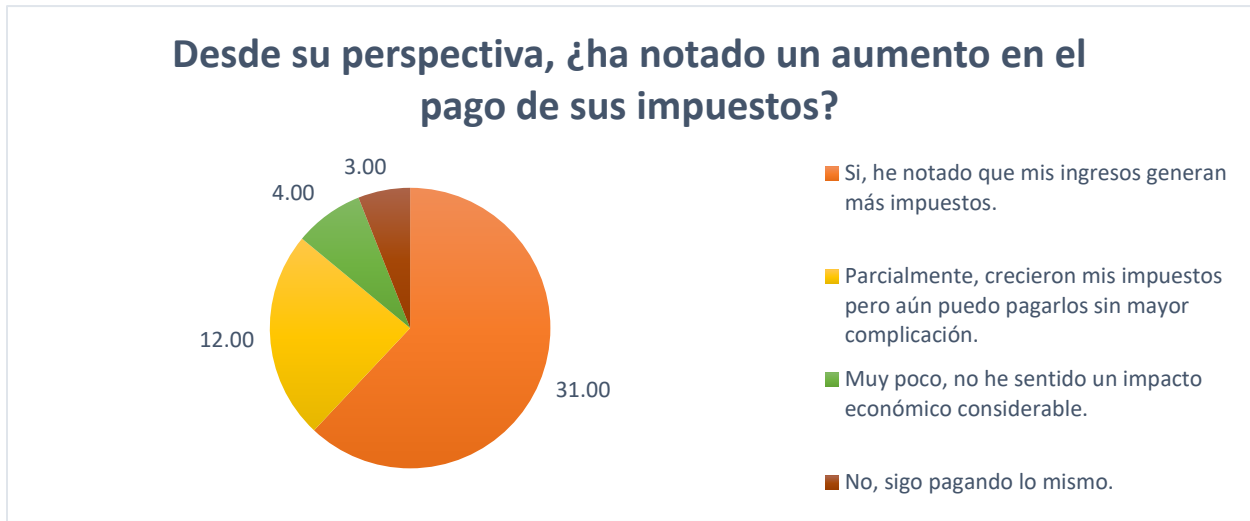
La gráfica 6 permite apreciar que, de una muestra de 50 contribuyentes, 29 mencionaron que sí han utilizado una estrategia fiscal para disminuir sus impuestos, por el contrario, sólo 3 personas afirmaron desconocer la existencia de este recurso.

Gráfica 7. ¿Cuántas veces en los últimos dos años ha recurrido de la ayuda de una estrategia fiscal para disminuir su carga tributaria?



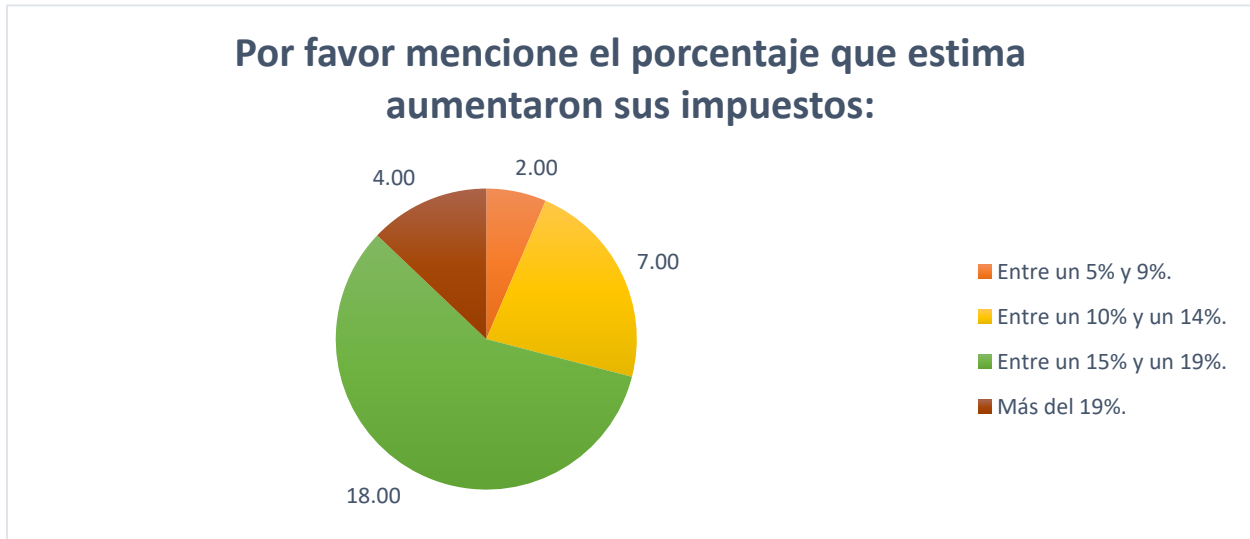
La gráfica 7 permite apreciar que, de una muestra de 29 contribuyentes que respondieron "sí" en la gráfica 6, 17 mencionaron que han recurrido a una estrategia fiscal entre 1 y 3 veces para reducir su carga tributaria. Por otro lado, sólo 1 contribuyente afirmó haber utilizado más de 9 veces este recurso.

Gráfica 8. Desde su perspectiva, ¿ha notado un aumento en el pago de sus impuestos?



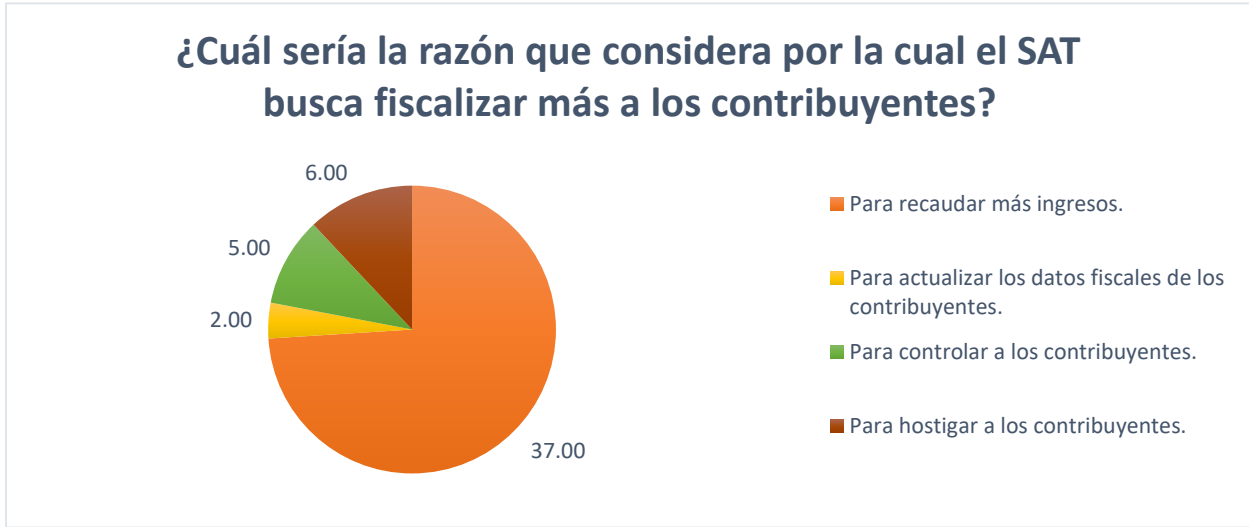
La gráfica 8 permite apreciar que, de una muestra de 50 contribuyentes, 31 mencionaron que sí han notado un aumento en sus impuestos, mientras que sólo 3 afirmaron seguir pagando lo mismo.

Gráfica 9. Por favor mencione el porcentaje que estima aumentaron sus impuestos



La gráfica 9 permite apreciar que, de una muestra de 31 contribuyentes que respondieron “sí” en la gráfica 8, 18 mencionaron que sus impuestos aumentaron entre un 15% y un 19%. Asimismo, sólo 2 contribuyentes mencionaron que sus impuestos aumentaron entre un 5% y 9%.

Gráfica 10. ¿Cuál sería la razón que considera por la cual el SAT busca fiscalizar más a los contribuyentes?



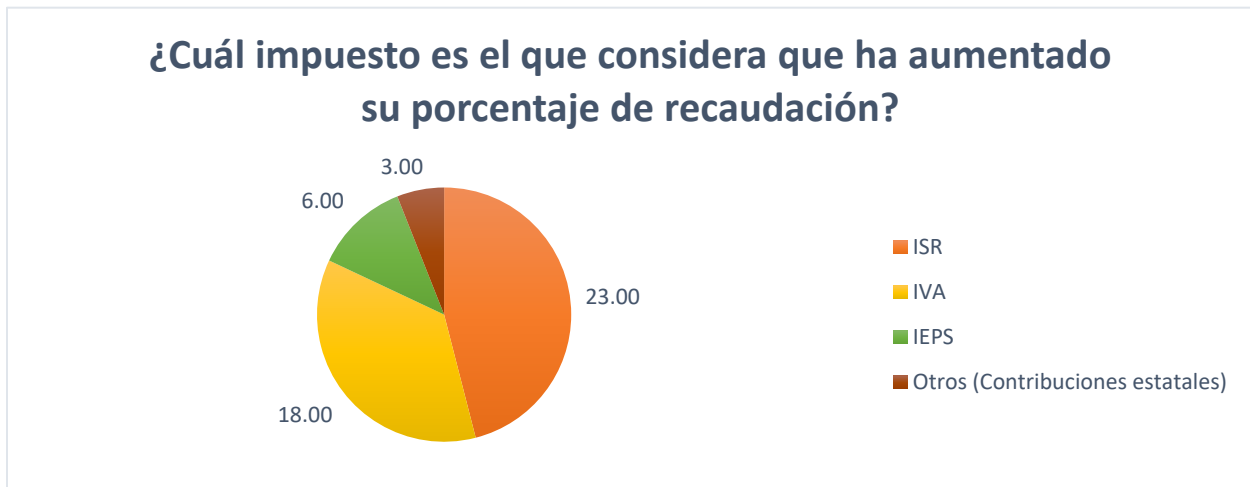
La gráfica 10 permite apreciar que, de una muestra de 50 contribuyentes, 37 mencionaron que la fiscalización que pretende alcanzar el SAT es para recaudar más ingresos. Por otro lado, sólo 2 contribuyentes mencionaron que estas estrategias tienen por fin actualizar los datos fiscales de los contribuyentes.

Gráfica 11. ¿Considera que el SAT ha recaudado un porcentaje mayor de impuestos en comparación al año anterior?



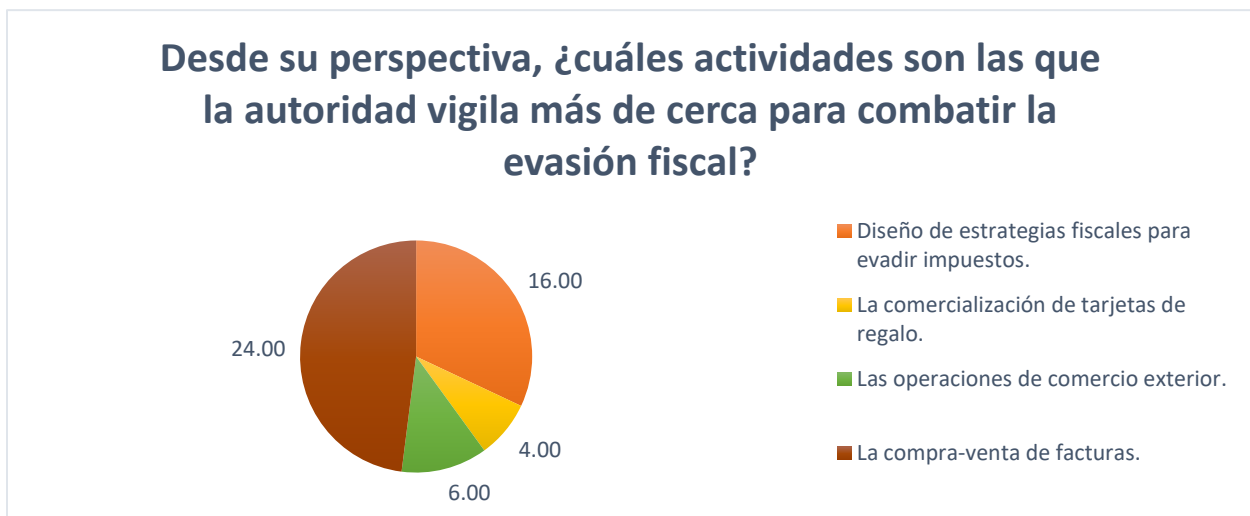
La gráfica 11 permite apreciar que, de una muestra de 50 contribuyentes, 21 afirmaron que la autoridad necesita mejorar su sistema de recaudación, mientras que sólo 4 mencionaron que su sistema ha mejorado.

Gráfica 12. ¿Cuál impuesto es el que considera que ha aumentado su porcentaje de recaudación?



La gráfica 12 permite apreciar que, de una muestra de 50 contribuyentes, 23 afirmaron que el IVA es el impuesto que ha sufrido un mayor aumento en su recaudación; por su parte, sólo 3 contribuyentes mencionaron que las contribuciones locales han sufrido un aumento en su recaudación.

Gráfica 13. Desde su perspectiva, ¿cuáles actividades son las que la autoridad vigila más de cerca para combatir la evasión fiscal?



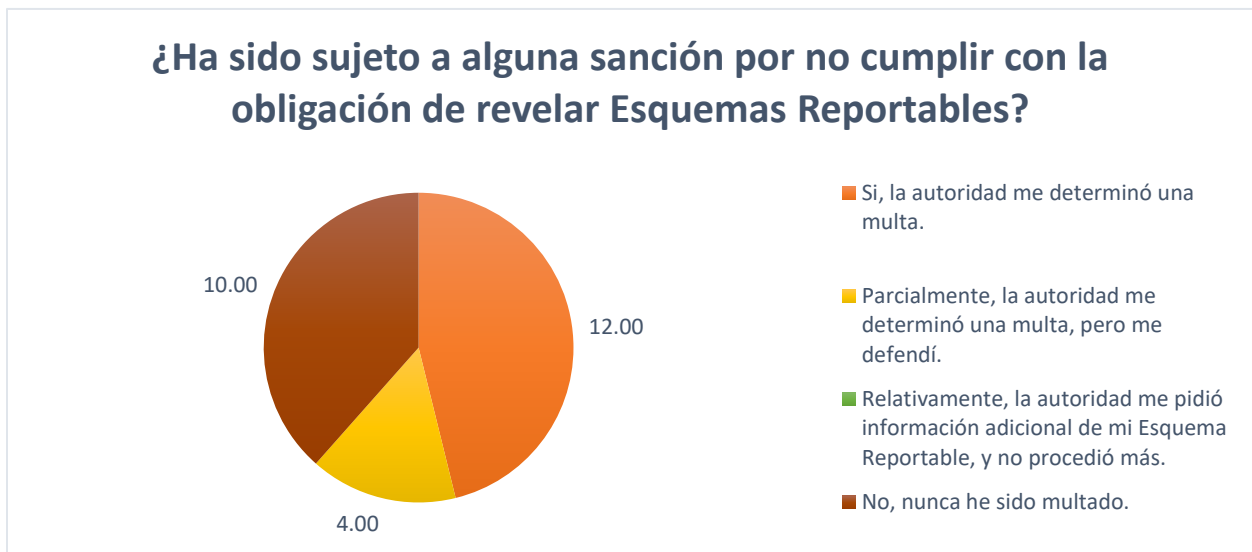
La gráfica 13 permite apreciar que, de una muestra de 50 contribuyentes, 24 afirmaron que la compra-venta de facturas es la actividad que más vigila la autoridad. Así pues, sólo 4 personas comentaron que la comercialización de tarjetas de regalo es la actividad que más le preocupa monitorear a la autoridad.

Gráfica 14. Si se ha encontrado en el supuesto de entregarle a la autoridad sus Esquemas Reportables, ¿cuántos ha revelado desde el año 2020?



La gráfica 14 permite apreciar que, en un periodo de 4 años, la tendencia más marcada fue la de revelar entre 1 y 3 Esquemas Reportables. Derivado de lo anterior, tenemos que en 2020 fueron 18 contribuyentes, en 2021, 15, en 2022, 13 y, finalmente, en 2023, 24 contribuyentes revelaron entre 1 y 3 Esquemas Reportables.

Gráfica 15. ¿Ha sido sujeto a alguna sanción por no cumplir con la obligación de revelar Esquemas Reportables?



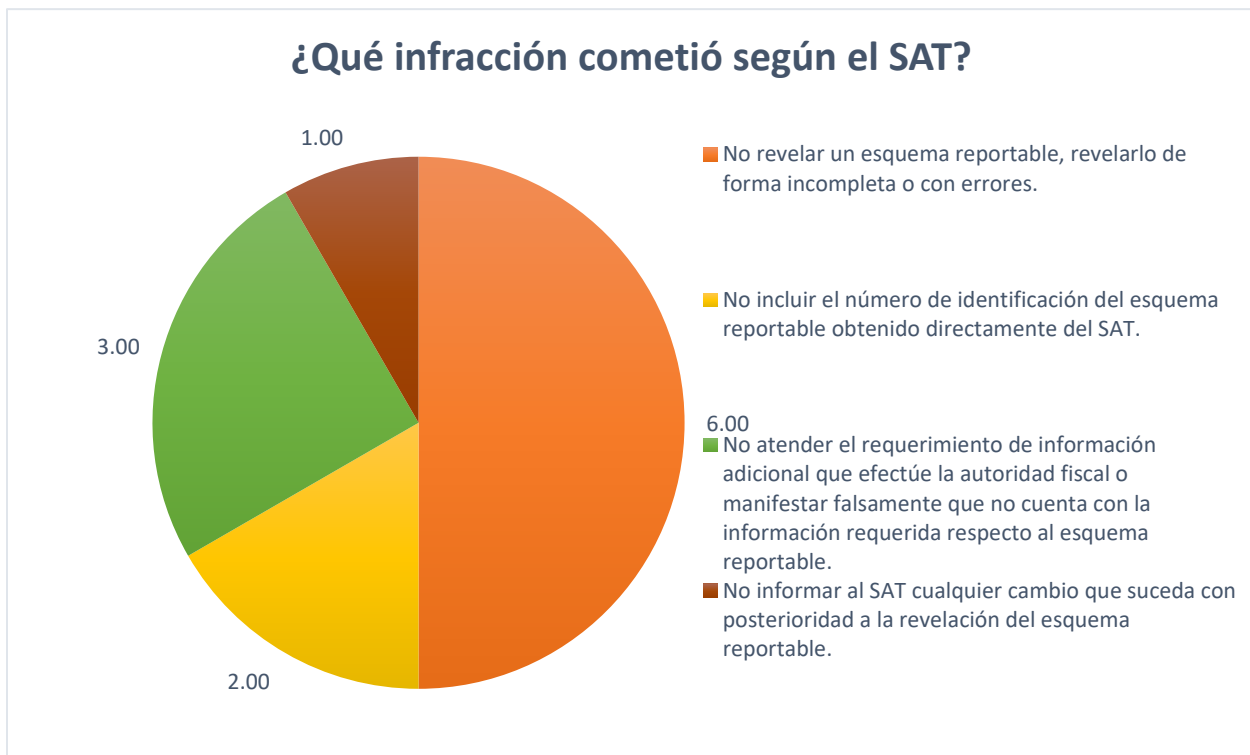
La gráfica 15 permite apreciar que, de una muestra de 26 contribuyentes, 12 afirmaron que han sido sancionados por la autoridad, mientras que sólo 4 afirman nunca haber sido multados por no revelar Esquemas Reportables.

Gráfica 16. ¿Cuántas veces ha sido multado por la autoridad?



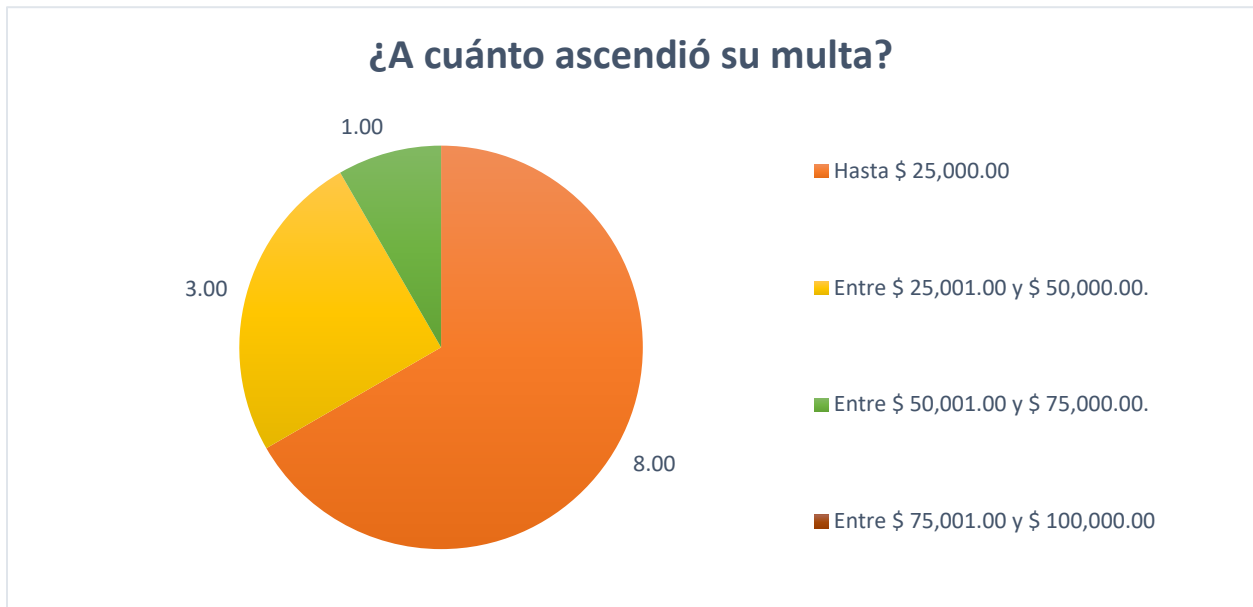
La gráfica 16 permite apreciar que, de una muestra de 12 contribuyentes que respondieron “sí” en la gráfica 14, 9 confirmaron recibir entre 1 y 3 multas por la autoridad, mientras que sólo 3 mencionaron que han sido multado entre 4 y 6 veces.

Gráfica 17. ¿Qué infracción cometió según el SAT?



La gráfica 17 permite apreciar que, de una muestra de 12 contribuyentes que respondieron “sí” en la gráfica 15, 6 fueron multados por no revelar un Esquema Reportable, revelarlo de forma incompleta o con errores. Por otro lado, sólo 1 contribuyente fue multado por no informar al SAT sobre cualquier cambio posterior a la revelación del Esquema Reportable.

Gráfica 18. ¿A cuánto ascendió su multa?



La gráfica 18 permite apreciar que, de una muestra de 12 contribuyentes que respondieron “sí” en la gráfica 15, 8 fueron sancionados con una multa de hasta \$ 25,000.00. Asimismo, sólo un contribuyente fue sancionado con una multa de entre \$ 50,001.00 y \$ 75,000.00.

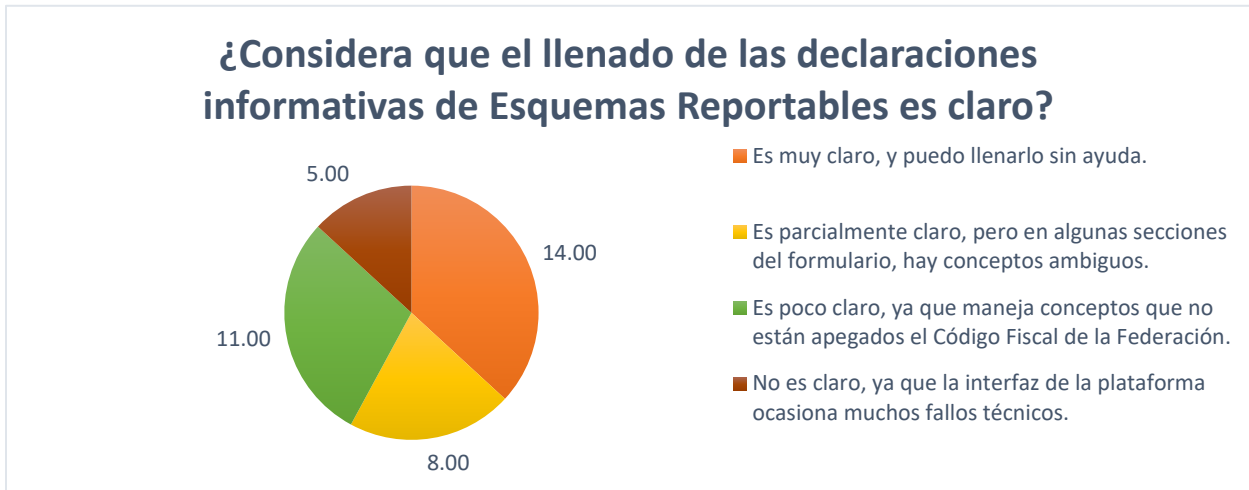
#### 4.6 Resultados obtenidos. Cuestionario para asesores fiscales

Gráfica 19. ¿Está familiarizado con el tema de los Esquemas Reportables?



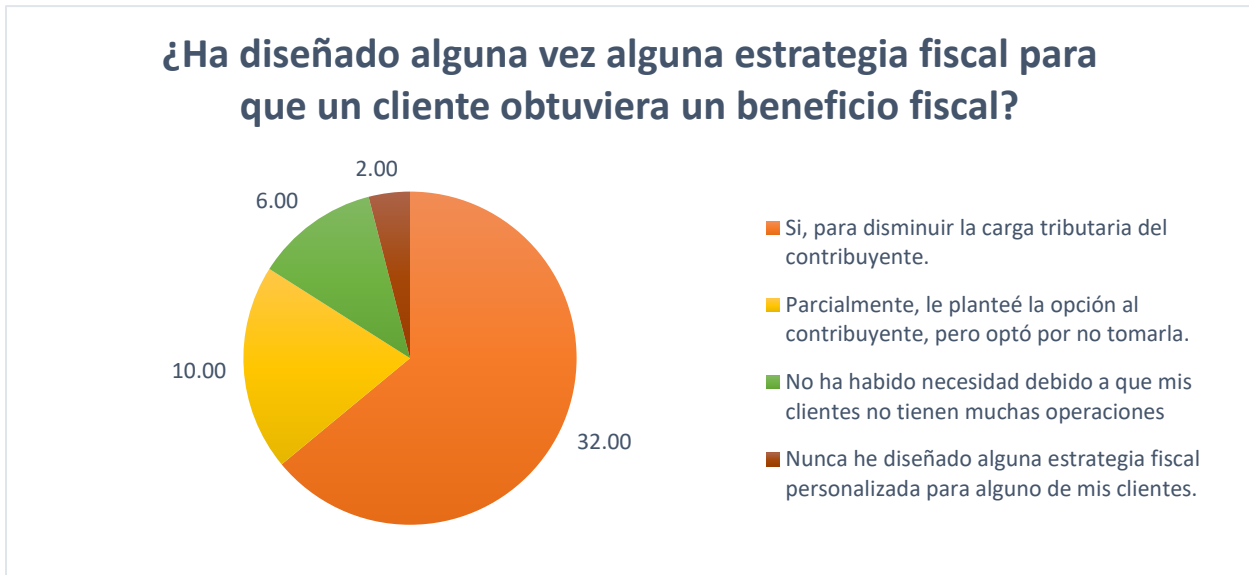
La gráfica 19 permite apreciar que, de una muestra de 50 asesores fiscales, 38 mencionaron tener clientes sujetos a revelación de Esquemas Reportables, mientras que sólo 2 afirmaron nunca haber escuchado del tema.

Gráfica 20. ¿Considera que el llenado de las declaraciones informativas de Esquemas Reportables es claro?



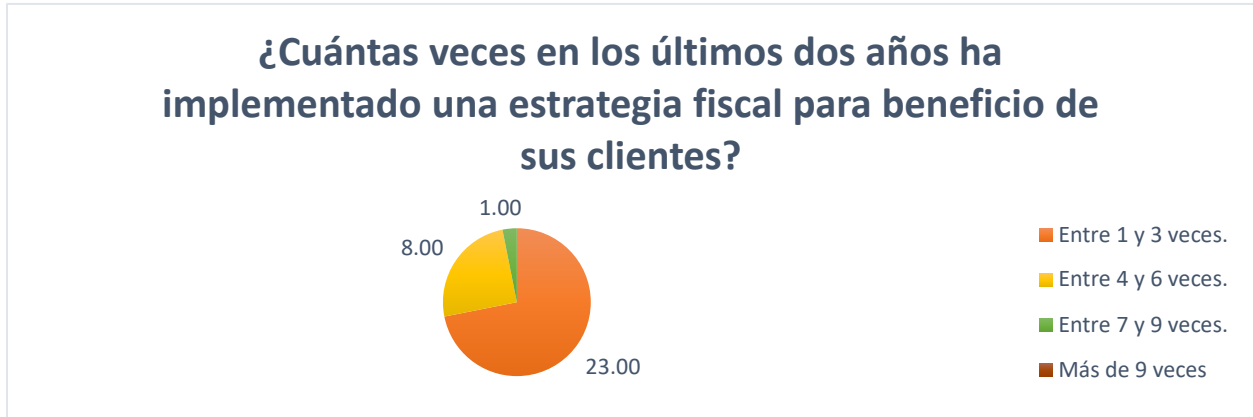
La gráfica 20 permite apreciar que, de una muestra de 38 asesores fiscales que respondieron “sí” en la gráfica 19, 14 mencionaron que el llenado de la declaración informativa de Esquemas Reportables es muy claro. Por otro lado, sólo 8 asesores fiscales afirmaron que algunos conceptos del formulario son ambiguos.

Gráfica 21. ¿Ha diseñado alguna vez alguna estrategia fiscal para que un cliente obtuviera un beneficio fiscal?



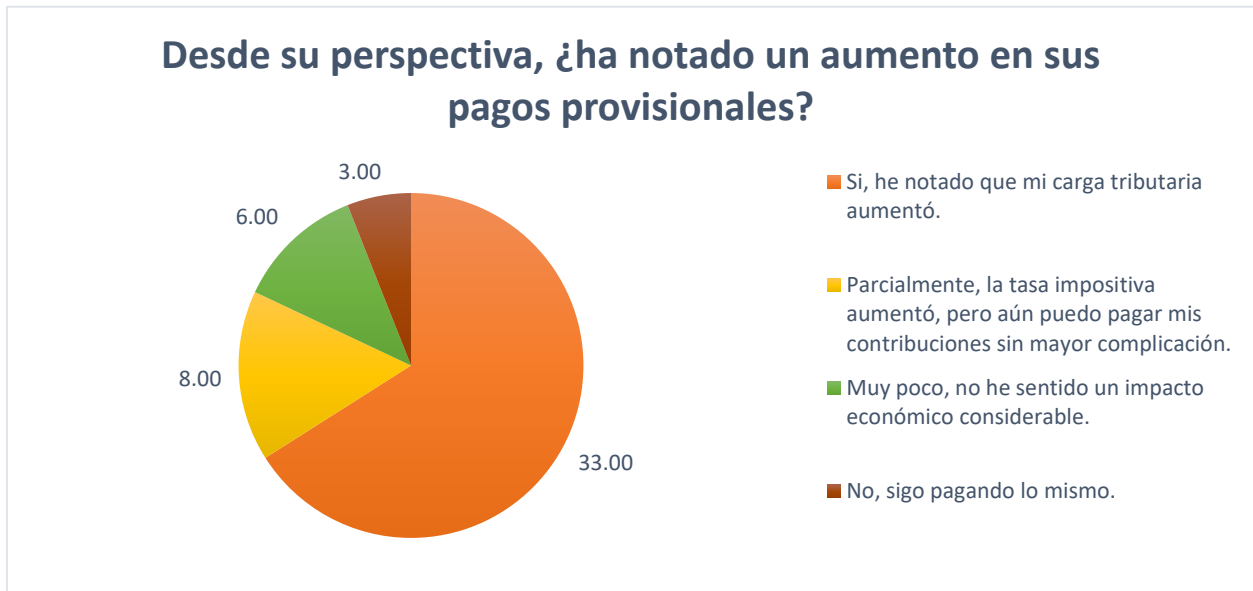
La gráfica 21 permite apreciar que, de una muestra de 50 asesores fiscales, 32 argumentaron que han implementado estrategias fiscales en favor de sus clientes, mientras que sólo 2 mencionaron que nunca han diseñado alguna estrategia fiscal.

Gráfica 22. ¿Cuántas veces en los últimos dos años ha implementado una estrategia fiscal para beneficio de sus clientes?



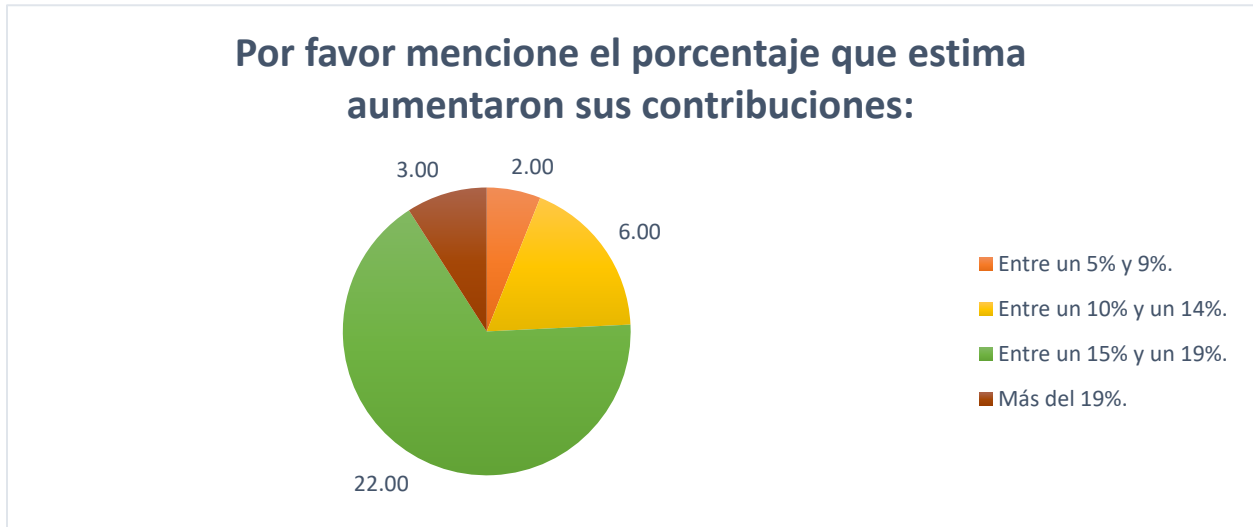
La gráfica 22 permite apreciar que, de una muestra de 32 asesores fiscales que respondieron “sí” en la gráfica 21, 23 afirmaron haber implementado entre 1 y 3 estrategias fiscales, mientras que sólo un asesor fiscal mencionó haber aplicado entre 4 y 6 estrategias para beneficiar a sus clientes.

Gráfica 23. ¿Ha notado un aumento en sus pagos provisionales?



La gráfica 23 permite apreciar que, de una muestra de 50 asesores fiscales, 33 comentaron que sí han notado un aumento en sus impuestos. Sin embargo, sólo 3 asesores fiscales afirmaron seguir pagando lo mismo.

Gráfica 24. Por favor mencione el porcentaje que estima aumentaron sus contribuciones



La gráfica 24 permite apreciar que, de una muestra de 33 asesores fiscales que respondieron “sí” en la gráfica 23, 22 comentaron que sus contribuciones aumentaron entre un 15% y un 19%, y sólo 2 personas afirmaron que sus impuestos aumentaron más entre un 5% y un 9%.

Gráfica 25. ¿Cuál sería la razón que considera por la cual el SAT busca fiscalizar más a los contribuyentes?



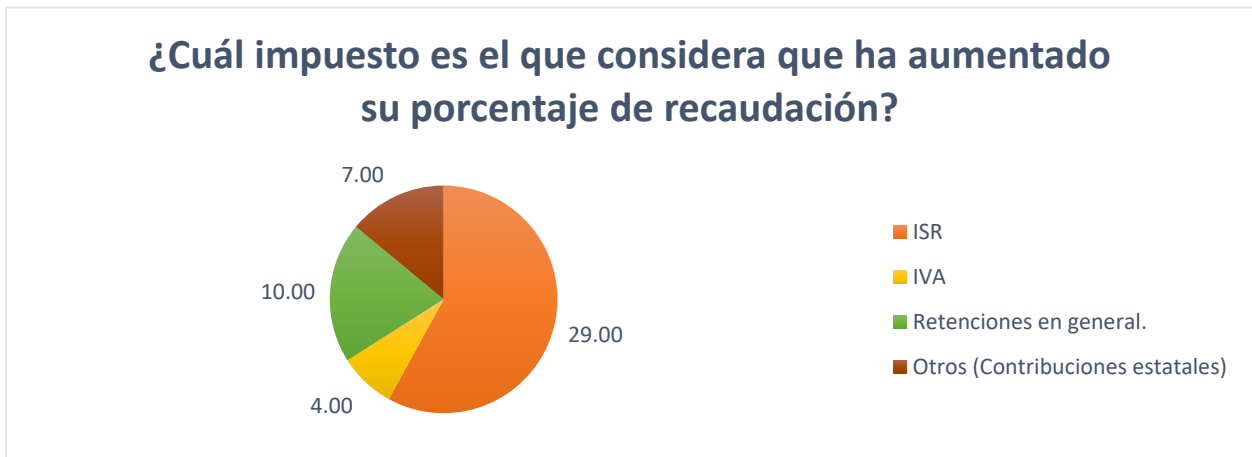
La gráfica 25 permite apreciar que, de una muestra de 50 asesores fiscales, 24 afirmaron que el SAT busca mejorar su nivel de recaudación a través de una fiscalización más profunda. Por otro lado, sólo 6 asesores mencionaron que la fiscalización del SAT tiene por objeto hostigar a los contribuyentes.

Gráfica 26. ¿Considera que el SAT ha recaudado un porcentaje mayor de impuestos en comparación al año anterior?



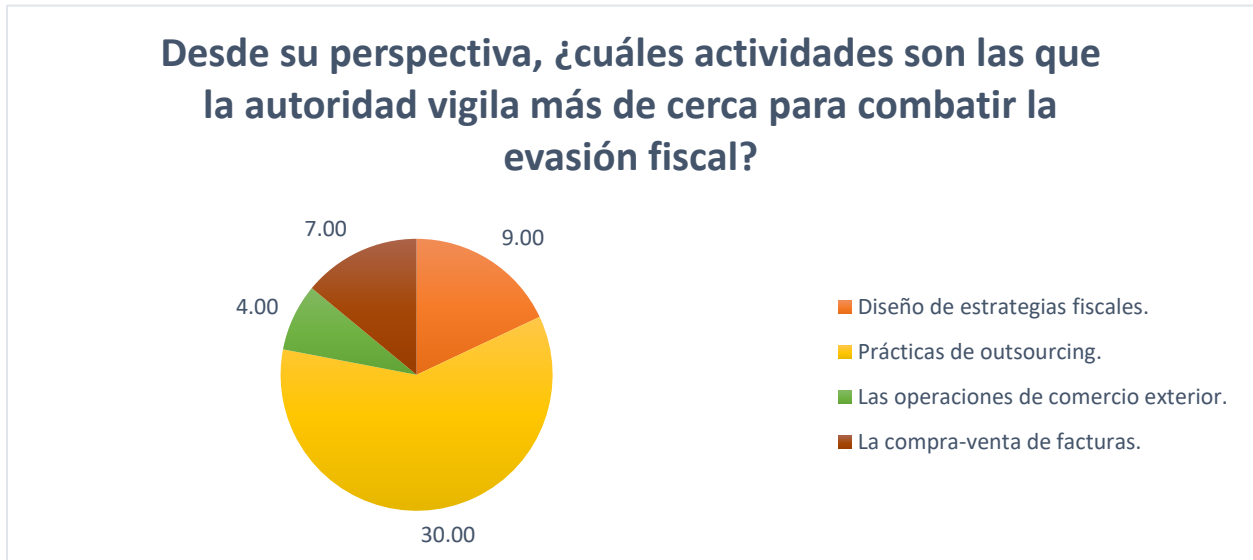
La gráfica 26 permite apreciar que, de una muestra de 50 asesores fiscales, 29 afirmaron que el nivel de captación de contribuciones no ha aumentado, y por lo tanto es necesario reestructurar el sistema de recaudación en el país. Por otro lado, sólo 5 asesores fiscales argumentaron que la recaudación ha aumentado parcialmente, pero el sistema fiscal presenta deficiencias.

Gráfica 27. ¿Cuál impuesto es el que considera que ha aumentado su porcentaje de recaudación?



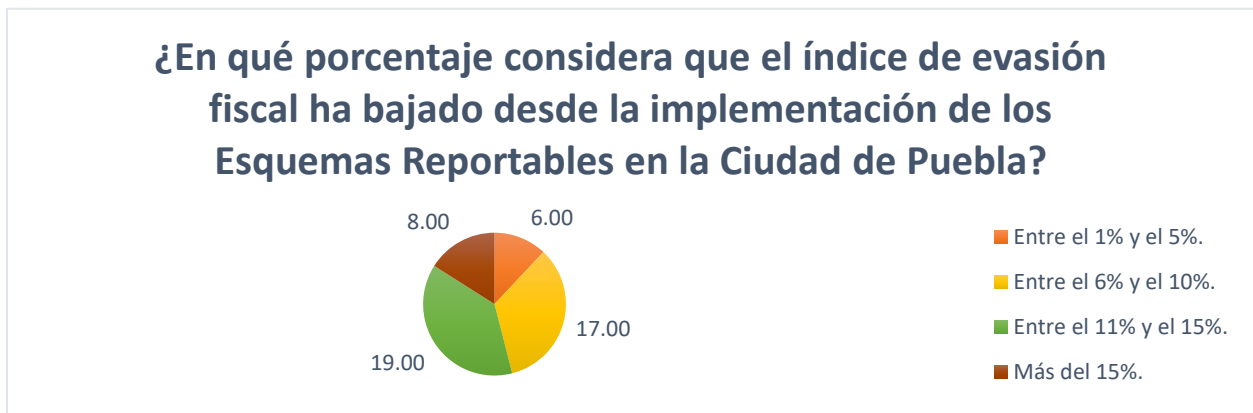
La gráfica 27 permite apreciar que, de una muestra de 50 asesores fiscales, 29 afirmaron que el impuesto con mayor aumento en su recaudación es el ISR. A la par, sólo 4 asesores fiscales comentaron que el IVA fue el impuesto con mayor aumento en su recaudación.

Gráfica 28. ¿Cuáles actividades son las que la autoridad vigila más de cerca para combatir la evasión fiscal?



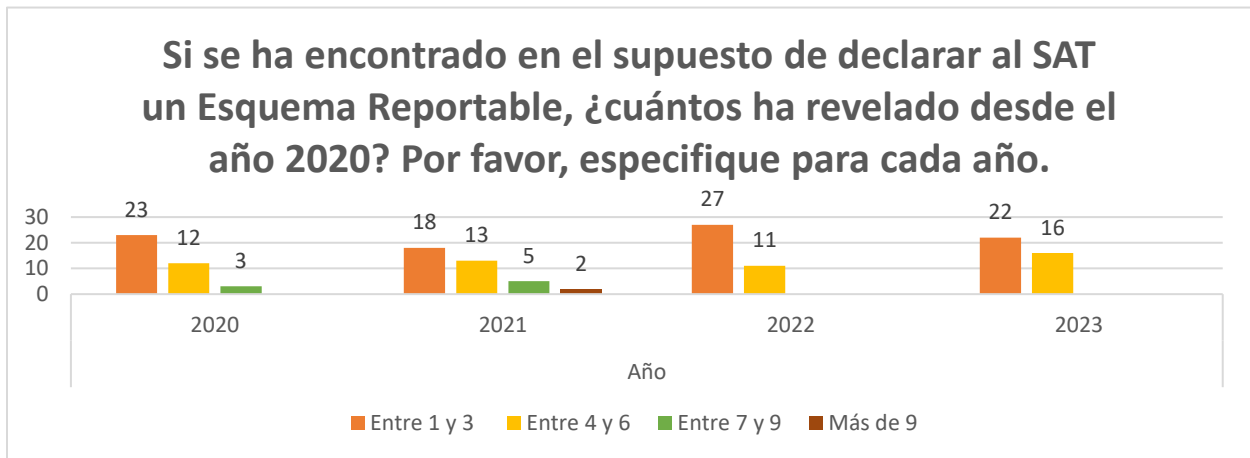
La gráfica 28 permite apreciar que, de una muestra de 50 asesores fiscales, 30 comentaron que las prácticas de outsourcing son la actividad más vigilada por la autoridad, mientras que sólo 4 asesores fiscales afirmaron que la compra-venta de facturas es la actividad más monitoreada por el SAT.

Gráfica 29. ¿En qué porcentaje considera que el índice de evasión fiscal ha bajado desde la implementación de los Esquemas Reportables en la Ciudad de Puebla?



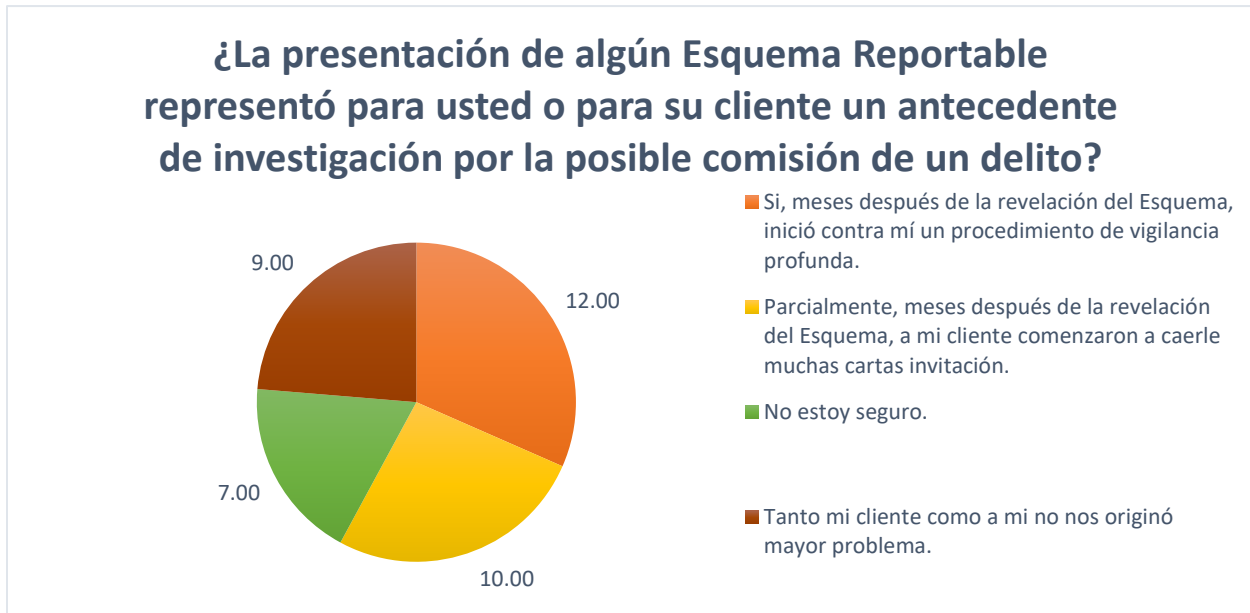
La gráfica 29 permite apreciar que, de una muestra de 50 asesores fiscales, 19 afirmaron que la evasión fiscal ha bajado entre un 11% y 15% desde la implementación de los Esquemas Reportables. Caso contrario, sólo 6 asesores fiscales comentaron que dicho índice de evasión disminuyó entre un 1% y 5% desde la llegada de este mecanismo.

Gráfica 30. Si se ha encontrado en el supuesto de declarar al SAT un Esquema Reportable, ¿cuántos ha revelado desde el año 2020?



La gráfica 30 permite apreciar que, en un periodo de 4 años, la tendencia más marcada fue la de revelar entre 1 y 3 Esquemas Reportables. Derivado de lo anterior, tenemos que en 2020 fueron 23 asesores fiscales, en 2021, 18, en 2022, 27 y, finalmente, en 2023, 22 asesores fiscales revelaron entre 1 y 3 Esquemas Reportables.

Gráfica 31. ¿La presentación de algún Esquema Reportable representó para usted o para su cliente un antecedente de investigación por la posible comisión de un delito?



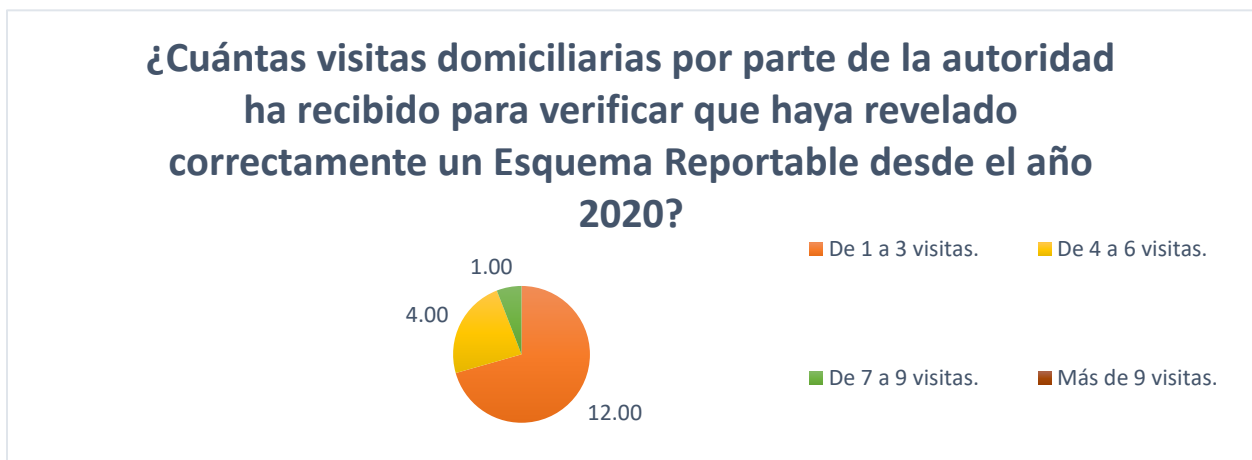
La gráfica 31 permite apreciar que, de una muestra de 38 asesores fiscales que respondieron “sí” en la gráfica 19, 12 afirmaron que, al poco tiempo de revelar un Esquema Reportable, se inició un procedimiento de vigilancia contra su cliente. Por otro lado, sólo 7 asesores fiscales afirmaron no estar seguros que la revelación de un Esquema haya traído consecuencias para alguno de sus clientes.

Gráfica 32. ¿Ha sido sujeto de una visita domiciliaria por parte de la autoridad para verificar que haya revelado correctamente un Esquema Reportable?



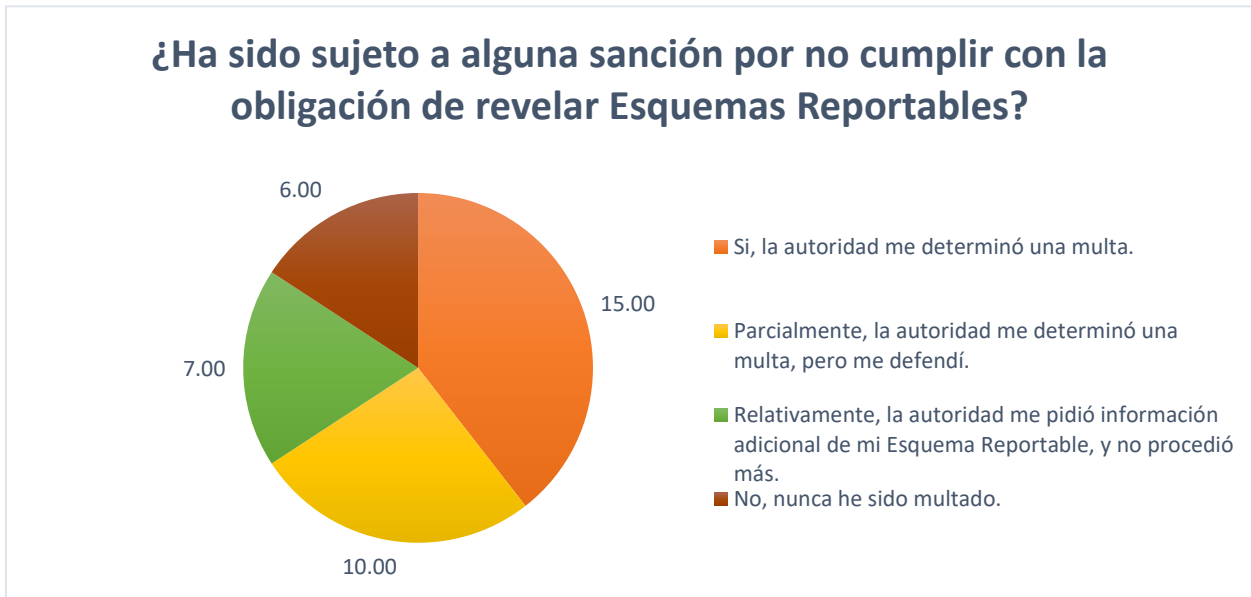
La gráfica 32 permite apreciar que, de una muestra de 38 asesores fiscales que respondieron “sí” en la gráfica 19, 17 afirmaron que recibieron una visita domiciliaria por parte de la autoridad para ejecutar una diligencia. A su vez, sólo 3 asesores fiscales mencionaron no estar seguros de haber recibido una visita, ya que nunca recibieron una notificación.

Gráfica 33. ¿Cuántas visitas domiciliarias por parte de la autoridad ha recibido para verificar que haya revelado correctamente un Esquema Reportable desde el año 2020?



La gráfica 33 permite apreciar que, de una muestra de 17 asesores fiscales que respondieron “sí” en la gráfica 32, 12 afirmaron que, desde el año 2020, recibieron de 1 a 3 visitas domiciliarias. Por otro lado, sólo 1 asesor fiscal mencionó que ha recibido de 7 a 9 visitas desde el año 2020.

Gráfica 34. ¿Ha sido sujeto a alguna sanción por no cumplir con la obligación de revelar Esquemas Reportables?



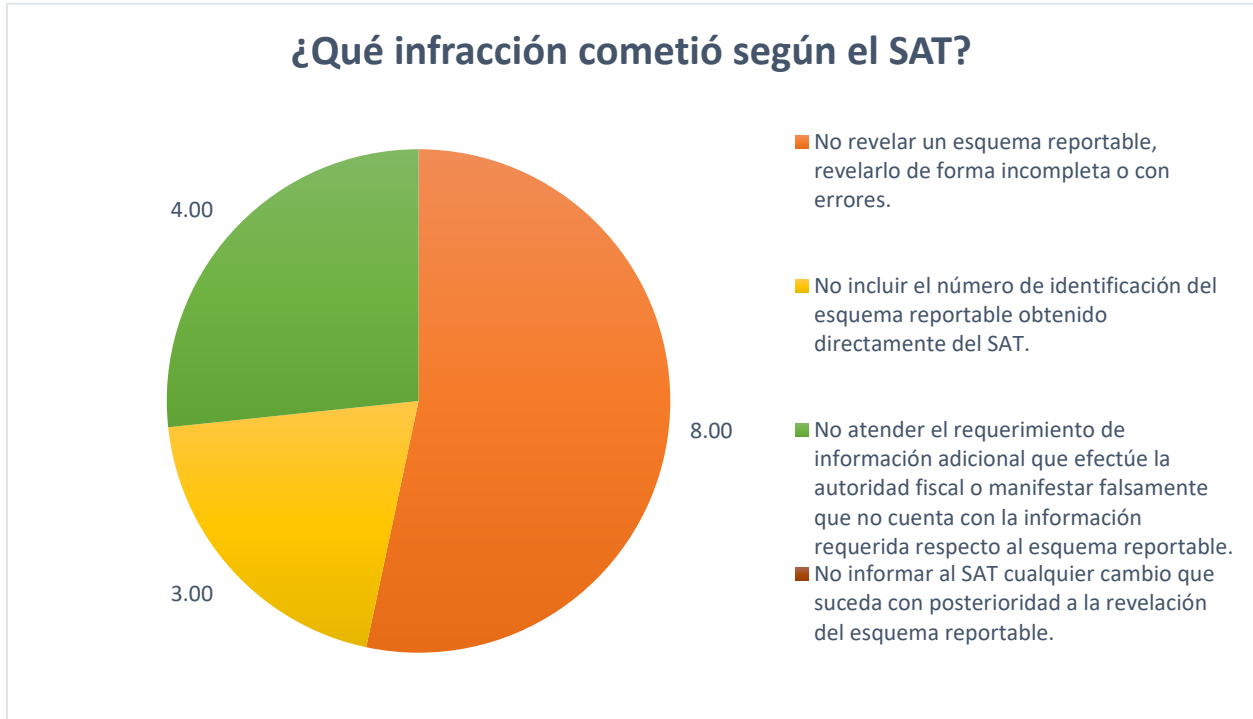
La gráfica 34 permite apreciar que, de una muestra de 38 asesores fiscales que respondieron "sí" en la gráfica 19, 15 afirmaron que la autoridad les determinó una multa por no revelar Esquemas Reportables. Asimismo, sólo 6 asesores fiscales aseguraron nunca haber sido multados por el SAT.

Gráfica 35. ¿Cuántas veces ha sido multado por la autoridad?



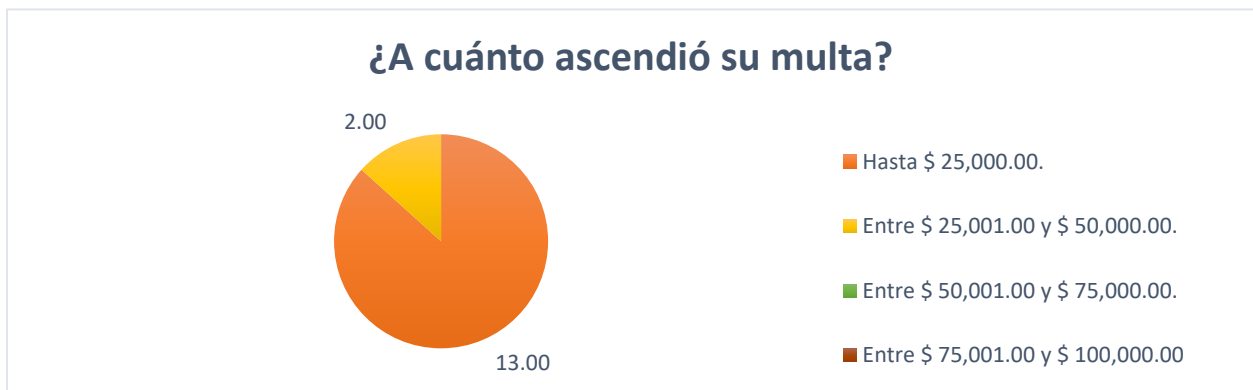
La gráfica 35 permite apreciar que, de una muestra de 15 asesores fiscales que respondieron "sí" en la gráfica 34, 7 afirmaron que la autoridad los ha multado entre 1 y 3 veces por no revelar un Esquema Reportable. Por el contrario, sólo 2 asesores fiscales mencionaron que fueron multados entre 7 y 9 veces por no cumplir con esta obligación.

Gráfica 36. ¿Qué infracción cometió según el SAT?



La gráfica 36 permite apreciar que, de una muestra de 15 asesores fiscales que respondieron “sí” en la gráfica 34, 8 afirmaron que fueron multados por no revelar un Esquema Reportable, revelarlo de forma incompleta o con errores. Asimismo, sólo 3 asesores fiscales mencionaron que fueron multados por no haber incluido el número de identificación del Esquema Reportable obtenido directamente del SAT.

Gráfica 37. ¿A cuánto ascendió su multa?



La gráfica 37 permite apreciar que, de una muestra de 15 asesores fiscales que respondieron “sí” en la gráfica 34, 13 afirmaron que su multa fue de hasta \$ 25,000.00, mientras que sólo 2 asesores fiscales mencionaron que su multa fue de entre \$ 25,001.00 y \$ 50,000.00

## **CAPÍTULO V. PROPUESTA PARA ESQUEMAS REPORTABLES**

*Con base en los resultados obtenidos en la aplicación del instrumento de medición, se pudo apreciar que, si bien el porcentaje de recaudación de algunas contribuciones aumentó de forma satisfactoria, los contribuyentes consideran que la plataforma mediante la cual se revelan los Esquemas Reportables puede mejorar.*

*La presente propuesta va dirigida hacia una modificación en el mecanismo desarrollado por el Servicio de Administración Tributaria, denominado “Esquemas Reportables”. Dicha modificación se basa en traspasar el formulario para revelar estos mecanismos al portal del SAT, en el apartado de la declaración anual de Personas Físicas y Personas Morales, con el fin de optimizar esta obligación impuesta por el Código Fiscal de la Federación, en el Capítulo Único “De la Revelación de los Esquemas Reportables”. Es importante recalcar que, la propuesta que se va a presentar no incita a la evasión fiscal; más bien, lo que se pretende es reformular el mecanismo de obtención de la información fiscal de los contribuyentes y asesores fiscales.*

*Asimismo, en este capítulo se ofrecerá una propuesta para redefinir los importes de las multas por la omisión de esta obligación, contenidos en los art. 82-A y 82-B CFF, con el fin de equilibrar el impacto fiscal de los contribuyentes.*

### **5.1 Objetivo general de la propuesta**

1. Mover el mecanismo impuesto por la autoridad para la revelación de Esquemas Reportables a una plataforma más optimizada, con el fin de eficientar su llenado por parte de los contribuyentes y asesores fiscales
2. Modificar el importe de las multas correspondientes al cumplimiento de los Esquemas Reportables, para hacerlas más equitativas para los contribuyentes y asesores fiscales.

La propuesta del mecanismo que servirá para controlar de una mejor forma la evasión fiscal consiste en nueve pasos:

1. Se asignan los alcances del mecanismo de control.
2. Se establecen los supuestos que atacará el mecanismo.
3. Se delimita qué contribuyentes tendrán la obligación de informar sus actividades.
4. Se sintetiza la solicitud de información del contribuyente.
5. Se cuantifica la gravedad de la falta y se define la multa.
6. El SAT agrega un anexo en la declaración anual para informar la actividad vulnerable.
7. El SAT, a través de sus subdelegaciones, realiza una prueba piloto.
8. SHCP da a conocer la nueva herramienta en el Diario Oficial de la Federación.

A continuación, se desarrollan los pasos más importantes:

### **5.3 Alcance del mecanismo de control**

Este primer paso es fundamental para una buena implementación del mecanismo de control de la evasión fiscal, debido a que, es necesario definir hasta qué punto la autoridad puede inspeccionar a los contribuyentes y asesores fiscales, para evitar violar algún secreto profesional conferido en el Código de Ética del Contador Público.

Derivado de lo anterior, es importante que SHCP delimite su rango de búsqueda a cuestiones fundamentales, sin el afán de ser excesivo puesto que, una práctica de recaudación agresiva podría traer consigo un poco aceptación del padrón de contribuyentes, lo que podría resultar contraproducente para la Federación. Históricamente, se han visto algunos mecanismos de planificación fiscal que han servido para sentar las bases del esquema contributivo que la autoridad ha construido desde la implementación de la facturación electrónica.

En adición, esta propuesta contempla que el alcance de este mecanismo de planificación fiscal incluya solamente a contribuyentes, tanto personas físicas como morales, residentes en territorio nacional, que en el ejercicio inmediato anterior hayan rebasado ingresos de:

1. Para personas físicas, \$ 15,000,000.00
2. Para personas morales, \$ 150,000,000.00

Lo que se busca, es descartar a aquellos contribuyentes que reciban ingresos menores a los estipulados anteriormente, puesto que ellos ya presentan otro esquema de revelación diferente, estipulado dentro del CFF.

#### **5.4 Supuestos que deben ser considerados en la propuesta del mecanismo**

Para este segundo paso, es importante rescatar los supuestos que maneja la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (LFPIORPI), que, al calce, en su artículo 17 nos menciona que las Actividades Vulnerables son las siguientes:

- I. Las vinculadas a la práctica de juegos con apuesta, concursos o sorteos que realicen organismos descentralizados conforme a las disposiciones legales aplicables, o se lleven a cabo al amparo de los permisos vigentes concedidos

por la Secretaría de Gobernación bajo el régimen de la Ley Federal de Juegos y Sorteos y su Reglamento.

- II. La emisión o comercialización, habitual o profesional, de tarjetas de servicios, de crédito, de tarjetas prepagadas y de todas aquellas que constituyan instrumentos de almacenamiento de valor monetario, que no sean emitidas o comercializadas por Entidades Financieras. Siempre y cuando, en función de tales actividades: el emisor o comerciante de dichos instrumentos mantenga una relación de negocios con el adquirente; dichos instrumentos permitan la transferencia de fondos, o su comercialización se haga de manera ocasional.
- III. La emisión y comercialización habitual o profesional de cheques de viajero, distinta a la realizada por las Entidades Financieras.
- IV. El ofrecimiento habitual o profesional de operaciones de mutuo o de garantía o de otorgamiento de préstamos o créditos, con o sin garantía, por parte de sujetos distintos a las Entidades Financieras.
- V. La prestación habitual o profesional de servicios de construcción o desarrollo de bienes inmuebles o de intermediación en la transmisión de la propiedad o constitución de derechos sobre dichos bienes, en los que se involucren operaciones de compra o venta de los propios bienes por cuenta o a favor de clientes de quienes presten dichos servicios.
- VI. La comercialización o intermediación habitual o profesional de Metales Preciosos, Piedras Preciosas, joyas o relojes, en las que se involucren operaciones de compra o venta de dichos bienes en actos u operaciones cuyo valor sea igual o superior al equivalente a ochocientos cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, con excepción de aquellos en los que intervenga el Banco de México.

- VII. La subasta o comercialización habitual o profesional de obras de arte, en las que se involucren operaciones de compra o venta de dichos bienes realizadas por actos u operaciones con un valor igual o superior al equivalente a dos mil cuatrocientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.
- VIII. La comercialización o distribución habitual profesional de vehículos, nuevos o usados, ya sean aéreos, marítimos o terrestres con un valor igual o superior al equivalente a tres mil doscientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.
- IX. La prestación habitual o profesional de servicios de blindaje de vehículos terrestres, nuevos o usados, así como de bienes inmuebles, por una cantidad igual o superior al equivalente a dos mil cuatrocientas diez veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.
- X. La prestación habitual o profesional de servicios de traslado o custodia de dinero o valores, con excepción de aquellos en los que intervenga el Banco de México y las instituciones dedicadas al depósito de valores.
- XI. La prestación de servicios profesionales, de manera independiente, sin que medie relación laboral con el cliente respectivo, en aquellos casos en los que se prepare para un cliente o se lleven a cabo en nombre y representación del cliente cualquiera de las siguientes operaciones:
- a. La compraventa de bienes inmuebles o la cesión de derechos sobre estos;
  - b. La administración y manejo de recursos, valores o cualquier otro activo de sus clientes;
  - c. El manejo de cuentas bancarias, de ahorro o de valores;
  - d. La organización de aportaciones de capital o cualquier otro tipo de recursos para la constitución, operación y administración de sociedades mercantiles, o

- e. La constitución, escisión, fusión, operación y administración de personas morales o vehículos corporativos, incluido el fideicomiso y la compra o venta de entidades mercantiles.
- XII. La recepción de donativos, por parte de las asociaciones y sociedades sin fines de lucro, por un valor igual o superior al equivalente a un mil seiscientas cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.
- XIII. La prestación de servicios de comercio exterior como agente o apoderado aduanal, mediante autorización otorgada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para promover por cuenta ajena, el despacho de mercancías, en los diferentes regímenes aduaneros previstos en la Ley Aduanera, de las siguientes mercancías:
- a. Vehículos terrestres, aéreos y marítimos, nuevos y usados, cualquiera que sea el valor de los bienes;
  - b. Máquinas para juegos de apuesta y sorteos, nuevas y usadas, cualquiera que sea el valor de los bienes;
  - c. Equipos y materiales para la elaboración de tarjetas de pago, cualquiera que sea el valor de los bienes;
  - d. Joyas, relojes, Piedras Preciosas y Metales Preciosos, cuyo valor individual sea igual o superior al equivalente a cuatrocientas ochenta y cinco veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;
  - e. Obras de arte, cuyo valor individual sea igual o superior al equivalente a cuatro mil ochocientos quince veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;
  - f. Materiales de resistencia balística para la prestación de servicios de blindaje de vehículos, cualquiera que sea el valor de los bienes.

Como se mencionaba de forma introductoria, estas actividades vulnerables que vigila la autoridad deben retomarse y considerarse como punto de partida para elaborar

el mecanismo de control de la evasión fiscal, por lo tanto, el segundo paso de esta propuesta se sustenta con las actividades vulnerables de la LFPIORPI.

## 5.5 Síntesis de la solicitud de información del contribuyente

Para analizar este paso, es importante retomar el art. 200 CFF para poder dar una propuesta concerniente a la información que los contribuyentes deben revelar:

Tabla 8.

*Propuesta para solicitud de información a los contribuyentes.*

Art. 200 CFF	Propuesta para revelación de 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.	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.
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.	II. Una descripción detallada del beneficio fiscal obtenido o esperado.
III. Nombre de los representantes legales de los asesores fiscales y contribuyentes	III. Los ejercicios fiscales en los cuales se espera implementar o se haya implementado el esquema.
IV. En el caso de Esquemas Reportables personalizados que deban ser revelados por el asesor fiscal, se deberá indicar el nombre, denominación o razón social del contribuyente potencialmente beneficiado por el esquema y su clave en el registro federal de contribuyentes. En caso que el contribuyente sea un residente en el extranjero que no tenga una clave en el registro federal de contribuyentes, se deberá indicar el país o jurisdicción de su residencia fiscal y constitución, así como su número de identificación fiscal y domicilio fiscal, o cualquier dato de localización.	

---

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

---

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

---

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

---

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

---

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

---

*Fuente: Elaboración propia*

## **5.6 Cuantificación de multas**

Para analizar este paso, es importante retomar el art. 82-A y 82-B CFF para poder dar una propuesta concerniente a la información que los contribuyentes deben revelar:

Tabla 9.

*Propuesta de cuantificación de multas*

Infracción art. 82-A y 82-B CFF	Sanción	Propuesta de sanción
No revelar un Esquema Reportable, revelarlo de forma incompleta o con errores, o hacerlo de forma extemporánea, salvo que se haga de forma espontánea.	De \$50,000.00 a \$20,000,000.00	De \$ 15,000.00 a \$ 1,000,000.00
No revelar un Esquema Reportable generalizado, que no haya sido implementado.	De \$15,000.00 a \$20,000.00	De \$ 5,000.00 a \$ 10,000.00
No proporcionar el número de identificación del Esquema Reportable a los contribuyentes.	De \$20,000.00 a \$25,000.00	De \$ 5,000.00 a \$ 10,000.00
No atender el requerimiento de información adicional o manifestar falsamente que no cuenta con la información requerida respecto al Esquema Reportable.	De \$100,000.00 a \$300,000.00	De \$ 80,000.00 a \$ 150,000.00
No expedir alguna de las constancias a que se encuentra obligado.	De \$25,000.00 a \$30,000.00	De \$ 15,000.00 a \$ 20,000.00
No informar al Servicio de Administración Tributaria cualquier cambio que suceda con posterioridad a la revelación del Esquema Reportable.	De \$100,000.00 a \$500,000.00	De \$ 20,000.00 a \$ 200,000.00
No presentar la declaración informativa 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.	De \$50,000.00 a \$70,000.00	De \$ 30,000.00 a \$ 50,000.00

*Fuente: Elaboración propia*

## CAPÍTULO VI. CONCLUSIONES

Sin afán de ser repetitivos, es importante recalcar que la autoridad fiscal a lo largo del tiempo ha tenido varios aciertos, uno de los más destacados fue la migración al vasto universo que ha proporcionado el internet. Dicho avance, recordemos se dio a partir del año 2014, con la introducción de la facturación electrónica, y ese momento sentó las bases para diseñar mecanismos de recaudación y control de los contribuyentes cada vez más especializados y exactos.

Durante el desarrollo del capítulo I se pudo apreciar que México, en su afán por no quedarse desactualizado e ir acorde con las tendencias encaminadas a renovar los sistemas de recaudación fiscal, centró su atención en replicar la guía de acciones que la OCDE comenzó a implementar en otros países para una fiscalización más eficiente. Septiembre 2014 fue un momento importante para la OCDE, ya que publicó el reporte Final de la Acción 12 del proyecto BEPS, que tiene por objetivo incitar a las economías participantes de este organismo a tomar conciencia sobre la importancia de avanzar al mismo ritmo que la tecnología lo hace, enfocándose desde la perspectiva contributiva.

Otro momento clave a rescatar de este capítulo I fue la creación del SAT, el 15 de diciembre de 1995, puesto que, a partir de este momento, las atribuciones que tenía SHCP fueron canalizadas a un órgano desconcentrado, con autonomía propia y gestión de recursos.

Por otro lado, en la construcción del capítulo II, se tuvo la oportunidad de analizar más de cerca los orígenes de la introducción de los Esquemas Reportables al país. Propiamente, el primer acercamiento de este tema se dio en los textos de la Gaceta Parlamentaria, cuya edición concerniente a este mecanismo se concibió el 08 de septiembre de 2019, y en dicho documento se dieron a conocer las razones por las

cuales la introducción de los Esquemas Reportables a la legislación tributaria mexicana, era una decisión inapelable.

Una vez llegado el capítulo III, se priorizó el analizar al SAT como un ente, para poder verificar su estructura organizacional, misión, visión y valores con el fin de analizar un poco más el modo de actuar para con los contribuyentes. De igual forma, un elemento fundamental que fue estudiado, fue la Administración General de Recaudación, y en este punto se pudo conocer la amplia gama de atribuciones que tiene esta área, siendo principalmente la de supervisar el cumplimiento de los Esquemas Reportables la más importante a estudiar para fines de este trabajo.

Vale la pena recordar que, actualmente, el titular de esta Administración es el Lic. Gari Gevijoar Flores Hernández González, quien tomó posesión de su cargo el 20 de octubre de 2022.

El diseño del capítulo IV fue importante para el desarrollo de este trabajo, debido a que, hasta antes de dicho capítulo, todo lo abordado fue meramente de carácter teórico, por lo que, poner en marcha la aplicación del instrumento de medición permitió obtener resultados sólidos con respecto a la perspectiva tanto de los asesores fiscales, como de los propios contribuyentes, sobre la funcionalidad de los Esquemas Reportables.

Los resultados obtenidos por la aplicación del cuestionario revelaron que los Esquemas Reportables efectivamente le han ayudado a la autoridad a fiscalizar de una manera más eficiente a los asesores fiscales y contribuyentes, sin embargo, es claro que existe un área de oportunidad para el SAT, debido a que es necesario mejorar la plataforma a través de la cual se revelan estos mecanismos. Por otro lado, ambos grupos de encuestados coincidieron en que la información que solicita el fisco es basta, y por lo tanto podría ser utilizada para otros fines diferentes a los iniciales.

En la etapa final, el capítulo V sirvió para recopilar todo lo abordado a lo largo de este trabajo, para poder brindar una propuesta que pudiera mitigar el descontento de los contribuyentes y asesores fiscales, y a la vez, que diera los mismos resultados esperados por la autoridad.

Lo anterior trajo como consecuencia, la propuesta de implementar dentro del formulario de la declaración anual, un anexo especial que pudiera ser llenado por aquellos contribuyentes y asesores fiscales situados en algún supuesto específico, con la facilidad de solicitarle a éstos un set de información más liviano.

No cabe duda que el tema de los Esquemas Reportables trajo una renovación en los mecanismos de planificación fiscal que la autoridad ha implementado ya desde hace algunos años. En pleno 2024, no puede afirmarse que este tema siga teniendo la misma novedad que en el año 2019, sin embargo, el buscar una manera de renovar este mecanismo podría significar una conciliación entre el fisco y el padrón de contribuyentes, debido a que, este último siempre ha visto mal la ejecución de prácticas de fiscalización agresivas por parte de la autoridad.

Dicho lo anterior, anterior se finaliza que esta propuesta servirá de base para el surgimiento de una serie de herramientas que contribuyan al control fiscal para que sean utilizados por los contribuyentes, así como también por los asesores fiscales, alentándolos a formar parte de la cultura contributiva, fortaleciendo de manera más consiente y sólida la contribución al gasto público, que beneficia a toda la población que conforma a este gran país.

## REFERENCIAS

- Acuerdo 13/2021 (Diario Oficial de la Federación). 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 . 2 de febrero de 2021.
- Auditoría Superior del Estado de Puebla. (2022). *Historia de la Fiscalización*. Obtenido de <https://www.auditoriapuebla.gob.mx/conocenos/historia-de-la-fiscalizacion>
- Benítez, Y. L., & López, B. E. (2017). La fiscalización electrónica y su efecto en las obligaciones formales del contribuyente. *Horizontes en la Contaduría en las Ciencias Sociales*, 150-160.
- Bosque, R. (1998). *Investigación Elemental*. México: Editorial Trillas.
- Briones, G. (1995). *Métodos y Técnicas de Investigación*. México: Editorial Trillas.
- Cámara de Diputados. (08 de septiembre de 2019). Revelación de esquemas reportables. *Gaceta Parlamentaria*, págs. 125-131.
- Cassany, D. (2022). Marcadores textuales. *La cocina de la escritura*. (pp. 154-157). Barcelona.
- Castillo Miranda y Compañía, S.C. (2019). Esquemas reportables. *Boletín Fiscal BDO*, 1-10.
- Cea, A. (1997). *Métodos y Técnicas de investigación cuantitativa*. Madrid: Editorial Síntesis.
- CEFP. (2019). *El Pago de Impuestos y la Evasión Fiscal en México*. México: Cámara de Diputados.
- Chevez Ruiz Zamarripa Y CIA, S.C. (2020). *Esquemas reportables*. México.
- Código Fiscal de la Federación [CFF]. Art. 38; 42; 43; 44; 46; 46-A; 49; 82-A; 82-B: 113; 113 Bis; 197; 198; 199; 200; 201; 202. 31 de diciembre de 1981.
- Ferrater, J. (1975). *Diccionario de Filosofía Tomo II*. Argentina: Editorial Sudamericana.
- Festinger, K. (1992). *Los Métodos de Investigación en Ciencias Sociales*. Barcelona: Editorial Piados Ibérica.
- Flores, R. (2001). *Investigación Educativa y Pedagógica*. Bogotá: Mc. Graw Hill.
- González, R. (2013). *La evasión de impuestos en México*. Veracruz: IIESCA.
- Grawitz, M. (1984). *Métodos y Técnicas de las Ciencias Sociales I-II*. México: Editorial Mexicana.

- Hernández, B. (1994). *Metodología de la Investigación*. Colombia: Mc. Graw Hill
- Herrera, M. (2007). *Métodos de Investigación 1. "Un enfoque dinámico y creativo"*. México: Editorial Esfinge.
- IMCP. (2015). *Código de Ética Profesional*. México: IMCP.
- IMCP. (2019). *Cómo elaborar un proyecto de investigación*. México: IMCP.
- Jurado, R. (2009). *Metodología de la investigación. "En busca de la verdad"*. México: Editorial Esfinge.
- Lases, R. (2008). *Manual Elemental de Proyectos de Investigación*. México: Editorial CIDL.
- Lases, R. (2009). *Metodología de la Investigación. Un nuevo enfoque 2<sup>o</sup> edición*. México: Editorial CIDL.
- Ley del Servicio de Administración Tributaria [LSAT]. Art. 1; 2; 3; 4; 5; 7; 21. 15 de diciembre de 1995.
- Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita [LFPIORPI]. Art. 17. 17 de octubre de 2012.
- Manual de Organización General del Servicio de Administración Tributaria. (05 de enero de 2016). *Diario Oficial de la Federación*.
- Nolasco, S. (14 de Febrero de 2023). En el 2022, recaudación por cada empleado del SAT aumentó 22%. *El Economista*
- OCDE. (2013). *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Éditions OCDE.
- OCDE. (2014). Proyecto BEPS. OCDE, 1-3.
- OCDE. (2015). Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Acción 12. París: OCDE publishing.
- OCDE. (2016). *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. París: Éditions OCDE.
- OCDE. (2017). *Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras*. París: Éditions OCDE.
- Ramírez, J. (2021). Esquemas reportables. *Contaduría Pública, Temas Fiscales Relevantes para 2021*, 20-25.
- Reglamento del Servicio de Administración Tributaria [RSAT]. Art. 2; 16. 24 de agosto de 2015.

- Reza, F. (1997). *Ciencia, Metodología e Investigación*. México: Alhambra Editores.
- Rosas, R. (1996). *Iniciación al Método Científico Experimental*. México: Trillas.
- Sampieri, R. (2008). *Metodología de la investigación*. México: Mc. Graw-Hill
- Sánchez, C. (08 de Febrero de 2019). *Citas con más de 40 palabras*. Obtenido de <https://normas-apa.org/citas/citas-con-mas-de-40-palabras/>
- Sánchez, C. (29 de Enero de 2020). *Tablas*. Obtenido de <https://normas-apa.org/estructura/tablas/>
- SHCP. (13 de Marzo de 2022). *Esquemas Reportables*. Obtenido de Secretaría de Hacienda y Crédito Público: <http://omawww.sat.gob.mx/EsquemasReportables/Paginas/index.html>
- Tello, N. (2021). Esquemas Reportables BEPS: experiencia mexicana.
- TERCERA Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020. (Diario Oficial de la Federación). 18 de noviembre de 2020.
- Transparencia Presupuestaria. (31 de diciembre de 2021). Recaudación local. [https://www.transparenciapresupuestaria.gob.mx/es/PTP/Recaudacion\\_Local](https://www.transparenciapresupuestaria.gob.mx/es/PTP/Recaudacion_Local)
- Zorrilla, S. (1994). *Introducción a la Metodología de la Investigación*. México: Editorial Aguilar León