



BENEMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA

FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA
SECRETARÍA DE INVESTIGACIÓN Y ESTUDIOS DE
POSGRADO

“LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ESQUEMAS REPORTABLES”

TESIS
Para Obtener el Grado de
Maestra en Tributación

DIRECTORA:
Dra. Rebeca Muñoz Velázquez

Asesores:
Dra. Blanca Hortencia Morales Vázquez
M.C. Jose Ernesto Gómez Castillo

PRESENTA:
Itzamna Margarita García Patiño

Puebla, Pue. Marzo 2023



Oficio No. FCP/SIEP-DIG.0005/2023
Asunto: Digitalización de la Tesis

C. GARCÍA PATIÑO ITZAMNA MARGARITA

PRESENTE

Por medio del presente tengo a bien comunicarle que se autoriza la digitalización en formato PDF, de la Tesis denominada "LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ESQUEMAS REPORTARLES", a fin de sustentar el examen profesional para obtener el grado de MAESTRA EN TRIBUTACIÓN.

Sin más por el momento, quedo de usted.

ATENTAMENTE

"Pensar Bien, Para Vivir Mejor"

H. Puebla de Z., 23 de febrero de 2023

DRA. RAFAELA MARTÍNEZ MÉNDEZ

Secretaria de Investigación y Estudios de Posgrado



DRA. RAFAELA MARTÍNEZ MÉNDEZ

Secretaria 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: “**LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ESQUEMAS REPORTABLES**”, elaborada por la alumna de la “**MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN**” de nombre:

ITZAMNA MARGARITA GARCÍA PATIÑO

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.

A T E N T A M E N T E

H. Puebla de Z., a 21 de febrero de 2023



DRA. REBECA MUÑOZ VELÁZQUEZ

DRA. RAFAELA MARTÍNEZ MÉNDEZ

Secretaria 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 **Asesora Metodológica** de la tesis denominada: “**LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ESQUEMAS REPORTABLES**”, elaborada por la alumna de la “**MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN**” de nombre:

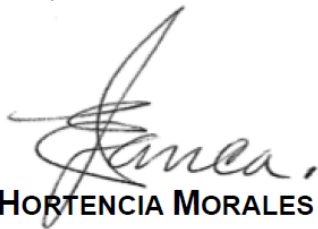
ITZAMNA MARGARITA GARCÍA PATIÑO

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.

A T E N T A M E N T E

H. Puebla de Z., a 21 de febrero de 2023



DRA. BLANCA HORTENCIA MORALES VÁZQUEZ

DRA. RAFAELA MARTÍNEZ MÉNDEZ

Secretaria 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: “**LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ESQUEMAS REPORTABLES**”, elaborada por la alumna de la “**MAESTRÍA EN TRIBUTACIÓN**” de nombre:

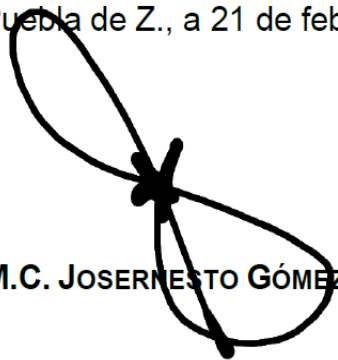
ITZAMNA MARGARITA GARCÍA PATIÑO

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 21 de febrero de 2023



M.C. JOSERNESTO GÓMEZ CASTILLO

c.c.p. Alumno

DEDICATORIA

Todo el trabajo, desvelos y sacrificios para poder concluir esta Maestría, se los dedico con todo mi amor a mi hija Itzamna Valeria.

RESUMEN

El presente estudio analiza la inconstitucionalidad del Título sexto del Código Fiscal de la Federación, que tiene su origen en la Acción 12 del Plan sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios que surgió con la finalidad establecer medidas que unificaran los sistemas tributarios a nivel internacional para evitar la evasión y la elusión fiscal.

ABSTRACT

This study analyzes the unconstitutionality of Title Six of the Federal Tax Code, which has its origin in Action 12 of the Plan on the Erosion of Base Erosion and Profit Shifting, that arose with the purpose of establishing measures that would unify the tax systems, at the international level to prevent tax evasion and avoidance.

INTRODUCCIÓN

La erosión de la base gravable es un problema internacional que se presenta debido a la falta de coordinación en los sistemas tributarios de los distintos países, que ocasiona la disminución de la recaudación a nivel internacional (OCDE), motivo por el cual la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, conformada por el llamado grupo de los 20 (G20) del que México es parte, en el

año 2013, elaboraron un plan que proponía la implementación de distintas medidas concretas tendientes a unificar los criterios tributarios a nivel internacional.

El plan propuesto se denominó en inglés *Base Erosion and Profit Shifting*, o Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS) que se conforma de 15 acciones, que los países irían implementando eventualmente en la medida de sus posibilidades en su regulación interna.

De las 15 acciones, la que motivó el presente estudio, es la implementación de la acción 12 del BEPS que se refiere a la exigencia a los contribuyentes de la declaración obligatoria, pues el Título Sexto Capítulo Único implementado en el Código Fiscal de la Federación, resulta inconstitucional por distintos motivos.

El trabajo se encuentra estructurado en cuatro capítulos, el primero relatará cómo surge el BEPS y cuál ha sido su desarrollo a nivel internacional, así como su implementación en el sistema jurídico mexicano. El segundo de los capítulos se refiere al marco teórico y estado del arte, señalando algunas teorías importantes con relación al objeto de estudio y se definen los conceptos más representativos del presente trabajo. El tercer capítulo es un análisis de los esquemas reportables implementados en el Título sexto del Código Fiscal de la Federación, así como de los sujetos obligados, las sanciones por su incumplimiento, su clasificación, los tipos de esquemas que se deben reportar, y además se realiza un recorrido sobre los conceptos de planeación fiscal y planeación fiscal agresiva, evasión y elusión fiscal.

En el último capítulo se argumentará con enfoque cualitativo sobre la inconstitucionalidad del Título Sexto, Capítulo Único del Código Fiscal de la Federación, mediante la contrastación que se realice de los 5º, 14, 16, 22 y 23

constitucionales, con la jurisprudencia, la ley, la doctrina y diversas ejecutorias aplicables al presente asunto, mediante el cual se demostrará la inconstitucionalidad de la declaración obligatoria implementada en nuestro sistema jurídico.

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN.	i
I.	PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.	i
II.	JUSTIFICACIÓN.	iii
III.	OBJETIVO GENERAL DE LA INVESTIGACIÓN.	v
IV.	OBJETIVOS ESPECÍFICOS.	v
V.	PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN.	vi
VI.	HIPÓTESIS.	vi
VII.	VARIABLES.	vii
VIII.	DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN.	vii
IX.	ALCANCES Y LIMITACIONES.	x
CAPÍTULO I		1
MARCO HISTÓRICO		1
EL ORIGEN DE LOS ESQUEMAS REPORTABLES		1
1.1.	Política económica.	1
1.2.	Política tributaria.	3
1.3.	Política de Ingresos.	5
1.4.	La erosión de la base gravable.	8
1.5.	Antecedentes del Proyecto para combatir la Erosión de la Base Gravable y el Traslado de Beneficios.	11
1.6.	El BEPS en el contexto internacional.	13
1.6.1.	Alemania.	16
1.6.2.	España.	17
1.6.3.	Francia.	18
1.6.4.	Latinoamérica.	19
1.7.	México y el primer antecedente del BEPS.	20
1.8.	La implementación de los esquemas reportables en México.	21
1.9.	Exposición motivos.	21
1.10.	La reforma del 2019.	24
1.11.	Tercera resolución miscelánea para el 2020.	25
1.12.	Portal del Servicio de Administración Tributaria para esquema reportables.	30
1.13.	Acuerdo Secretarial.	32
1.14.	Criterios no vinculativos.	33

CAPÍTULO II.	35
MARCO TEÓRICO Y ESTADO DEL ARTE	35
A. Diferentes teorías y corrientes sobre el problema.....	35
B. Debates teóricos.	39
I.- Primer debate.	39
2.- Segundo debate.	40
3.- Tercer debate.....	40
C. Aplicación de un modelo teórico que sustente la tesis en construcción para el problema de investigación como tal.....	42
1.- Teoría del garantismo de Luigi Ferrajoli.....	42
CAPÍTULO III	44
LOS ESQUEMAS REPORTABLES	44
3.1. Los esquemas reportables.	44
3.2. Esquema.	44
3.3. Sujetos obligados.	46
3.3.1. El asesor fiscal.	46
3.3.2. Sanciones por incumplimientos a los asesores fiscales.	51
3.4. El contribuyente como sujeto obligado.....	53
3.4.1. Sanciones por incumplimientos en la revelación de esquemas reportables a los contribuyentes.	57
3.5. Clasificación de los esquemas reportables.	59
3.5.1. Esquemas partes relacionadas.	59
3.5.2. Esquemas de planeación corporativa.....	60
3.5.3. Esquemas de ética profesional.	61
3.5.4. Esquemas regulatorios.....	62
3.6. La planeación fiscal.	63
3.7. Planeación fiscal agresiva.....	65
CAPÍTULO IV	67
ANÁLISIS DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ESQUEMAS REPORTABLES. 67	
4.1. El asesor fiscal. Artículo 16 constitucional.	67
4.2. El secreto profesional. Artículos 5º y 16 constitucional.....	74
4.3. Las multas. Artículo 22 constitucional.	81
4.3.1. Imposición de sanciones excesivas. Multas para el asesor fiscal.	83
4.3.2. Imposición de sanciones excesivas. Multas al contribuyente.	87
4.4. Individualización de la multa.	91

4.5.	El principio de consunción. Artículo 23 constitucional.....	92
4.6.	No irretroactividad de la ley en perjuicio. Artículo 14 constitucional....	99
4.7.	Elementos a considerar para que el Título Sexto, Capítulo Único del Código Fiscal de la Federación, garantice la efectiva protección de los derechos humanos consagrados en los artículos 5º, 14, 16, 22 y 23 constitucionales.....	104
CONCLUSIONES.....		116
REFERENCIAS		133
I.	Fuentes bibliográficas.	133
II.	Legislación nacional vigente.....	136
III.	Jurisprudencia.....	137
ABREVIATURAS		139
ANEXO		141

I. INTRODUCCIÓN.

Los esquemas reportables en México nacen con la reforma fiscal del 2020 y entraron en vigor a partir del primero de enero del año 2021, y la implementación de dicho sistema tiene su origen en la Acción 12 del Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, conformada por el llamado grupo de los 20 (G20) del que México es parte, que tiene como objetivo principal que las administraciones tributarias en los países adscritos a dicho plan, obtengan información ágil sobre estrategias fiscales agresivas para identificarlas y actuar en consecuencia, buscando responder con prontitud a los riesgos que esto implica, incluyendo reformas a las legislaciones fiscales locales y haciendo posible detectar las vulnerabilidades de los diferentes sistemas fiscales. (Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, 2021)

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

La erosión de la base impositiva nacional y el traslado de beneficios (BEPS) surge debido a que las empresas multinacionales explotan las brechas y los desajustes entre los sistemas fiscales de diferentes países.

Una de las justificaciones del BEPS, es el hecho de que las empresas que operan a nivel internacional generan entre 100,000 y 240,000 millones de dólares en ingresos perdidos anualmente, lo que equivale entre un 4 % y un 10 % de los ingresos del impuesto sobre la renta empresarial mundial.

Los 135 países¹ que integran el BEPS, están implementando 15 Acciones para contrarrestar la elusión fiscal, a través de la coherencia en las normas fiscales internacionales, lo que permite garantizar un entorno fiscal más transparente, así como enfrentar los desafíos fiscales que se derivan de la digitalización de la economía.

Ahora bien, de las 15 Acciones del Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, de la OCDE, la que se analiza en el presente trabajo es la Acción 12, que consiste en la declaración obligatoria de ciertas operaciones, con la finalidad de que las administraciones tributarias de los países miembros puedan obtener información que les permita detectar tempranamente estrategias de planeación fiscal que impliquen la disminución en la carga tributaria de tal forma que se pueda reaccionar a tiempo sobre dichas estrategias y se pueda evitar el perjuicio a la hacienda pública.

La declaración obligatoria tiene como características fundamentales la fijación de recomendaciones, diseño y puesta en funcionamiento para elaborar un marco jurídico que tenga su base en el mejoramiento de prácticas de los países que carecen de normas de este tipo de declaraciones o en su caso que quieran mejorar la efectividad del régimen vigente, que debe tener especial atención en los esquemas de planificación internacional, y que además considere un concepto amplio de beneficio fiscal de tal forma que se incluyan las operaciones relevantes (Plan de acción BEPS: Una reflexión obligada, 2017).

La implementación del esquema de declaración obligatoria contenida en la Acción 12 del BEPS se realizó en México, siguiendo las recomendaciones de la OCDE, persiguiendo combatir de forma temprana la planificación fiscal agresiva,

¹ Se adjunta lista de países miembros actualizada al mes de diciembre de 2022, emitida por la OCDE, [MIEMBROS BEPS 2021.pdf](#).

asimismo, la reforma propuesta pretende ser un medio preventivo para contribuyentes y asesores fiscales en la generación de este tipo de estrategias.

Es así, que los esquemas reportables en México se implementaron con la reforma fiscal del 2020 y entraron en vigor en enero del 2021, y se establecieron en el Título Sexto, Capítulo Único del Código Fiscal de la Federación, denominado de la Revelación de los Esquemas Reportables, sin embargo, la citada reforma fue realizada de forma tal, que muchos de los conceptos ahí dispuestos son ambiguos e imprecisos en cuanto a su contenido y alcance, y las multas establecidas son excesivas, por lo que en el presente trabajo se realizará su análisis a la luz de la constitución federal, la ley, la jurisprudencia y algunas ejecutorias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para determinar si se respetan los derechos humanos de los contribuyentes consagrados en los artículos 5º, 14, 16, 22 y 23 constitucionales.

II. JUSTIFICACIÓN.

La reforma fiscal federal realizada en 2020 en México, mediante la cual se incluyó en nuestro sistema jurídico la declaración obligatoria derivada de la Acción 12 del BEPS, por lo reciente de su implementación ha sido poco estudiada, por lo que se considera importante analizarla en los términos ya precisados con anterioridad, pues los conceptos utilizados en el Título Sexto, Capítulo Único, denominado de la revelación de esquemas reportables, del Código Fiscal de la Federación, fueron definidos de forma ambigua e imprecisa, lo que genera incertidumbre para los sujetos obligados.

El tema en estudio resulta relevante toda vez que el desconocimiento o conocimiento equívoco de la referida declaración obligatoria, pudiera generar

consecuencias de diversa índole, entre otras, la imposición de sanciones económicas o el ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad hacendaria con la finalidad de verificar el efectivo cumplimiento de las obligaciones fiscales ya sea en el domicilio fiscal del contribuyente o en el del asesor fiscal, por lo que resulta indispensable conocer el contenido de la reforma así como su alcance, de tal forma que los sujetos obligados se encuentren en aptitud de dar cumplimiento a las obligaciones ahí contenidas.

Por lo que se refiere a la pertinencia del presente estudio de investigación, reside en la necesidad de crear una fuente más de consulta, que estudié el tema de forma más profunda, para conocer su origen, su motivación, sus características, su aplicación, su contenido normativo, y sus inconsistencias, para todos aquellos que tengan la necesidad de conocer los esquemas de declaración obligatoria, sea como estudiantes, docentes o por la necesidad que representa conocer la reforma derivado del ejercicio profesional.

El estudio realizado es viable materialmente, pues si bien es cierto en México, la implementación de la declaración obligatoria tiene apenas dos años su entrada en vigor y aún hay pocas fuentes de información, ya sea, en libros, revistas indexadas o algunas otras publicaciones de carácter científico, también lo es que, en otros países que se implementó con anterioridad tales como España, Estados Unidos, Canadá, Reino Unido o Argentina, ya existen diversas publicaciones con relación a la Acción 12 del BEPS, la que tiene fundamentalmente los mismos objetivos en todos los países, por lo que en general los elementos que la conforman son esencialmente los mismos, lo que permite tener una perspectiva más general en el presente análisis.

Además, el análisis a realizar se hará a partir de jurisprudencias que han estudiado los derechos humanos a la luz de los cuales se analizan los esquemas

reportables, y que ya han determinado cuáles son los elementos que se deben considerar para determinar si se respeta o no un derecho humano, así como ejecutorias que los han explicado.

Cabe señalar que, si bien al momento en que se realiza el presente estudio, no existe criterio alguno sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de los esquemas reportables o de alguno de sus elementos en específico, emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, seguramente en su momento los habrá, a partir de los derechos humanos estudiados en el presente trabajo de investigación o de otros diversos, y que en su momento podrían generar alguna reforma, sin perder de vista, que las declaratorias de inconstitucionalidad en materia fiscal no son generales, pues sólo aplican al caso concreto en estudio.

III. OBJETIVO GENERAL DE LA INVESTIGACIÓN.

El objetivo general del presente estudio será analizar los esquemas reportables mediante la contrastación que se realice de la constitución, la ley, la jurisprudencia, las sentencias y la doctrina, y mediante un análisis argumentativo se demostrará que su implementación en nuestro sistema jurídico no garantiza la efectiva protección de los derechos humanos del asesor fiscal y de los contribuyentes, consagrados en los artículos 5º, 14, 16, 22 y 23 de la Constitución Federal.

IV. OBJETIVOS ESPECÍFICOS.

1.- Analizar el marco histórico de los esquemas reportables desde una perspectiva internacional general y su implementación en México.

2.- Describir qué es un esquema reportable, su clasificación, los sujetos obligados, las sanciones en caso de incumplimiento y qué es la planeación fiscal agresiva.

3.- Argumentar sobre la inconstitucionalidad del Título Sexto, Capítulo Único del Código Fiscal de la Federación, a través del estudio sistemático de la constitución, la ley, la jurisprudencia, la doctrina y diversas ejecutorias emitidas por los Tribunales Colegiados de Circuito y la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitidas con relación a los derechos humanos consagrados en los artículos 5º, 14, 16, 22 y 23 de la Constitución Federal.

V. PREGUNTAS DE INVESTIGACIÓN.

1.- ¿Por qué y cómo surgen los esquemas reportables?

2.- ¿Cuál es el motivo que origina la implementación de los esquemas reportables en México?

3.- ¿Qué son y para qué sirven los esquemas reportables?

4.- ¿Son inconstitucionales los esquemas reportables contenidos en el Título Sexto del Código Fiscal de la Federación?

VI. HIPÓTESIS.

Los esquemas reportables regulados en el Título Sexto, Capítulo Único del Código Fiscal de la Federación transgreden los derechos humanos consagrados en los artículos 5º, 14, 16, 22 y 23 de la Constitución Federal, por lo que resultan inconstitucionales.

VII. VARIABLES.

1. Variable independiente.

- I. Esquemas reportables.

2. Variable dependiente.

- I. Derechos humanos de los contribuyentes y asesores fiscales consagrados en los artículos 5º, 14, 16, 22 y 23 de la Constitución Federal.

VIII. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

Método.

La presente investigación se realizó bajo el enfoque cualitativo de corte argumentativo, por lo que no se utilizaron instrumentos de medición para la demostración de la hipótesis.

El presente trabajo se realizó con un tipo de investigación descriptiva para la construcción del marco teórico que sirvió de apoyo al tema y permitió analizar las fuentes de información secundaria con el objetivo de describir el tema y sistemas relacionados con el origen del trabajo.

Además, se realizó la contrastación de lo dispuesto por la Constitución en sus artículos 5º, 14, 16, 22 y 23, con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, en diversas leyes, jurisprudencia, así como algunas ejecutorias aplicables al presente caso, las que se analizaron en forma sistemática para demostrar la inconstitucionalidad de los esquemas reportables.

Enfoque de la investigación.

El presente trabajo se realizó con un enfoque cualitativo de corte argumentativo de la información y documentos que se recabaron, para argumentar sobre la inconstitucionalidad del Título Sexto, Capítulo Único del Código Fiscal de la Federación.

El objetivo uno se realizará mediante el estudio general del problema planteado en la doctrina y publicaciones especializadas, además se analizará el marco histórico de los esquemas reportables desde una perspectiva internacional y su implementación en México.

El objetivo dos, se demostrará a través del análisis doctrinario y jurídico de los antecedentes de los esquemas reportables, por lo que se revisará, en qué países se ha implementado dicho sistema de captación de información tributaria, y para eso se realizará una búsqueda de los principales libros, leyes o jurisprudencias que traten el tema en estudio, que se realizará a través de internet y con las fuentes de información de que se dispone.

Además, para determinar el contexto en México en el momento en que se implementaron los esquemas reportables, se analizará la política tributaria en México a través del Plan Nacional de Desarrollo 2019-2024, así como de doctrina y documentos de los que se dispone a través de internet, y se revisarán, además, algunas estadísticas del Instituto Nacional de Estadística y Geografía, y de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que se consideran de trascendencia para el presente estudio.

Se describirá qué es un esquema reportable, su clasificación, los sujetos obligados, las sanciones en caso de incumplimiento y que es la planeación fiscal

agresiva, mediante el estudio de la doctrina, la ley y demás reglamentación que se ha publicado en el Diario Oficial de la Federación, relacionada con la revelación de esquemas reportables, que se realizará a través de internet y con las fuentes de información de que se dispone.

Además, se revisará el portal del Servicio de Administración Tributaria destinado a la presentación de los esquemas reportables.

Se analizará la constitución, la ley, la jurisprudencia, la doctrina y diversas sentencias de los derechos humanos consagrados en los artículos 5º, 14, 16, 22 y 23 de la constitución y se contrastarán con el Título Sexto, Capítulo Único del Código Fiscal de la Federación para determinar su inconstitucionalidad.

El objetivo cuatro se demostrará mediante el análisis con enfoque cualitativo de corte argumentativo de la constitución, la ley, la jurisprudencia, la doctrina y de sentencias representativas emitidas por los Tribunales Colegiados de Circuito y la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que se relacionen con los derechos humanos consagrados en los artículos 5º, 14, 16, 22 y 23 constitucionales, y que se contrastarán con el Título Sexto, Capítulo Único del Código Fiscal de la Federación, para determinar la inconstitucionalidad de los esquemas reportables.

Asimismo, se revisarán los portales y bases de datos del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como el Semanario Judicial de la Federación, para determinar cuántos juicios se han presentado en contra de sanciones impuestas por incumplimientos de las obligaciones contenidas en el Título Sexto, Capítulo Único del Código Fiscal de la Federación y en qué sentido se han emitido.

IX. ALCANCES Y LIMITACIONES.

Alcances:

1.- El alcance del presente trabajo de investigación serán los esquemas reportables implementados en el Título Sexto del Código Fiscal de la Federación de aplicación obligatoria en la República Mexicana.

2.- El presente estudio pretende realizar un estudio sobre los derechos humanos consagrados en los artículos 5º, 14, 16, 22 y 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, contrastándolos con el Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, denominado de la Revelación de esquemas reportables.

Limitaciones:

1.- El presente trabajo se enfrentó a la falta de doctrina relacionada al tema de investigación en México, debido a lo reciente de la reforma implementada en México.

2.- En el presente estudio se tuvo que realizar una búsqueda de bibliografía de otros países, que implementaron de forma previa los esquemas reportables.

3.- En México sólo se encontró un libro especializado sobre el tema de investigación.

4.- Las publicaciones realizadas sobre la implementación del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación en México, en algunas revistas especializadas no tienen la suficiente profundidad y fuentes aceptables para ser parte del presente

trabajo de investigación para una Maestría, sin embargo, han servido para analizar la reforma desde una perspectiva general.

5.- Lo reciente de la reforma, implica la falta de precedentes judiciales que hayan resuelto o explicado de alguna forma los artículos contenidos en el Título Sexto del Código Fiscal de la Federación.

6.- Se tuvo que recurrir a la aplicación por analogía de criterios del Poder Judicial de la Federación, que han explicado los derechos humanos estudiados en el presente trabajo.

CAPÍTULO I

MARCO HISTÓRICO

EL ORIGEN DE LOS ESQUEMAS REPORTABLES

1.1. Política económica.

La política económica es el ejercicio es el ejercicio institucional de dirección y control de la economía en su conjunto, realizado por el sector público a nombre de la sociedad a la que pertenece y representa y para beneficio de toda ella, sus objetivos permanentes son la estabilidad del sistema en general de precios, pagos y crecimiento sostenido del producto interno bruto (Martínez, Trinidad, 2009). El fin último de la economía política es el bienestar material de todos los ciudadanos, buscando siempre una mejoría y nunca en sentido contrario. (Martínez, Trinidad, 2009).

Asimismo, la política económica, estudia al Estado y la forma en que interviene en la vida económica de un país, así como los efectos que con dicha intervención se producen (Lessa, Carlos, 1979).

Ahora bien, existen diversas corrientes con relación a la economía política, que van desde la clásica, hasta la neoliberal, que es la que actualmente regula la política económica de nuestro país, y es aquella en la que el Estado, tiene un fin racional y busca una economía de medios. Robbins la define como “el cuerpo general de principios de acción o inacción gubernamental con respeto a la actividad económica” (Lessa, Carlos, 1979).

Cabe señalar, que en el Plan Nacional de Desarrollo ya se habla de una política económica Posneoliberal, y lo explican, como el modelo viable de desarrollo económico, ordenamiento político y convivencia entre los sectores sociales (“Plan Nacional de Desarrollo”, 2019).

En la política económica, el gobierno es el principal agente económico, tiene la responsabilidad y obligación de generar las condiciones materiales y de conducción económica para que los restantes agentes económicos nacionales realicen su actividad orientándose a contribuir a los objetivos de expansión económica, lo que se conseguirá mediante la manipulación de variables e instrumentos de política económica para lograr fines económicos, optimizar los recursos e incentivar el bienestar económico de la población, en una perspectiva intertemporal e intergeneracional (González, Juan, 2009).

La política económica del país encuentra su fundamento el llamado por algunos tratadistas “Capítulo Económico de la Constitución”, refiriéndose a los artículos 25, 26, 27 y 28 de la Ley Fundamental.

Ahora bien, el objeto de la política económica es aquella en la que el gobierno consigue la mejor política de crecimiento económico sostenido, y para ello se apoya en diversas subpolíticas, como la política tributaria o fiscal, que es la que será materia de estudio en el presente capítulo.

La política económica es un sistema complejo que provee los cómo y para qué de las decisiones que buscan la estabilidad financiera del país en general y la de sus ciudadanos en particular, y que a través de las subpolíticas fiscal o tributaria y de gasto público, busca lograr un equilibrio en las finanzas públicas, que le permite

recaudar lo suficiente por cualquiera de las formas en que el estado recaba el erario público para cumplir los fines para los que ha sido creado.

1.2. Política tributaria.

La política fiscal, son las decisiones que toma el estado sobre el gasto público, los impuestos, los subsidios y el ahorro gubernamental (Villamar, Mauricio, 2014).

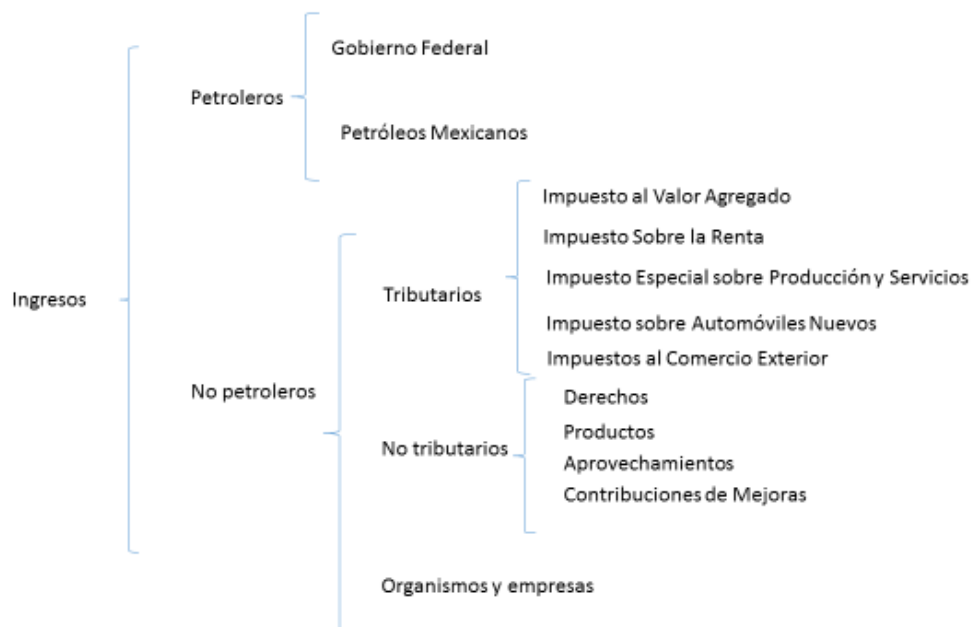
La política tributaria se define como:

“El conjunto de instrumentos y medidas que toma el Estado con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para realizar las funciones que le ayuden a cumplir los objetivos de la política económica general. Los principales ingresos de la política fiscal son por la vía de impuestos, derechos, productos, aprovechamientos y el endeudamiento público interno y externo. La política fiscal como acción del Estado en el campo de las finanzas públicas, busca el equilibrio entre lo recaudado por impuestos y otros conceptos y los gastos gubernamentales” (Cámara de Diputados, 2007).

De lo antes transcrito, se desprende que la política tributaria o fiscal, es todo ese conjunto de instrumentos y medidas que son adoptadas por el Gobierno para que pueda cumplir con sus fines, buscando como su ideal, un equilibrio entre el ingreso y el gasto público, sin embargo, de dónde obtiene el estado todos estos ingresos que le permiten cumplir sus fines, pues en nuestro país los principales ingresos provienen de rubros distintos, que se detallan en la siguiente tabla.

Figura 1

Ingresos públicos del gobierno federal



Nota. La tabla explica gráficamente de que fuentes provienen los ingresos del gobierno Federal, dentro de los que se detallan los ingresos tributarios (impuestos). Fuente: (Cámara de Diputados, 2007).

La política fiscal influye en la economía de un país, así como en el aumento o disminución del gasto público, o el aumento y disminución de los impuestos, en atención a esto, se pueden señalar dos tipos de políticas fiscales, la primera es la expansiva, que es el aumento del gasto y disminución de impuestos netos, o una combinación de ambas, y la restrictiva, que es la disminución del gasto público, el aumento de impuestos netos o una combinación de ambas (Villamar, Mauricio, 2014).

En el mismo sentido, resulta necesario señalar lo que establecen los Criterios Generales de la Política Económica para la Iniciativa de la Ley de Ingresos y el

Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación correspondiente al ejercicio fiscal 2022, (“Criterios generales de política económica”, 2022), que señala que la política fiscal de México parte del restablecimiento de la actividad económica derivada de la crisis económica ocasionada por el COVID 19, así como robustecer la red de apoyos sociales para el bienestar, la inversión en fuentes de ingresos y estabilidad a mediano plazo y asegurar el avance y conclusión estratégica del transporte y seguridad energética, al mismo tiempo que se refrenda la prudencia en el uso del financiamiento y se asegura una trayectoria sostenible para la deuda en el mediano plazo.

1.3. Política de Ingresos.

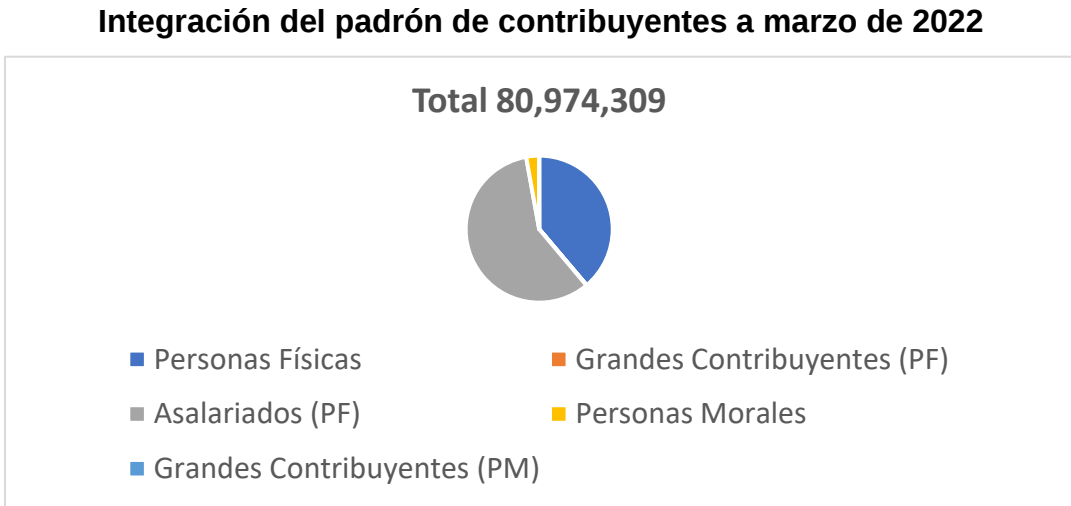
En el mismo sentido, una más de las subpolíticas que conforman la política económica ya explicada con anterioridad dentro del presente estudio, es la política de ingresos, que encuentra sus objetivos y alcances para el presente año, en los Criterios Generales de la Política Económica para la Iniciativa de la Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación correspondiente al ejercicio fiscal 2022, (“Criterios generales de política económica”, 2022) anteriormente señalados y que esencialmente establece que se proponen cambios que incentivan el cumplimiento voluntario de obligaciones y que promoverán el aumento de la base de contribuyentes y además disuaden conductas que erosionan la base recaudatoria y fomentan la competitividad y el crecimiento.

Asimismo, no se prevé el aumento de impuestos ni generación de nuevas cargas tributarias, igual que en el ejercicio fiscal anterior y el principal propósito es aumentar la recaudación dentro del marco jurídico tributario vigente.

Se propone además un nuevo esquema de tributación en la Ley del Impuesto sobre la Renta, el denominado Régimen Simplificado de Confianza, que por no ser

materia del presente estudio sólo se señalará, pero que significa un esfuerzo del gobierno federal, por incrementar el padrón de contribuyentes, sin embargo, al respecto cabe detallar la siguiente tabla:

Figura 2



Nota. La tabla es de elaboración propia con datos tomados del Portal del Servicio de Administración Tributaria.

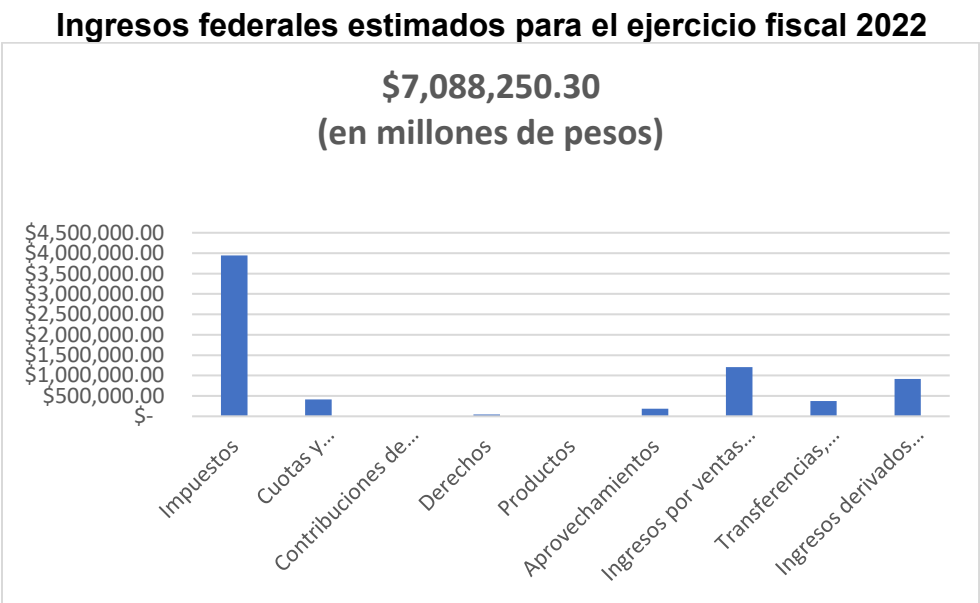
De lo antes señalado se desprende que el Registro Federal de Contribuyentes se encuentra conformado por 80,974,309 contribuyentes, de los cuales, el mayor porcentaje es para los asalariados con un total de 47,181,771, que equivale a un 58% del total del padrón, seguidos por las personas físicas con un total de 31,415,543, que equivale al 39% del padrón, las personas morales con un total de 2,296,536 equivalente al 3% del padrón, personas físicas (grandes contribuyentes) con 68,641 que es un 0.08476886% del padrón, personas morales (los grandes contribuyentes) 11, 818 que equivale al 0.01459475%.

Ahora bien, la población del país hasta el censo 2020 en cifras proporcionadas por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, nos dice que hay 126,014,024, de los cuales según cifras del Instituto Nacional Electoral,

93,528,473 ciudadanos inscritos en la Lista Nominal de Electores (2020), por lo tanto mayores de edad, eso nos indica que si el Registro Federal de Contribuyentes (2022) se encuentra integrado por un total de 78,665,961 contribuyentes (personas físicas, asalariados, personas físicas grandes contribuyentes), por lo que tenemos una diferencia entre la población mayor de edad y el padrón de contribuyentes de 14,862,512 de personas que no se encontrarían inscritas en el registro federal de contribuyentes.

Por otro lado, el artículo 1º de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2022, establece que los principales ingresos que se consideran para el 2022, y que por su extensión se adjunta al presente estudio como ANEXO 1, sin embargo, para la parte que nos ocupa, se señala que se proyecta una recaudación federal por la cantidad de 3 billones 728 mil 987.5 millones de pesos. Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2022. (Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2022, 2021, 12 de noviembre, Cámara de Diputados, Diario oficial) https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2022.pdf. Y al respecto se detalla la siguiente tabla:

Figura 3



Nota. La tabla es de elaboración propia. Fuente: (Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2022, 2021, 12 de noviembre, Cámara de Diputados, Diario oficial) https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2022.pdf.

De la tabla anterior, se desprende que los ingresos estimados en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2022, son de \$7,088,250,300,000.00, de los cuales sólo \$3,944,520,000.00 se recaudarán por concepto de impuestos, y la parte restante por diversos conceptos que se detallan en el gráfico anterior, tales como, impuesto al valor agregado, impuesto sobre la renta, impuesto especial sobre producción y servicios e impuestos al comercio exterior.

1.4. La erosión de la base gravable.

Resulta menester destacar, que los referidos criterios de Política Económica para el año en curso establecen que se propone continuar con el combate a esquemas de elusión y evasión fiscal, con medidas adoptadas y en proceso, dentro del marco del Proyecto, para combatir la Erosión de la Base Gravable y el Traslado de beneficios (BEPS) por sus siglas en inglés. (“Criterios generales de política económica”, 2022).

Es así, que el mismo Criterio de Política Económica establece lo que a continuación se transcribe:

“Sumado a lo anterior, se propone continuar el combate a esquemas de elusión y evasión fiscal, con medidas adoptadas y en proceso, dentro del marco del Proyecto para combatir la Erosión de la Base Gravable y el Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés).

En 2022 se trabajará en los ajustes que requiere el marco tributario para gravar efectivamente las actividades económicas que se benefician de la digitalización de la economía, destacando los acuerdos internacionales alcanzados este año en materia del establecimiento de un impuesto global mínimo para las empresas multinacionales, así como de la reasignación de beneficios de los grandes grupos internacionales entre las jurisdicciones de mercado.

En relación a las 15 acciones que componen el programa de BEPS destacan: i) la implementación de un límite en la deducción de intereses de hasta 30% del EBITDA del contribuyente; ii) la prohibición de deducción de pagos realizados a partes relacionadas cuando los ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes (REFIPRES), así como de la deducción de pagos que también sean deducibles para una parte relacionada residente en México o en el extranjero; iii) la obligación de reportar ante el SAT los esquemas a través de los cuales obtienen algún beneficio fiscal en México por parte de contribuyentes y asesores fiscales, tal y como se establece en el Código Fiscal de la Federación.

Aunadas a las medidas implementadas a partir de 2019 con la finalidad de reforzar el marco legal tributario, se espera que las modificaciones que se proponen lleven la recaudación tributaria en 2022 a un máximo histórico de 3.94 billones de pesos, lo cual implica un aumento de 6.4% real comparado con el estimado de cierre en 2021” (“Criterios generales de política económica”, 2022).

De lo anteriormente señalado, en primer lugar, se explican algunas siglas que señalan, tales como *EBITDA*, que es un indicador financiero cuyas sílabas en inglés significan *Earnings Before Interest Taxes Depreciation and Amortization*, y que muestra el beneficio de una empresa antes de que se resten los intereses que se tienen que pagar por alguna deuda contraída, los impuestos propios del negocio,

las depreciaciones por deterioro de éste, y la amortización de las inversiones realizadas y su finalidad es determinar de una forma rápida si el negocio es rentable o no. (s/a, 2022, 6 de febrero. ¿Qué es un EBITDA? <https://www.bancosantander.es/glosario/ebitda#:~:text=El%20EBITDA%20es%20un%20indicador,negocio%2C%20las%20depreciaciones%20por%20deterioro>)

De lo anteriormente transcrito, se desprende que uno de los objetivos primordiales de las políticas de ingresos para el presente ejercicio fiscal, es combatir la elusión y la evasión fiscal, en función de las medidas que ya se han adoptado y que además están en proceso, de acuerdo al Proyecto para combatir la Erosión de la Base Gravable y el Traslado de Beneficios, (BEPS).

El proyecto antes señalado se encuentra conformado por 15 acciones que se detallan a continuación:

Figura 4

Acciones del proyecto para combatir la erosión de la base gravable y el traslado de beneficios.

Acción 1	Abordar los retos de la economía digital para la imposición
Acción 2	Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos
Acción 3	Refuerzo de la normativa sobre controlled foreing Company (CFC, por sus siglas en inglés)
Acción 4	Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros
Acción 5	Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia
Acción 6	Impedir la utilización abusiva de convenios

Acción 7	Impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente
Acción 8-10	Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor
Acción 11	Evaluación y seguimiento del BEPS
Acción 12	Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva
Acción 13	Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia
Acción 14	Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias
Acción 15	Desarrollar un instrumento multilateral

Fuente: (Olmedo, J. y Hernández, J., 2020, La acción 12 del BEPS y la revelación de esquemas reportables en México).

De las acciones antes señaladas, la que será materia de estudio es la Acción 12, que se refiere a la exigencia a los contribuyentes para que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

1.5. Antecedentes del Proyecto para combatir la Erosión de la Base Gravable y el Traslado de Beneficios.

En la reunión del G-20 realizada en octubre del 2015, que se celebró entre Ministros y Secretarios de Hacienda y Tesorería, se tocó entre otros temas, el referente a la preocupación para crear un mecanismo para detener las técnicas de optimización contable y fiscal que hacían perder al fisco en dicho año, entre cien mil y doscientos cuarenta mil millones de dólares por año y para lograr dicho cometido propusieron diferentes medidas, que a continuación se explican brevemente (Arriola, A. 2020).

1. Limitar las deducciones sobre intereses, para tratar de controlar las transferencias que se realizan entre empresas multinacionales y sus subsidiarias y filiales, evitando así, que mediante operaciones cruzadas se obtengan beneficios fiscales (Arrioja, A. 2020).
2. La regulación de marcas y patentes, para evitar operaciones entre empresas multinacionales con sus subsidiarias y filiales, evitando que el pago de regalías se realice mediante operaciones cruzadas en los llamados paraísos fiscales que les generen beneficios fiscales (Arrioja, A. 2020).
3. Intercambio de información entre diversos países, para aspirar a estrategias fiscales y contables que tengan como finalidad disminuir impuestos corporativos en donde se realizan las actividades económicas, para concentrar utilidades en paraísos fiscales, generando así beneficios fiscales (Arrioja, A. 2020).

En atención a los acuerdos antes señalados, a finales de 2015, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, puso en práctica la denominada Acción 12 del Proyecto para combatir la Erosión de la Base Gravable y el Traslado de Beneficios, que propuso la creación de un sistema de Esquemas Reportables, que promueve la transparencia y el otorgamiento de información a las autoridades hacendarias, sobre todos aquellos esquemas que se diseñen de tal forma, que su agresividad en la planeación fiscal, afecte los puntos vulnerables del sistema tributario, con la finalidad de que la autoridad pueda impedir, controlar e incluso disuadir a los contribuyentes de aplicar dichos esquemas (Arrioja, A. 2020).

Uno de los retos más complicados para las autoridades tributarias en el mundo, es la falta de información sobre las estrategias fiscales agresivas, considerándolas como “el aprovechamiento excesivo de los tecnicismos de un

sistema tributario o de los ajustes entre dos o más sistemas fiscales, para reducir la carga fiscal de las empresas” Nikolaeva Ilieva, E. (2021), La acción 12 del Plan BEPS como un instrumento en la lucha contra la planificación fiscal agresiva. (Tesis doctoral) Universidad Pompeu Fabra Barcelona, <https://repositori.upf.edu/bitstream/handle/10230/48749/TFGDRET2021NIKOLAEVAAccion.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.

Se considera que el acceso inmediato a la información sobre las referidas estrategias permite a las autoridades hacendarias actuar en consecuencia y evitar riesgos fiscales, ya sea mediante la adecuada evaluación del riesgo, las pertinentes inspecciones tributarias o modificando la legislación y/o regulación aplicable. OCDE (2016), Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es>.

1.6. El BEPS en el contexto internacional.

El 5 de junio de 2018, se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea, la Directiva 2018/822 del Consejo de la Unión, que se refiere al intercambio de información transfronteriza fiscal obligatoria, que deberán realizar los países de la Comunidad Europea, es decir, es a través de esta directiva, que los países se obligan a implementar las disposiciones legales suficientes que permitan el intercambio trimestral de información y que debió entrar en vigor en toda la Comunidad Europea el 1º de julio de 2020 (Fernández, 2021).

La Acción 12, tiene su base en exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, con la finalidad de obtener una mayor recaudación, mediante la implementación de la “norma de declaración obligatoria”,

que exige a contribuyentes y a intermediarios se informe sobre los antes mencionados.

La Organización para la cooperación y el desarrollo económicos, OCDE, considera dos tipos de declaraciones obligatorias:

1.- La primera se refiere a las operaciones, que la autoridad hacendaria puede identificar como aquellas que pudieran ser consideradas de alto riesgo; y

2.- La segunda se refiere al promotor de dichas operaciones, que generan estructuras de planificación fiscal.

Además, la OCDE distingue tres sujetos que se encuentran obligados a la presentación de las referidas declaraciones, y que son:

1.- El promotor, quien diseña y vende una estructura de elusión fiscal, a través de alguna planeación o estrategia.

2.- El asesor fiscal, quien proporciona la información técnica de una planeación o estrategia al contribuyente, con la finalidad de generar una elusión fiscal.

3.- El contribuyente, quien utilizará y se beneficiará de la planeación o estrategia propuesta por alguno de los dos anteriores.

Por lo que se refiere a la información que debe presentarse en las declaraciones obligatorias, la OCDE, consideró que debían establecerse algunos parámetros, el primero lo señala como el monetario, y el segundo lo denomina rasgos distintivos, que pueden ser de tipo genéricos, que fundamentalmente se refieren a los rasgos de confidencialidad, que impiden al contribuyente divulgar un determinado tipo de tratamiento fiscal así como la estructura de una operación y cuál es la ventaja fiscal que le genera y otra se refiere a las comisiones, que es lo que se paga al asesor fiscal o el promotor en función de la expectativa de la ventaja que se pretende recibir por una determinada estrategia fiscal y un último rasgo genérico es la protección contractual (Fernández, 2021).

Por otro lado, encontramos a los rasgos específicos, que son aquellas figuras que generan inseguridad para las autoridades hacendarias, y de las que se pueden señalar: Estructura de pérdidas, Estructura de arrendamiento financiero, Estructuras vinculadas al empleo, Estructuras de transformación de rentas, Estructuras en las que participan entidades no residentes, mecanismos en los que se utilizan instrumentos híbridos, operaciones con importantes diferencias de valoración fiscal-contable, operaciones catalogadas, operaciones de interés, entre algunas otras (Fernández, 2021).

Una recomendación más de la OCDE, se refiere a que deben declarar tanto el asesor como el promotor, sin embargo, en caso de que ninguno de los dos presente la declaración obligatoria, en todo caso será el contribuyente que utilice el esquema de planeación fiscal, quien se encontrará obligado a presentarla (Fernández, 2021).

Cabe señalar, que el referido organismo también recomendó que se utilizarán números de referencia para ayudar a las autoridades hacendarias a identificar los esquemas de planeación utilizados por los contribuyentes.

Uno más de los temas de aportación de la OCDE fue sobre la autoinculpación, pues es posible considerar que al dar aviso previo a la autoridad sobre una posible estrategia o planeación que tenga como finalidad provocar un beneficio fiscal a un contribuyente, podría generar incertidumbre respecto a cuál podría ser el proceder de la autoridad una vez informada sobre esto, pues la información declarada podría generar una inspección o incluso una sanción, sin embargo, dicha cuestión ha sido negada categóricamente por la OCDE, pues consideran que la elusión es distinta de la evasión que es la que en su caso podría generar alguna sanción, y señala además que la presentación de la declaración es previa a la utilización de algún esquema o estrategia, toda vez que la autoridad deberá autorizarla antes de ser aplicada por los contribuyentes, lo que en el caso de México aplica de forma distinta, pero que será estudiado más adelante dentro del presente trabajo de investigación.

Por otro lado, la OCDE recomendó que las sanciones no deben ser desproporcionadas ni excesivamente gravosas, lo que en México dista mucho de ser una recomendación aterrizada en la ley (Fernández, 2021).

En la Comunidad Europea, la Acción 12 del BEPS ha sido implementada en diversos países, dentro de los que encontramos los siguientes:

1.6.1. Alemania.

El país tuvo opiniones encontradas respecto a la implementación de la norma de declaración obligatoria, pues el Ministerio de finanzas alemán envió una propuesta que incluían la regularización internacional y la que se haría al interior del país, ésta última no fue aprobada, pero la internacional se aprobó siguiendo los términos de la Directiva de la Unión Europea, con relación a la definición de acuerdo reportable,

señas distintivas, beneficio principal, intermediarios y plazos para reportar (Fernández, 2021).

En términos generales, el sistema alemán se divide en dos pasos (Fernández, 2021):

a).- El intermediario realiza el reporte a la administración tributaria alemana, en un informe que debe contener un encuadramiento de las señas distintivas y las normas legales, al que se le asignará un número de referencia, y se le devolverá al intermediario.

b).- El siguiente reporte deberá contener el número de referencia junto con el nombre del contribuyente que hará uso del esquema. En este caso pudiera ocurrir que el intermediario ya sea abogado, asesor fiscal, contador público, opusieran la excepción del secreto profesional, en cuyo caso, deberá ser el contribuyente quien deberá informar.

Las multas por no informar sobre un acuerdo reportable llegan hasta los 25,000 euros, que equivale (14 de julio del 2022) de acuerdo con la información tomada del portal del banco de México a \$520,750.00 pesos.

1.6.2. España.

El gobierno de España publicó el 20 de junio de 2019 una propuesta para implementar la norma de declaración obligatoria, pero sólo para el ámbito internacional, no así en la legislación local, y fue aprobada para los acuerdos transfronterizos, también al igual que en Alemania, se alinea con la Directiva de la

Unión Europea, respecto de todos los impuestos, excepto el IVA, los impuestos aduaneros, impuestos internos y contribuciones de seguridad social, también adoptan la definición de acuerdo reportable, sus señas distintivas, el criterio del beneficio principal, los intermediarios y los plazos para reportar (Fernández, 2021).

Cabe señalar que, en la norma de declaración obligatoria española, realizan una excepción por lo que se refiere al secreto profesional que sólo aplica a la información privada no económica, pues exime a los intermediarios en general, sin embargo, en este caso los intermediarios deberán notificar a los contribuyentes (Fernández, 2021).

En el caso de las sanciones, las infracciones alcanzan los 3,000 euros en la mínima y la máxima se ubica en el monto de los honorarios cobrados por el intermediario o el valor del acuerdo transfronterizo en el caso del contribuyente (Fernández, 2021).

1.6.3. Francia.

El 22 de octubre de 2019 se publicó en el boletín oficial francés una Orden Ministerial, que incluyó entre otros temas, la norma de declaración obligatoria, que sólo incluye al igual que los dos anteriores en plano internacional y no así la legislación doméstica, y no señala nada respecto al alcance de la misma, por lo que se entiende que no estarían excluidos impuestos como el IVA, impuestos aduaneros, impuestos internos y contribuciones de la seguridad social), también adoptan la definición de acuerdo reportable así como sus señas distintivas, el criterio de beneficio principal, la definición de intermediario y los plazos para reportar. (Fernández, 2021).

Por lo que se refiere a los abogados, están exentos de informar, en atención al secreto profesional, pero si deben informar a los intermediarios o al contribuyente, por otro lado, los contadores, asesores fiscales, auditores si están obligados a declarar.

Por lo que se refiere a las sanciones, tienen un monto máximo de 5,000 euros en caso de no informar, no incluir el número de referencia o no cumplir con alguna otra obligación relacionada (Fernández, 2021).

Algunos otros casos, como Irlanda si tienen legislación doméstica e internacional, y su sanción máxima es de 5,000 euros, en el caso de Luxemburgo, la propuesta no ha sido aprobada, sin embargo, sigue los lineamientos de la Directiva de la Unión Europea, la propuesta exime a los abogados registrados, por el secreto profesional, no así de notificar a los intermediarios, y por lo que se refiere a la sanción las multas propuestas podrían llegar hasta los 250,000 euros (Fernández, 2021).

Holanda publicó su propuesta de legislación para la norma de declaración obligatoria, el 12 de octubre de 2019, y sigue los lineamientos de la Directiva de la Unión Europea, que al igual que otros países, no incluye el IVA, impuestos aduaneros, impuestos internos, contribuciones de la seguridad social, con sanciones de 600 libras por día hasta 5,000 libras (Fernández, 2021).

1.6.4. Latinoamérica.

En Argentina el día 20 de octubre de 2020, se publicó en el boletín oficial de la República Argentina, el régimen de información de planificaciones fiscales, con lo que se convirtió en el segundo país latinoamericano que cuenta con este tipo de

régimen, derivado de la acción 12 del BEPS, su régimen incluye tanto planeaciones fiscales locales como internacionales, y los sujetos obligados son los asesores y los contribuyentes (Fernández, 2021).

Brasil, publicó se trató el tema con la medida provisional 685/2015 publicada en el boletín oficial el 22 de julio de 2015, misma que obligaría a los contribuyentes a publicar cualquier medida que resultará en reducción de impuestos, antes del 30 de septiembre de cada año, sin embargo, el Congreso de Brasil, no aprobó la referida medida, por lo que no se implementó en dicho régimen la revelación de esquemas de planificación fiscal, argumentando que transgredía el derecho a la seguridad jurídica, la libre iniciativa, la presunción de inocencia, la defensa, el debido proceso y la legalidad tributaria (Fernández, 2021).

En Chile, no se aprobó la implementación de revelación de esquemas en términos de las recomendaciones realizadas por la OCDE en la Acción 12 del BEPS, a pesar de esto, buscando evitar la erosión de la base imponible, se publicó un catálogo de esquemas tributarios, cuyo objetivo es describir algunas situaciones tales como operaciones, transacciones o esquemas nacionales o internacionales, en este caso, no son ni los contribuyentes ni los asesores los que deben realizar una declaración previa sobre un esquema en específico, sino que es el Servicio de impuestos internos de Chile, la que elabora una lista con base en la aplicación revisiones realizadas. (Fernández, 2021).

1.7. México y el primer antecedente del BEPS.

En el ámbito Latinoamericano, si bien los países cuentan con algún tipo de norma de revelación de información que incide sobre terceros, México fue pionero, presentando un Régimen de información de Revelación de Planificaciones llamado “Régimen de Revelación de Esquemas Reportables”, convirtiéndose así en el primer

país latinoamericano en adoptar integralmente este tipo de normas (Fernández, Guillermo, 2021).

El primer antecedente del Proyecto para combatir la Erosión de la Base Gravable y el Traslado de Beneficios en México, fue en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2017, que estableció que las personas morales que obtuvieran más de doce millones de ingresos en el ejercicio fiscal anterior, y que fueran ingresos consolidados, deberían entregar al Servicio de Administración Tributaria un reporte que contuviera la información general de la empresa, y que además detallara su operación financiera y fiscal, así como la obligación de entregar un segundo reporte, sobre la estructura de una empresa filial mexicana de una empresa multinacional, y el tipo de operaciones realizadas en México, con la finalidad de detectar transferencias por pago de intereses y regalías que se efectúan en paraísos fiscales (Arriola, A., 2020).

1.8. La implementación de los esquemas reportables en México.

Los esquemas reportables, por lo reciente de su creación, tal y como se analizó en el capítulo inmediato anterior, no cuentan con una extensa bibliografía al respecto, sin embargo, en el presente estudio se utilizarán los libros publicados al respecto, así como los artículos de revistas especializadas, así como las mismas publicaciones detalladas en el referido capítulo.

1.9. Exposición motivos.

La exposición de motivos que dio origen a la implementación de los esquemas reportables en México fue publicada en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados en septiembre del 2019, y establece diversos puntos a revisar:

1. El objetivo principal de los esquemas reportables es aumentar la transparencia con las autoridades hacendarias, brindándoles información sobre esquemas agresivos y de planeación fiscal abusiva y detectar a los contribuyentes que pudieran explotar los puntos débiles del sistema fiscal.
2. Este tipo de regímenes han demostrado eficacia en países como Reino Unido, Estados Unidos, Irlanda, Portugal, Canadá y Sudáfrica.
3. Con la revelación de esquemas reportables las autoridades hacendarias se encontrarán en aptitud de decirle a los contribuyentes si la implementación de ciertas estrategias es viable para implementarse, lo que se dará seguridad jurídica a los contribuyentes y sus asesores fiscales.
4. Se establecerá el umbral de cantidades mínimas que se permitirán para que los esquemas sean objeto de revelación.
5. En la exposición de motivos, se define al esquema reportable como cualquiera que pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y tenga alguna de las características identificadas como áreas de riesgo.
6. La información obtenida con motivo de la revelación de esquemas en ningún caso podrá utilizarse como un antecedente en la investigación de comisión de delitos de los previstos en el Código Fiscal de la Federación, con la única salvedad, para el caso de aquellos contribuyentes que hayan adquirido, expedido o enajenado comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

7. Se propone la existencia de un registro de asesores fiscales, para poder controlar y verificar el cumplimiento de sus obligaciones, quienes estarán obligados a informar sobre los informes reportables registrados, así como de los que no sean aceptados y la presentación de una declaración informativa.
8. Se propone que la implementación de esquemas reportables que se clasifiquen en dos, aquellos que se comercialicen de forma generalizada, y los personalizados, que son para un solo contribuyente, y además se les asignarán números de identificación para poder utilizarlos y reportarlos.
9. La iniciativa también señala la formación de un Comité, que deberá notificar al contribuyente y al asesor, en un plazo máximo de ocho meses a partir de la revelación del esquema, su opinión con relación al mismo, en caso de no hacerlo, se considerará una afirmativa ficta, esto es, los beneficios que se pudieran obtener con dicho esquema serán legales.
10. Se adiciona una fracción más al 42 en términos de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, para verificar el cumplimiento de los asesores y de los contribuyentes en el tema de esquemas reportables y no existirá cumplimiento espontáneo.
11. El objetivo principal de las sanciones que se impongan con motivo de incumplimientos en el tema de esquemas reportables, será la de incrementar el nivel de cumplimiento del régimen de revelación y maximizar la disuasión para su uso, motivo por el cual se propuso que las sanciones fueran lo suficientemente altas para lograr su cometido.

12. Asimismo, se prevé la revelación de esquemas reportables no solo en el caso de los nuevos, sino aquellos que hayan comenzado a implementarse en ejercicios anteriores, pero que sigan teniendo efectos a partir de su entrada en vigor. Cámara de Diputados. (2019). Iniciativa que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación. Gaceta Parlamentaria, p. CXXIV.

1.10. La reforma del 2019.

El 9 de diciembre de 2019, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la reforma propuesta por el Presidente Andrés Manuel López Obrador, mediante la cual se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, la cual introdujo a la última de las regulaciones mencionadas, un Título Sexto, de la Revelación de Esquemas Reportables, Capítulo Único, y que se encuentra conformado por los artículos 197, 198, 199, 200, 201 y que se analizarán en el siguiente capítulo.

La implementación de este Título Sexto obedece a la Acción 12 del Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, conformada por el llamado grupo de los 20 (G20) del que México es parte y busca fundamentalmente que las autoridades hacendarias se enteren de cualquier estrategia que pudiera considerarse agresiva en detrimento del fisco federal, lo que se explicará también en el siguiente capítulo.

1.11. Tercera resolución miscelánea para el 2020.

El 18 de noviembre de 2020 la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Tercera resolución de modificaciones a la resolución miscelánea fiscal para 2020 y sus anexos 1, 1-A, 3, 11, 14 y 23.

Ahora bien, antes de continuar con el contenido de la referida resolución miscelánea, resulta necesario señalar la siguiente tesis de jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro y contenido establecen lo siguiente:

“RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. LAS REGLAS QUE CONTIENE PUEDEN LLEGAR A ESTABLECER OBLIGACIONES A LOS CONTRIBUYENTES, YA QUE NO CONSTITUYEN CRITERIOS DE INTERPRETACIÓN SINO DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL. De los artículos 33, párrafo penúltimo y 35 del Código Fiscal de la Federación se advierte que la atribución conferida a diversas autoridades fiscales para dar a conocer los criterios internos que deben seguirse en la aplicación de las normas tributarias, se refiere a las interpretaciones que esas autoridades realicen de cualquier disposición de observancia general que incida en el ámbito fiscal, bien sea una ley, un reglamento o una regla general administrativa, por lo que, por su propia naturaleza, no pueden generar obligación alguna a los gobernados sino, en todo caso, ser ilustrativas sobre el alcance de dichas normas y en caso de publicarse en el Diario Oficial de la Federación, otorgarán derechos a los contribuyentes. En cambio, las disposiciones de observancia general cuya emisión y publicación se rigen, respectivamente, por lo dispuesto en los artículos 14, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, tienen como finalidad precisar la

regulación establecida en las leyes y reglamentos fiscales expedidos por el Congreso de la Unión y el Presidente de la República con el fin de lograr su eficaz aplicación y están sujetas a principios que tutelan la seguridad jurídica de los gobernados, entre otros, los de reserva y primacía de la ley, por lo que deben ceñirse a lo previsto en el acto formal y materialmente legislativo que habilita su emisión. En tal virtud, al tratarse de actos de diversa naturaleza no existe razón alguna para considerar que las reglas agrupadas en la Resolución Miscelánea Fiscal se rigen por los mencionados artículos 33, párrafo penúltimo y 35, ya que éstos se refieren exclusivamente a criterios interpretativos que sostengan las autoridades fiscales, los que en ningún momento serán obligatorios para los gobernados, a diferencia de las disposiciones de observancia general que emita el Presidente del Servicio de Administración Tributaria, las cuales son de cumplimiento obligatorio para los gobernados, sin menoscabo de que alguna de ellas, con motivo de una sentencia dictada en algún medio de defensa que prevé el orden jurídico nacional, pueda perder sus efectos, total o parcialmente, al no ceñirse a los referidos principios y, en su caso, a las condiciones que establezca el legislador para su dictado.

Amparo en revisión 1532/2003. Operadora de Aldeas Vacacionales, S.A. de C.V. 11 de mayo de 2004. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Humberto Román Palacios y José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Rafael Coello Cetina.” Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.” Suprema Corte de Justicia de la Nación. (P. LV/2004. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XX. Septiembre de 2004 p.15)

De la anterior tesis, se desprende que la naturaleza de las resoluciones misceláneas, es diversa de la legislación, esto es, su naturaleza es administrativa,

y en general es considerada como interpretaciones que realiza la autoridad de alguna disposición fiscal y no generan una obligación para los contribuyentes, sin embargo, la autoridad hacendaria ha convertido la resolución miscelánea en comentario, así como muchas otras, en un cúmulo de obligaciones, lo cual resulta contrario al derecho humano de legalidad, consagrado en la Constitución, y que constriñe una extralimitación de sus facultades.

Lo que ha generado, incertidumbre a los contribuyentes en cuanto al cumplimiento de las obligaciones fiscales, que lejos de encontrarse reguladas en la legislación fiscal aplicable, se encuentran contenidas en múltiples resoluciones misceláneas, que en general son desconocidas en su contenido por los particulares.

Ahora bien, la referida modificación, establece en su capítulo 2.22, denominado “De la revelación de esquema reportables”, los siguientes apartados:

1. Declaración informativa para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados
2. Declaración informativa complementaria presentada por modificaciones al esquema reportable revelado
3. Declaración informativa complementaria presentada por los asesores fiscales liberados de la obligación de revelar el esquema reportable
4. Descripción detallada del esquema reportable a que se refiere el artículo 199, primer párrafo, fracción I del CFF
5. Descripción detallada del esquema reportable relativo a evitar la aplicación del artículo 4-B de la Ley del ISR, a que se refiere el artículo 199, primer párrafo, fracción II del CFF
6. Descripción detallada del esquema reportable relativo a evitar la aplicación del Capítulo I, del Título VI de la Ley del ISR, a que se refiere el artículo 199, primer párrafo, fracción II del CFF

7. Descripción detallada del esquema reportable a que se refiere el artículo 199, primer párrafo, fracción III del CFF
8. Descripción detallada del esquema reportable a que se refiere el artículo 199, primer párrafo, fracción IV del CFF
9. Descripción detallada del esquema reportable a que se refiere el artículo 199, primer párrafo, fracción V del CFF
10. Descripción detallada del esquema reportable a que se refiere el artículo 199, primer párrafo, fracción VI, inciso a) del CFF
11. Descripción detallada del esquema reportable a que se refiere el artículo 199, primer párrafo, fracción VI, inciso b) del CFF
12. Descripción detallada del esquema reportable a que se refiere el artículo 199, primer párrafo, fracción VI, inciso c) del CFF
13. Descripción detallada del esquema reportable a que se refiere el artículo 199, primer párrafo, fracción VI, inciso d) del CFF
14. Descripción detallada del esquema reportable a que se refiere el artículo 199, primer párrafo, fracción VI, inciso e) del CFF
15. Descripción detallada del esquema reportable a que se refiere el artículo 199, primer párrafo, fracción VII del CFF
16. Descripción detallada del esquema reportable a que se refiere el artículo 199, primer párrafo, fracción VIII del CFF
17. Descripción detallada del esquema reportable a que se refiere el artículo 199, primer párrafo, fracción IX del CFF
18. Descripción detallada del esquema reportable a que se refiere el artículo 199, primer párrafo, fracción X del CFF
19. Descripción detallada del esquema reportable a que se refiere el artículo 199, primer párrafo, fracción XI del CFF
20. Descripción detallada del esquema reportable a que se refiere el artículo 199, primer párrafo, fracción XII del CFF
21. Descripción detallada del esquema reportable a que se refiere el artículo 199, primer párrafo, fracción XIII del CFF

22. Descripción detallada del esquema reportable a que se refiere el artículo 199, primer párrafo, fracción XIV del CFF
23. Constancia de liberación de la obligación de revelar esquemas reportables
24. Mecanismos tendientes a evitar la aplicación del artículo 199 del CFF
25. Descripción de los mecanismos tendientes a evitar la aplicación del artículo 199 del CFF
26. Constancia de esquema no reportable o de existencia de impedimento legal para revelar un esquema reportable
27. Solicitud de información adicional a los asesores fiscales y contribuyentes
28. Declaración informativa para proporcionar los datos de los contribuyentes a los cuales se les comercializó un esquema reportable generalizado o personalizado. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2019). 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. Diario Oficial de la Federación, 1-7.

De los anteriores puntos, se desprende que la referida modificación de la resolución miscelánea, se compone por las declaraciones que deberán presentar tanto los asesores como los contribuyentes, ya sea que los esquemas reportables sean generalizados o personalizados, lo que se estudiara más adelante, así como las declaraciones complementarias por posibles modificaciones a los referidos esquemas, o aquella declaración informativa para aquellos asesores que son liberados de dicha obligación y se especifica con detalle que debe contener cada una de estas declaraciones que corresponden a las XV fracciones que integran el artículo 199 del Código Fiscal de la Federación, así como también detalla la constancia de liberación de obligación de presentar esquemas reportables para los asesores fiscales.

En el mismo sentido, la modificación antes referida establece la definición y descripción de mecanismos tendientes a evitar la aplicación del artículo 199 antes señalado que son aquellos que evitan la aplicación del referido artículo, entre otros, cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción, recomendación o nombre que se le otorgue, ya sea externado de forma expresa o tácita, con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos, cuya finalidad sea impedir que se actualice alguno de los supuestos previstos en el artículo 199, fracciones I a XIV del Código Fiscal de la Federación. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2020). Tercera resolución de modificaciones a la resolución miscelánea fiscal para 2020. Diario Oficial de la Federación.

Por otro lado, detalla la constancia de esquema no reportable por existencia de impedimento legal para revelar un esquema reportable, así como la forma en que la autoridad podrá requerir información adicional a los asesores fiscales y contribuyentes y por último detalla que es la declaración informativa para proporcionar los datos de los contribuyentes a los cuales se les comercializó un esquema reportable en cualquiera de sus dos modalidades, ya sea generalizado o personalizado.

En conclusión, surgen con dicha reforma cuatro declaraciones a presentar ya sea por asesores fiscales o por los contribuyentes, además del detalle de cada uno de los esquemas reportables en términos del artículo 199 del referido Código Tributario, entre algunos otros documentos, como constancias de inscripción, de no inscripción o de impedimentos para reportar algún esquema.

1.12. Portal del Servicio de Administración Tributaria para esquema reportables.

El día 27 de noviembre de 2020, el Servicio de Administración Tributaria publicó en línea el portal informativo sobre esquemas reportables, que se presenta a continuación:

Figura 5



Nota: La figura anterior es tomada del portal del Servicio de Administración Tributaria. 2022. 30 de octubre.
<http://omawww.sat.gob.mx/EsquemasReportables/Paginas/index.html>.

De la anterior figura se desprenden, entre otros los siguientes puntos:

- Antecedentes de los esquemas reportables, que se refiere a la Acción 12 de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
- Define los esquemas reportables, así como, los esquemas reportables personalizados y los generalizados.
- Define quienes son los sujetos obligados.

- Detalla las declaraciones informativas a presentar, de los esquemas reportables, modificaciones, asesores fiscales liberados, datos de los contribuyentes y guías de llenado.
- Constancias de liberación de la obligación, de esquema no reportable, de existencia de impedimento legal, y una guía de llenado.
- Detalla las infracciones que se comenten en caso de incumplimiento a los establecido en el Título Sexto, de la Revelación de Esquemas Reportables, Capítulo Único.
- Además, encontramos en el portal el autoaplicativo para la presentación de esquemas reportables, que divide en tres, a). Declaración informativa ANUAL de esquemas reportables, b). Constancia de no revelación / Esquema NO reportable; y c). Esquema reportable. Servicio de Administración Tributaria. 2022, 22 de febrero, http://omawww.sat.gob.mx/EsquemasReportables/Paginas/di_esquemas_reportables.html.

1.13. Acuerdo Secretarial.

El Acuerdo Secretarial emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, número 13/2021, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 2 de febrero del 2021, “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, den ominado “De la revelación de esquema reportables”, dio a conocer los parámetros sobre los montos a los que no aplicará la revelación de esquemas reportables.

En tal sentido, el referido acuerdo establece que no son aplicables a los asesores fiscales ni a los contribuyentes, los esquemas reportables establecidos en la fracción II a la XIV del artículo 199 del Código Tributario, si son esquemas reportables personalizaos cuyo beneficio fiscal recibido, o que se espere recibir no

exceda de cien millones de pesos. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2021). Acuerdo 13/2021. Diario Oficial de la Federación, 1-2.

Asimismo, cuando exista más de un esquema de aquellos que se encuentran estipulados en el artículo 199 del referido Código, que pudiera o no involucrar a un mismo contribuyente y que se implemente o no, de forma común en el mismo ejercicio fiscal, se deberá realizar la suma del monto del beneficio que se pudiera obtener o que se esperaba recibir, del conjunto de esquemas reportables implementados en el referido ejercicio. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2021). Acuerdo 13/2021. Diario Oficial de la Federación, 2.

1.14. Criterios no vinculativos.

El día 10 de mayo de 2021, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, emitió un criterio no vinculativo de disposiciones fiscales, consistente en la Modificación al Anexo 3 de la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2021 que esencialmente se refiere a que el hacer aparentar que un esquema reportable tiene el carácter de personalizado, es contrario a lo dispuesto en el Código Tributario, sin embargo, los conceptos ahí expresados, se analizarán en el Capítulo siguiente.

Cabe señalar, que el apuntamiento realizado por la autoridad se hizo toda vez que algunos asesores fiscales hacen pasar sus esquemas reportables como personalizados, obteniendo un beneficio menor al establecido en el Acuerdo Secretarial número 13/2021, ya señalado con anterioridad en el presente trabajo, y con ello evitando la obligación establecida en el artículo 199 del referido Código Fiscal. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2021). Criterio no vinculativo de disposiciones fiscales. Diario Oficial de la Federación, 2-3.

Una vez analizadas el marco histórico y las causas que dieron origen al surgimiento del BEPS y su Acción 12, tanto a nivel internacional, como a nivel nacional, el siguiente capítulo, precisará el marco teórico y el estado del arte, así como los principales debates que existen con relación al tema de estudio, y el modelo teórico que da fundamento al presente trabajo de investigación

CAPÍTULO II.

MARCO TEÓRICO Y ESTADO DEL ARTE

A. Diferentes teorías y corrientes sobre el problema.

En el marco epistémico se han registrado catorce libros relevantes sobre el problema, sin embargo, resulta necesario señalar que, debido a lo reciente de la implementación de la revelación de esquemas reportables en México, existe poca bibliografía que explique el tema en estudio.

1.- El primer libro titulado “La acción 12 del BEPS y la revelación de esquemas reportables en México”, (Olmedo y Hernández, 2020), en el cual los autores realizan un estudio sobre la inclusión de Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, denominado “De la revelación de esquemas reportables” así como de las obligaciones que surgen con motivo de la reforma en estudio, tanto para los contribuyentes en general como para los asesores fiscales.

2.- El segundo libro se titula “Estructuras y operaciones de planificación fiscal agresiva. Sistematización y calificación tributaria” (Márquez, 2021), en el cual el autor explica como la planificación fiscal en términos generales ha sido entendida como un mecanismo para optimizar los recursos económicos de los sujetos obligados de la norma jurídica tributaria, sin embargo, su aumento ha impactado de forma significativa en la recaudación, por lo que se han tenido que intensificar los medios de defensa frente a la planificación fiscal agresiva, y señala además, que los sujetos obligados se encuentran en conflicto para determinar en qué momento una estrategia debe ser considerada como abusiva, elusiva e incluso evasiva.

3.- El tercer libro se denomina, “El disfraz del dinero. Evasión fiscal y la cultura tributaria en México” (Villareal, 2022), en el que el autor disecciona el complejo mapa del lavado de dinero, de tal forma que se puedan identificar las formas más

comunes en el mundo para lavar activos, por lo que aborda el tema de la elusión y la evasión fiscal.

4.- El cuarto libro se denomina “Desafíos fiscales en tiempos de incertidumbre. Políticas tributarias, derecho procedimental fiscal, eficiencia de los derechos fundamentales” en el que el autor explica que el derecho a la seguridad jurídica es el principal derecho procedimental fiscal de los gobernados, pues sin este no hay tutela de otros derechos (Vergara, 2021).

5.- El quinto libro se denomina “Teoría general de las contribuciones” (Venegas, 2022) que se refiere a que el Estado despliega su actividad financiera para tener los recursos necesarios para cubrir el gasto público que le demanda el cumplimiento de sus fines en sus distintos niveles de gobierno, por lo que la obra aborda el estudio de las contribuciones a partir de su fundamento constitucional.

6.- El sexto libro se titula “Derecho fiscal I” (Carrasco, 2017), en el cual el autor hace alusión a la hacienda pública, así como a los principios constitucionales que la rigen, los cuales deben privilegiar con carácter de eje centrales al hacer financiero en beneficio del ser humano.

Se exponen además las disposiciones normativas que regula el sistema hacendario mexicano, así como también se analizan las diversas contribuciones federales.

7.- El séptimo libro es “El derecho procesal fiscal”, (Aguilar, Juan, 2021) que estudia entre otros, el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, así como la evasión y la elusión fiscal.

8.- El octavo libro es “La economía del sector público” (Stiglitz, 2000), en el cual se analiza el sector público en una economía, así como la política del gasto,

programas de asistencia social y redistribución de la renta, la teoría de los impuestos y su eficacia económica y el federalismo fiscal.

9.- El noveno libro es “Derecho presupuestario mexicano” (Nava, Oscar. 2014), en el que se estudia el gasto público, analiza el presupuesto de egresos en general, así como la regulación jurídica de la actuación de los poderes públicos, así como la justa distribución del erario.

10.- El décimo libro, es “Derecho Financiero”, (Verduzco, Carlos. 2018), que analiza las finanzas públicas mexicanas y su vinculación con el derecho fiscal por lo que se refiere a la obtención de ingresos tributarios a cargo del estado, y además, estudia aspectos del derecho fiscal como el origen del poder tributario del estado y las facultades de la autoridad hacendaria.

11.- El décimo primer libro, es “Derecho Tributario y Derechos Humanos. Diálogo en México y el Mundo” (Jiménez, Alejandro, 2019) que presentar las reflexiones al respecto de quienes intervienen en la materia tributaria. Legisladores, juzgadores, funcionarios de la administración pública, abogados practicantes y académicos de diversos países han sido convocados para compartir su pensamiento respecto de la protección que los derechos humanos brindan al contribuyente; desde el derecho de propiedad hasta el debido proceso, desde el derecho a la salud hasta la novedosa psicología económica-fiscal, el mínimo vital en los procedimientos administrativos de ejecución, o del principio de no confiscatoriedad, hasta cuestionamientos a los fines extrafiscales o al sistema de justicia fiscal en general.

Además de lo anterior, en el referido título se analizan doce países, entre los que se encuentran Alemania, Estados Unidos, Brasil, Suecia, Sudáfrica, Australia o Colombia; y también estudia la relación entre un sistema fiscal que respete los derechos humanos y el incremento de la voluntad de pagar impuestos.

12.- El décimo segundo libro se titula “Teoría constitucional de los derechos humanos. Elementos para su construcción” (Racine. 2021) que explica la protección de los derechos humanos en un estado constitucional democrático de derecho, cuyo objetivo principal es plantear algunos elementos para integrar la teoría constitucional de los derechos humanos en México.

13.- El décimo tercer libro es “Los delitos fiscales. Delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, Ley del Seguro Social y LINFONAVIT” (Hernández-Romero, Valencia, 2022), que realiza un análisis de los delitos y comparándolos, relatando así las incongruencias que existen entre estos.

Lo antes señalado, detalla el autor, sirve para conocer la inconstitucionalidad de varias figuras que son idénticas, previstas en ordenamientos diversos, y que tienen diversas penas, diversos requisitos de procedibilidad, diversos términos de prescripción, lo que hace que se aprecie violación al principio de proporcionalidad o de igualdad.

14.- El décimo cuarto libro se titula “Plan de acción del BEPS: Una reflexión obligada” (Garrigues, 2017), que analiza una por una, las 15 acciones del BEPS.

15.- En décimo quinto lugar, tenemos el libro: Los fundamentos de los derechos fundamentales, (Ferrajoli, 2009), el cual explica la teoría de los derechos humanos de Luigi Ferrajoli, y cómo deben garantizarse.

16.- El décimo sexto es “La democracia constitucional” (Ferrajoli. 2017), el cual está dividido en los siguientes capítulos: 1.- Las concepciones solamente formales de la democracia. 2.- La dimensión formal de la democracia constitucional, 3.- La dimensión sustancial de la democracia constitucional, 4.- Un modelo en cuatro dimensiones de democracia: político, civil, liberal y social, 5.- El paradigma constitucional como garantía de la democracia. El garantismo como la otra cara del constitucionalismo. 6.- La rigidez de la constitución y las garantías constitucionales.

Antinomias y lagunas. Sobre la normatividad fuerte de las constituciones rígidas, 7.- Las garantías constitucionales negativas y positivas, primarias y secundarias. 8.- La crisis actual del paradigma constitucional, 9.- El futuro del constitucionalismo.

17.- El décimo séptimo libro es “Derechos humanos de los contribuyentes” (Granados, 2016), el cual está dividido en los siguientes capítulos: 1.- Derechos humanos y derecho presupuestal, 2.- El reconocimiento y tutela de los derechos humanos de los contribuyentes, 3.- Derechos humanos de los contribuyentes a la luz del artículo 31 fracción IV constitucional, y de las convenciones internacionales sobre derechos humanos, 4.- Los principios generales del derecho en materia tributaria y su importancia para la protección de los derechos humanos, 5.- El derecho tributario nacional frente a la normativa internacional fiscal: el soft law, 6.- Derechos humanos de los contribuyentes. El derecho de acceso a la información tributaria.

B. Debates teóricos.

I.- Primer debate.

Un primer debate que he identificado es que la recaudación tributaria a nivel internacional ha representado un complejo problema, por lo que diversos países miembros de la OCDE trataron de unificar los sistemas tributarios internacionales con 15 acciones concretas, que conforman el Plan sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, sin embargo, las acciones que se consideraron en el 2013, han sido instauradas lentamente, es así, que es hasta el año 2020 cuando se implementa la Acción 12 del BEPS en nuestro país, lo que ocasiona conflictos en el sentido de si la planeación fiscal debe ser tratada como evasión fiscal o como una estrategia financiera (Márquez, 2021).

2.- Segundo debate.

Un segundo debate es sobre el alcance de las restricciones a los derechos humanos, algunos autores consideran que las facultades de la autoridad hacendaria deben ser tal y como están reguladas en la actualidad con la finalidad de que el Estado pueda cumplir con sus fines (Olmedo y Hernández, 2020) y otros, consideran que deben realizarse modificaciones a la legislación porque la autoridad hacendaria tiene facultades metaconstitucionales (Vergara, Silvino, 2021).

3.- Tercer debate.

Un tercer debate se refiere a si debe realizarse o no una reforma fiscal, sin embargo, existen opiniones encontradas sobre lo que se tiene que hacer, por un lado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, señala que se requiere una reforma integral, lo que se lograría a través del aumento de la recaudación a través del incremento de las tasas y las bases gravables, la eliminación de la tasa cero sobre alimentos y medicinas, y elevar el tipo de gravamen del impuesto al valor agregado en las franjas fronterizas.

Algunos teóricos, (Clavellina, 2016), sostiene que el marco jurídico hacendario debe brindar mayor certidumbre tributaria a los contribuyentes, fortalecer la transparencia y rendición de cuentas, participación ciudadana en la fiscalización de los recursos públicos, revisar las tasas y efectividad de los impuestos especiales, mejorar la calidad del gasto, alinear los programas nacionales y regionales, fortalecer a las instituciones, aplicar sanciones y reducir la evasión fiscal.

Cabe señalar, algunas opiniones sobre el sentido que debería tener la política tributaria:

La Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL, 2018), ha propuesto una serie de alternativas para fortalecer los ingresos fiscales de la región, entre los que destacan, ampliar las bases imponibles, fortalecer el impuesto sobre la renta, eliminar gastos fiscales y regímenes especiales, aumentar las tasas a dividendos, modernizar el catastro y la administración tributaria a nivel estatal, asignar potestades tributarias en materia de impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado a nivel estatal, y fortalecer los impuestos selectivos como impuesto especial sobre producción y servicios, así como los impuestos ambientales.

Por su parte la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2018), independientemente de lo establecido en el BEPS, ha recomendado a México mejorar la eficiencia en el gasto público, reducir la informalidad, mejorar la transparencia y el combate a la corrupción, gravar el ingreso al capital, integrar la administración tributaria y de la seguridad social, elevar el impuesto al carbono aplicado a los combustibles fósiles, reducir la tasa de impuesto sobre la renta a personas morales, eliminar gastos fiscales, eliminar exenciones de impuesto al valor agregado y, actualizar y mejorar los sistemas de recaudación del impuesto predial en los estados.

El Fondo Monetario Internacional (FMI, 2017) recomendó a México elevar la recaudación de impuesto al valor agregado, mejorar la efectividad del gasto público, revisar el nivel de endeudamiento público y limitar el uso de las cláusulas de excepción en el balance presupuestario del gobierno federal.

El Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas (IMEF, 2018), propone disminuir la tasa del impuesto sobre la renta corporativo, autorizar la deducibilidad completa de las prestaciones de previsión social, eliminar el impuesto a dividendos e incluir una tasa de impuesto al valor agregado generalizada, crea un consejo fiscal autónomo y fortalecer los controles al gasto público, desde el poder legislativo.

La Confederación Patronal de la República Mexicana (COPARMEX, 2018), se ha pronunciado a favor del consejo fiscal independiente, el aumento en la base de contribuyentes, así como la simplificación de esquemas de tributación y tasas impositivas competitivas a nivel global.

El Consejo Coordinador Empresarial (CCE, 2017), ha señalado que se requieren medidas que promuevan la reinversión de utilidades y la inversión productiva, dar mayor certeza a la inversión extranjera, reducir paulatinamente la tasa de impuesto sobre la renta corporativo, así como analizar la posibilidad de establecer impuestos regionales al consumo de acuerdo con las mejores prácticas internacionales.

C. Aplicación de un modelo teórico que sustente la tesis en construcción para el problema de investigación como tal.

1.- Teoría del garantismo de Luigi Ferrajoli.

El presente estudio se basa en la teoría garantista de Luigi Ferrajoli, pues desde su punto de vista de la suscrita, el constitucionalismo se encuentra integrado por principios y garantías (Ferrajoli, 2007), por lo que, en que todo el sistema jurídico los derechos deben estar protegidos por garantías. Las garantías, según el autor, son primarias y secundarias. Las primarias son los derechos escritos en un texto legal y las secundarias son todos los mecanismos e instituciones que permiten gestionarlos o tutelarlos en caso de que hayan sido violados.

El garantismo propone no sólo los conceptos de validez y democracia formal sino sustancial. Asimismo, hace énfasis en que los derechos pueden ser violados si las garantías no están bien diseñadas.

Es así, que el presente estudio encuentra su fundamento teórico en el garantismo de Ferrajoli pues esta investigación sostiene entre otras que los

derechos humanos deben garantizarse y no permitir a la autoridad ir en contra del texto constitucional.

Ferrajoli, sostiene que, si se demuestra la ilegitimidad de las normas que se encuentran vigentes en el ordenamiento jurídico, y que son incompatibles con el orden constitucional, deberían ser susceptibles de ser expulsadas por carecer de validez, no obstante que sean vigentes (Ferrajoli, 2017).

Ningún derecho fundamental puede ser violado o amenazado por ningún poder, pues de ser así, debería ser reconstituido el orden de los derechos mediante mecanismos de tutela que restablezcan su dominio, Ferrajoli considera, que esto sería la conquista del constitucionalismo: no más derechos violados o que no estén disponibles judicialmente (Ferrajoli, 2017).

En el presente capítulo se han precisado el marco teórico, así como los principales debates respecto al tema de estudio, y el modelo teórico que da soporte al presente trabajo de investigación, el que esencialmente establece que los derechos humanos deben garantizarse y no se debe permitir a las autoridades ir en contra del texto constitucional, y en el siguiente capítulo, se estudiarán los principales conceptos que se plasmaron en el Título Sexto, Capítulo Único, del Código Fiscal de la Federación con relación a la declaración obligatoria.

CAPÍTULO III

LOS ESQUEMAS REPORTABLES

3.1. Los esquemas reportables.

Los esquemas reportables, por lo reciente de su creación, tal y como se analizó en el capítulo inmediato anterior, no cuentan con una extensa bibliografía al respecto, sin embargo, en el presente estudio se utilizarán los libros publicados al respecto, así como los artículos de revistas especializadas, así como las mismas publicaciones detalladas en el referido capítulo.

En el presente capítulo se analizará el Título VI de la Revelación de esquemas reportables, Capítulo Único del Código Fiscal de la Federación, que en su artículo 197, establece diversos conceptos.

En los términos referidos, un esquema reportable, es aquel diseño o planeación agresiva que pretende explorar una vulnerabilidad del sistema fiscal, ya sea propuesto o llevado a la práctica, por un contribuyente o un asesor fiscal, que pueda generar o genere algún beneficio fiscal en un ejercicio fiscal determinado, y que puede ser generalizado o personalizado, y que encuadre en alguno de los supuestos establecidos en el artículo 199 del Código Fiscal de la Federación.

3.2. Esquema.

Un esquema es cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada de forma expresa o tácita con el objeto de materializar actos jurídicos. (Artículo 199 Código Fiscal de la Federación)

Al respecto se señala que la materialización de los actos, es la certeza de la fecha de un documento privado, la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sustentó lo siguiente:

"DOCUMENTOS PRIVADOS, FECHA CIERTA DE LOS. La certeza de fecha de un documento privado, depende de su presentación a un registro público, o ante un funcionario público en razón de su oficio, o de la muerte de cualquiera de los firmantes." (Sexta Época. Registro digital: 818042. Instancia: Tercera Sala. Tipo de tesis: jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen LXVI, Cuarta Parte, materia civil, página 63)

Por lo que se deduce que la fecha de un documento puede obtener certeza a través de alguno de los siguientes actos:

a). A partir del día la fecha de inscripción en el Registro público de la Propiedad y del Comercio.

b). A partir de la fecha de presentación de un documento ante cualquier autoridad.

c). A partir de la muerte de alguno de los firmantes.

La relevancia que tiene determinar la fecha cierta de los documentos privados es establecer el día en que fue realizado el acuerdo de voluntades entre las partes. Además, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado que el conocer la fecha cierta de un acto, evita la realización de actos fraudulentos en perjuicio de

terceras personas. Décima Época. Contradicción de Tesis número 203/2019. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Tomo I. Libro 73. Diciembre de 2019. 430.

Ahora bien, en materia fiscal, el Código Fiscal de la Federación no establece como obligación la materialización de los actos, sin embargo, al realizar cualquiera de las hipótesis señaladas en los incisos anteriores, los actos adquieren eficacia probatoria y autenticidad, y evita actos de simulación en perjuicio del fisco, sin embargo, transgrede la naturaleza de los actos privados como lo son los contratos, en los que la máxima es la voluntad de las partes.

Es por ello, que ya se han emitido jurisprudencias que resuelven el problema de la materialidad de los actos jurídicos en materia fiscal, que señalan fundamentalmente que independientemente de lo que requiera o no la ley de forma expresa, es una formalidad que otorga valor probatorio plenos a los actos jurídicos celebrados entre particulares, puesto que la fijación de dicha data es obra de un fedatario público, y ello implica que el documento o escritura opera frente a terceros que no fueron parte en la elaboración del documento privado, porque no intervinieron. Décima Época. Contradicción de Tesis número 203/2019. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. T. I. Diciembre de 2019. p. 430)

El tema de la materialización de los actos jurídicos reviste importancia en el tema de los esquemas reportables, ya que la pretensión de dicha reforma, lo es evitar la elusión y la evasión fiscal, que será estudiado más adelante.

3.3. Sujetos obligados.

3.3.1. El asesor fiscal.

El asesor fiscal es cualquier persona física o moral, que dé asesorías en impuestos, y que elabore o sea colaborador en el diseño, venta, organización, administración e implementación de esquemas reportables a favor de terceros. (Artículo 197 Código Fiscal de la Federación).

Señala la exposición de motivos, que es un fin de la reforma que los asesores fiscales sean los obligados principales a revelar los esquemas reportables y serán considerados así los que sean residentes en México o en el extranjero, siempre que cuenten con un establecimiento permanente en el país, ya sea persona física o moral, de acuerdo con lo establecido por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que a continuación se transcribe:

“Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.” (Artículo 2 Ley del Impuesto Sobre la Renta)

De lo que se desprende que un establecimiento permanente es un lugar en donde se desarrolle ya sea de forma parcial o total, ya sea servicios o actividades empresariales, y pueden ser sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, entre otras.

Cabe señalar, los criterios sostenidos por los Tribunales Colegiados de Distrito respecto al establecimiento permanente se han pronunciado al siguiente tenor:

“ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. SU CONCEPTO PARA EFECTOS FISCALES, DE ACUERDO CON EL ARTÍCULO 5o., NUMERALES 1 A 3, DEL MODELO DE CONVENIO DE LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS. El establecimiento permanente es una condición necesaria para gravar los rendimientos obtenidos en el territorio de un Estado por las empresas no residentes en él. Así, el concepto de aquel que más aplicación ha tenido en los tratados internacionales, para efectos fiscales, es el estipulado en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), el cual ha sido seguido por el Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y por los distintos países que han suscrito estas modalidades de convenios. En este orden de ideas, el modelo citado en primer lugar, en el numeral 1 de su artículo 5o. define al establecimiento permanente como "un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad"; a su vez, sus numerales 2 y 3 prevén, respectivamente, que aquél comprende, en especial: a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres; y f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales, y que una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye un establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA
DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 378/2011. Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes "6", Unidad Administrativa encargada de la defensa jurídica del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 2 de febrero de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretario: Alfredo A. Martínez Jiménez." (Décima Época. Registro Digital 2000792. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tipo de tesis: Aislada. Fuente Semanario Judicial de la Federación, Libro VIII, Tomo 2, Mayo de 2012, materia administrativa, página 1920.)

De lo anteriormente transcrito, se desprende que el establecimiento permanente es un requisito para poder gravar los ingresos recibidos en un determinado territorio, de empresas que no son residentes en un país, es así, que el Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, ha sido el más aceptado a este respecto, pues define al establecimiento permanente, como el lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad, y describe además esencialmente lo ya señalado antes en el artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cabe aclarar, que el referido Convenio establece como condición para que sea considerado establecimiento permanente, que su duración sea mayor a un año.

El establecimiento permanente cobra relevancia, para los esquemas reportables, pues tienen relación con las fracciones I, V y VII del artículo 199 del Código Fiscal de la Federación y que se estudiará al momento de analizar las fracciones del referido artículo, esto es, aquellos esquemas que son susceptibles de reportarse al Servicio de Administración Tributaria.

Ahora bien, en términos del Título Sexto, De la Revelación de Esquemas Reportables, Capítulo Único, en su artículo 197 establece que el asesor fiscal que

se obliga es aquel que se considere residente en México, o en el extranjero, pero con establecimiento permanente en México, siempre que las actividades del asesor se desarrollen en el referido establecimiento, tendrá entonces la obligación de presentar ante el Servicio de Administración Tributaria, el correspondiente esquema reportable. Es así, que existirá la obligación de presentarlos si se obtiene un beneficio fiscal en México, sin importar el lugar en el que se tenga señalado el domicilio fiscal en términos del Código Fiscal de la Federación. (Artículo 197 del Código Fiscal de la Federación)

En el mismo orden de ideas señala el referido artículo, que, si varios asesores fiscales se encuentran obligados a la presentación de un esquema reportable, entonces bastará con que uno de ellos lo presente a nombre y por cuenta de todos ellos, sin embargo en ese caso, el asesor deberá expedir una constancia que le expida el Servicio de Administración Tributaria, que señale que se libera a los demás asesores fiscales, y en el caso de que sea una persona física el asesor y preste servicios de asesoría a una persona moral, no estará obligado a revelar, pero en este caso, será la persona moral la que deberá presentarlo. (Artículo 197 del Código Fiscal de la Federación)

El asesor que haya revelado un esquema reportable se encuentra obligado a proporcionar al contribuyente que asesore, el número de identificación del referido esquema y que será otorgado por el registro de dicho esquema ante el Servicio de Administración Tributaria. (Artículo 202 del Código Fiscal de la Federación)

Además, es una obligación de los asesores fiscales, presentar una declaración en el mes de febrero, y en esta se deben detallar, el nombre o razón social y el registro federal de contribuyentes a quienes haya brindado asesoría de esquemas reportables, y cabe señalar, que el multicitado artículo también refiere que si el contribuyente es un residente en el extranjero sin establecimiento

permanente en México, también se deberá incluir en la referida declaración, en la que además se detallara el país donde reside el contribuyente en comento. (Artículo 197 del Código Fiscal de la Federación)

El Servicio de Administración Tributaria llevará un registro de los referidos asesores con el fin de mantener un control y verificar el cumplimiento de sus obligaciones. Ejecutivo Federal. (2019). Iniciativa que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación. Gaceta Parlamentaria, 128.

3.3.2. Sanciones por incumplimientos a los asesores fiscales.

Una de las finalidades, de la reforma publicada en el 2019, que entró en vigor en el 2020, lo es, como ya se mencionó, que los principales sujetos obligados para la revelación de esquemas reportables sean los asesores fiscales, y en estos términos resulta necesario señalar en este apartado, cuáles son las sanciones que le serán aplicadas al asesor en caso de incumplir con sus obligaciones antes detalladas.

1.-La primera infracción se comete por no revelar un esquema reportable, revelarlo incompleto o con errores, así como realizarlo de forma extemporánea, y en este caso, aplicará el cumplimiento espontáneo y la sanción podrá ir de los \$55,480.00 a \$22,190,000.00, cantidad que fue actualizada recientemente mediante resolución miscelánea fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 5 de enero de 2022. (Artículos 82-A y 82-B del Código Fiscal de la Federación)

Cabe señalar, que el cumplimiento espontáneo se configura en términos del artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, cuando se cumple con las

obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados antes de que sea detectado dicho incumplimiento por las autoridades hacendarias, caso en el que los contribuyentes no se harán acreedores a ninguna sanción. (Artículo 73 del Código Fiscal de la Federación)

2.- Una infracción más se comete cuando no se revelan esquemas reportables generalizados que no hayan sido implementados y la sanción para esta va de \$16,640.00 a \$22,190.00. (Artículos 82-A y 82-B del Código Fiscal de la Federación)

3.- Por no proporcionar el número de identificación del esquema reportable a los contribuyentes que se asesoren, cuya multa irá de \$22,190.00 a \$27,740.00. (Artículos 82-A y 82-B del Código Fiscal de la Federación)

4.- Si el asesor fiscal no atiende el requerimiento de información adicional o manifestar falsamente que no cuenta con la información requerida respecto al esquema reportable, la sanción ira de \$110,950.00 a \$332,850.00. (Artículos 82-A y 82-B del Código Fiscal de la Federación)

5.- Si el asesor no expide alguna de las constancias a que se encuentra obligado, la sanción irá de \$27,740.00 a \$33,290.00. (Artículos 82-A y 82-B del Código Fiscal de la Federación)

6.- En caso de que el asesor no informe al Servicio de Administración Tributaria cualquier cambio que suceda con posterioridad a la revelación del esquema reportable o presente la información de forma extemporánea, salvo que se haga de forma espontánea, la siguiente información:

- Descripción detallada del esquema reportable y las disposiciones jurídicas nacionales o extranjeras aplicables.
- Una descripción detallada del beneficio fiscal obtenido o esperado.
- 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.

Para esta infracción el asesor fiscal será sancionado con una multa que puede ir de \$110,950.00 a \$554,750.00. (Artículos 82-A y 82-B del Código Fiscal de la Federación).

7.- Si el asesor no presenta 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 la sanción ira de \$55,480.00 a \$77,670.00. (Artículos 82-A y 82-B del Código Fiscal de la Federación)

3.4. El contribuyente como sujeto obligado.

El contribuyente es el sujeto pasivo de la obligación jurídica tributaria, y tiene el deber de dar, hacer y permitir o no permitir.

- 1.** Obligación de dar. - Entrega de dinero (relación tributaria, 31 fracción IV constitucional).

2. Obligación de hacer. - Que se encuentra regulada del artículo del artículo 18 al 32 G, del Código tributario.

3. Obligación de no hacer. - No cometer delitos y ni infracciones.

4. Permitir o tolerar las facultades de comprobación a la autoridad. Margarita Palomino Guerrero. M. (julio-diciembre de 2018). La obligación tributaria. Praxis de la justicia fiscal y administrativa. Revista de investigación jurídica, 24, 119-121.

El artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, establece el concepto de contribuyente, y son las personas físicas o morales que están obligadas a contribuir al gasto público conforme a las leyes fiscales respectivas, esto es, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Impuesto sobre Automóviles Nuevos, Impuestos al Comercio Exterior. (Artículo 1º del Código Fiscal de la Federación)

Además de lo señalado con anterioridad, cabe señalar que en materia fiscal existen muchas y muy diversas legislaciones que implican obligaciones para los contribuyentes, tales como leyes, reglamentos, reglas de carácter general como la resolución miscelánea, versión anticipada de las resoluciones misceláneas, acuerdos, criterios normativos y no vinculativos en materia de comercio exterior y aduanal, decretos, reglas generales de comercio exterior y versiones anticipadas de dichas reglas, además de tratados internacionales en materia fiscal y cuestiones relacionadas.

En atención a lo antes señalado, el portal del Servicio de Administración Tributaria, en su portal señala en esencia las siguientes obligaciones:

“1.- Inscripciones en el registro federal de contribuyentes, obligación que ahora se puede realizar con fedatarios públicos o en las oficinas del Servicio de Administración Tributaria que te correspondan por tu domicilio.

2.- La expedición de comprobantes fiscales.

3.- Presentar declaraciones y pagos mensuales y pagos anuales, así como declaración anual de los impuestos sobre la renta, al valor agregado y en su caso especial sobre producción y servicios, así como en su caso las retenciones del Impuesto sobre la renta o Impuesto al valor agregado.

4.- Presentar declaraciones informativas de operaciones con terceros

5.- Presentar declaraciones informativas anuales o en su caso declaración informativa múltiple.

6.- Retener impuestos y expedir el comprobante que corresponda, que puede ser considerado como constancia de retenciones.

7.- Formular estados de posición financiero e inventario de existencias.

9.- Determinar la utilidad fiscal y PTU de cada año.

10.- Llevar control de inventarios

11.- Presentar aviso por préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital recibidos.

12.- Presentar declaración informativa en su caso en el formato electrónico Multi-IEPS. Servicio de Administración Tributaria. 2022, 27 de febrero, <https://www.sat.gob.mx/consulta/64576/conoce-las-obligaciones>.

Además, a las señaladas en el portal del Servicio de Administración Tributaria agregaría algunas otras, como tener un domicilio fiscal y avisar sobre cualquier cambio realizado en él, llevar contabilidad, conservar contabilidad durante 10 ejercicios fiscales, presentar aviso de accionistas, activar el buzón tributario entre muchas otras, y la que ocupa el presente trabajo, las informativas sobre la revelación de esquemas reportables y las relacionadas con estas, que ya se han detallado con anterioridad.

Ahora bien, los contribuyentes se encuentran obligados a revelar esquemas, en los siguientes casos:

1.- Cuando el asesor fiscal no le proporcione el número con el que se identifica, de acuerdo con el Servicio de Administración Tributaria, el esquema reportable o en su caso no le señale que el esquema no es reportable. (Artículo 198 del Código Fiscal de la Federación)

2.- El contribuyente se encontrará obligado a reportar el esquema cuando lo haya diseñado, organizado, implementado y administrado. (Artículo 198 del Código Fiscal de la Federación)

3.- Cuando el contribuyente obtenga beneficios fiscales en México de un esquema reportable que haya sido diseñado, comercializado, organizado, implementado y administrado por persona diversa de las consideradas como asesores fiscales. (Artículo 198 del Código Fiscal de la Federación).

4.- Cuando el asesor fiscal sea residente en el extranjero y no tenga un establecimiento permanente en México, o en su caso, teniéndolo, las actividades

atribuibles a dicho establecimiento no sean las realizadas por el asesor fiscal. (Artículo 198 del Código Fiscal de la Federación)

5.- Cuando exista un impedimento legal para que el asesor fiscal revele el esquema reportable. (Artículo 198 del Código Fiscal de la Federación)

6.- Cuando el asesor y el contribuyente tenga un acuerdo, de que el contribuyente presentara el esquema. (Artículo 198 del Código Fiscal de la Federación)

3.4.1. Sanciones por incumplimientos en la revelación de esquemas reportables a los contribuyentes.

Las infracciones y sanciones a las que se hará acreedor el contribuyente, en caso de que su conducta encuadre en alguno de los seis puntos detallados, son la siguientes:

a).- El contribuyente que no revele un esquema reportable o lo revele de forma incompleta o con errores, señalando que se considerara incompleta si la falta de esa información o los datos incorrectos afecten sustancialmente el análisis del esquema reportable y la sanción a dicha conducta es que no se aplicará el beneficio fiscal previsto en el esquema reportable. (Artículo 82-C y 82-D del Código Fiscal de la Federación)

Además, se aplicará una sanción económica equivalente a una cantidad entre el 50% y el 75% del monto del beneficio fiscal del esquema reportable que se obtuvo o se esperó obtener en todos los ejercicios fiscales que involucra o

involucraría la aplicación del esquema. (Artículo 82-D del Código Fiscal de la Federación)

b).- Por no incluir el número de identificación del esquema reportable obtenido directamente del Servicio de Administración Tributaria o a través de un asesor fiscal en su declaración anual del ejercicio correspondiente y la sanción a esta conducta es una multa que irá de \$55,480.00 a \$110,950.00. (Artículo 82-C y 82-D del Código Fiscal de la Federación)

Las cantidades establecidas en el artículo 82-D del Código Tributario, fueron actualizada recientemente mediante resolución miscelánea fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 5 de enero de 2022.

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 y la sanción por dicha omisión será una multa que podrá oscilar entre los \$110,950.00 y \$388,330.00. (Artículo 82-C y 82-D del Código Fiscal de la Federación)

d).- El contribuyente comete una infracción si no informa al Servicio de Administración Tributaria cualquier cambio que suceda con posterioridad a la revelación del esquema reportable. (Artículo 82-C y 82-D del Código Fiscal de la Federación)

Asimismo, incurrirá en una infracción por informar de forma extemporánea la siguiente información:

- Descripción detallada del esquema reportable y las disposiciones jurídicas nacionales o extranjeras aplicables.
- Una descripción detallada del beneficio fiscal obtenido o esperado.
- 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.

Para las infracciones detalladas en este punto, el contribuyente será sancionado con una multa que puede ir de \$221,900.00 a \$2,219,000.00. (Artículo 82-C y 82-D del Código Fiscal de la Federación)

3.5. Clasificación de los esquemas reportables.

Los esquemas reportables son de reciente creación en México, sin embargo, no es así en otras partes del mundo, pues estos ya eran utilizados por otros países, pues como ya se señaló en el primer capítulo, surgieron como resultado de una reunión del grupo de los G-20 que se realizó en el 2012.

Ahora bien, una clasificación propuesta es la siguiente:

3.5.1. Esquemas partes relacionadas.

Se consideran esquemas de partes relacionadas, los que se detallan a continuación:

a).- La transmisión de activos intangibles, sean patentes o marcas, de los que sea difícil calcular su valor, lo que se podrá hacer de acuerdo a la guía de la OCDE, de no ser que existan comparables viables (Arriola, A. 2020).

b).- El uso de figuras jurídicas extranjeras cuyos beneficiarios no se encuentren designados al momento de su constitución, que incluso tenga relación con la evasión de tener un establecimiento permanente en México, en términos de la Ley del impuesto sobre la renta o los tratados para evitar la doble tributación (Arriola, A. 2020).

c).- La transmisión de un activo depreciado en su totalidad o en una parte y que pueda ser depreciado por una parte relacionada, y que esto incluya evitar la identificación del beneficiario efectivo de los ingresos o activos (Arriola, A., 2020).

d).- Utilización de mecanismos híbridos para efectuar pagos a cualquier parte relacionada cuyos ingresos estén sujetos a regímenes especiales preferentes, conocidos como paraísos fiscales (Arriola, A., 2020).

e).- Otorgar el uso o goce temporal de un bien, cuando el arrendatario a su vez lo otorgue a una parte relacionada, con la finalidad de generar gastos deducibles que disminuyan el impuesto a pagar (Arriola, A., 2020).

3.5.2. Esquemas de planeación corporativa.

En los esquemas de planeación corporativa, tenemos se encuentran los siguientes:

a).- Las reestructuraciones de empresas, en las que no haya una contraprestación por la transferencia de activos, funciones y riesgos, o cuando dicha utilidad gravable se reduzca la renta en un 20% o más (Arriola, A., 2020).

b).- Cuando se tengan pérdidas fiscales cuyo plazo para deducir esté por terminar en los términos de la Ley del Impuesto sobre la renta y se realicen operaciones para obtener utilidades a las cuales se les disminuyan dichas pérdidas para generar una deducción al contribuyente, incluyendo partes relacionadas (Arriola, A., 2020).

c).- Integrar operaciones relativas a cambios en la participación en el capital de las sociedades, incluyendo el involucrar operaciones relativas a reorganizaciones y reestructuras corporativas (Arriola, A., 2020).

d).- Integrar enajenaciones y aportaciones de bienes y activos financieros, incluyendo operaciones que involucren reembolsos de capital, o cuando se trate de operaciones financieras derivadas de otras diversas, en especial, las de mercancías, títulos valor o divisas y que se caractericen por estar referidas a un intermediario subyacente que no cotice en el mercado (Arriola, A., 2020).

e).- Evitar pagar el 10 % adicional en el caso de dividendos, una vez que se ha pagado el impuesto sobre renta corporativo (Arriola, A., 2020).

3.5.3. Esquemas de ética profesional.

a).-Que se celebre un acuerdo entre un contribuyente y su asesor fiscal, si éste incluye cláusula de confidencialidad, o que pacten un porcentaje del beneficio obtenido, o en su caso, que el asesor quede obligado a prestar un servicio cuando el esquema será revisado por la autoridad hacendaria (Arrioja, A., 2020).

3.5.4. Esquemas regulatorios.

En esta clasificación se pueden incluir los siguiente:

a).- Proponer la interpretación o aplicación de esquemas en los que se apliquen de forma parecida o igual, criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales publicados por el Servicio de Administración Tributaria (Arrioja, A, 2020).

b).- Proponer la interpretación o aplicación de las disposiciones fiscales en sentido contrario a lo previsto en los criterios normativos publicados por el Servicio de Administración Tributación (Arrioja, A., 2020).

c).- Evitar o disminuir el pago del impuesto sobre la renta por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, aportaciones de seguridad social mediante el uso de alguna subcontratación laboral o cualquier figura parecida (Arrioja, A., 2020).

Ahora bien, la Tercera resolución de modificaciones a la resolución miscelánea de 2020, detallada en el capítulo anterior se clasifica a los esquemas reportables en a). esquemas reportables generalizados, y b). esquemas reportables personalizados.

Los esquemas reportables generalizados, a aquellos que buscan materializarse de forma masiva a todo tipo de contribuyentes o un grupo específico de ellos, independientemente de que requieran alguna adecuación por más mínima que esta sea para adaptarse a la situación de un contribuyente diverso (Artículo 199 del Código Fiscal de la Federación).

Los esquemas reportables personalizados, son los que se diseñan, comercializan, organizan, implementan o administran para adaptarse a las circunstancias particulares de un contribuyente en específico (Artículo 199 del Código Fiscal de la Federación).

3.6. La planeación fiscal.

Al respecto, se señala que resulta innecesario realizar una distinción entre los términos evasión y elusión fiscal, ya que cualquier forma o procedimiento que sea utilizado para evitar el pago de impuestos o en su caso aminore la carga tributaria, tendrá el mismo resultado, la pérdida de ingresos públicos (García-Herrero, 2013).

Ahora bien, desde un punto de vista doctrinario, se encuentran aquellas conductas que son violaciones directas de la norma, esto es, aquellas que atentan directamente contra lo establecido en la ley, y por otro lado, tenemos a las violaciones indirectas u oblicuas, que son las conductas que no transgreden la ley, pero si el espíritu de ésta, y por último se encuentran aquellas conductas que respetan tanto la letra como el espíritu de la ley (Martínez Benítez, 2013).

Cabe señalar que existe un conflicto en la diferencia que existe entre los términos elusión y evasión fiscal o la noción abuso del derecho, conflicto que ha sido resuelto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea quien ha establecido

que los conceptos de evasión fiscal, fraude fiscal y abuso de la legislación tributaria, son distintos entre sí de forma sustancial, en función de la legislación de los Estados miembros de la Unión Europea, sin embargo, de forma general se asimila a las prácticas fraudulentas y como una agravio a los sistemas tributarios (Márquez, D. 2021).

A pesar de lo antes señalado, tampoco se desconoce la oportunidad que tienen los obligados tributarios para organizar su economía y en tal sentido tomar las decisiones que consideren prudentes y adecuadas al cumplir con sus obligaciones fiscales.

La economía de opción, es un término que se define de acuerdo a la teoría como "... la posibilidad de elección al alcance del obligado tributario en la organización de su estructura económica e impositiva, entre dos o más conductas necesariamente lícitas, válidas, reales, económicamente equivalentes y en donde no existe simulación negocial, no se comete fraude de ley y no se atenta contra el espíritu de la norma ni se persigue un resultado prohibido por ella (Márquez Lasso, 2021)" esto es, que el contribuyente, cumplan al pie de la letra con la ley y con la finalidad para la que fue creada, que no exista simulación de negocios.

La teoría antes señalada, se puede defender diciendo que lo que no esté expresamente prohibido por la ley, está permitido, es entonces que se crea un conflicto para el legislador, pues las conductas que no están descritas en la norma ni su consecuencia producen resultados no esperados, además, existen conductas que, aunque sean lícitas y hasta típicas en el derecho privado, pueden no serlo en el derecho tributario (Márquez, D. 2021).

3.7. Planeación fiscal agresiva.

Las planeaciones fiscales agresivas son un problema para los sistemas tributarios, y en general ha habido un conflicto, entre si estas son o no planeación fiscal, y si su proceder debe estar o no permitido, así como su aceptación, ya que existe un debate en determinar si son no una simple forma de evadir el pago de impuestos, para tales efectos resulta menester señalar los siguientes conceptos:

1. Planeación fiscal internacional, se define “como el sometimiento de cierto hecho, acto o negocio, a un plan que tiene en cuenta su trascendencia fiscal en los ordenamientos de dos o más estados” (Márquez, D. 2021).
2. Elusión fiscal, consiste en la no vulneración de ningún supuesto jurídico, pues la actuación del sujeto es estrictamente legal, sin embargo, no cumple con la finalidad de la norma jurídica, pues se puede obtener un beneficio mediante la utilización de estructuras atípicas y su objetivo es aminorar la carga tributaria (Márquez, D. 2021).

La OCDE define a la elusión fiscal como la actuación del sujeto, que tiene como objetivo reducir su carga tributaria mediante la utilización de estructuras formalmente conformes con la legalidad jurídica, pero en contradicción con la intención de la ley (Márquez, D. 2021).

3. Evasión fiscal se define como el comportamiento encaminado a la sustracción total o parcial de la obligación tributaria mediante la ocultación de ingresos o información. A diferencia del fraude fiscal, este lleva implícito una conducta punible penalmente, que se aplica a actos u omisiones considerados mucho más graves (Márquez, D. 2021).

4. Planeación fiscal agresiva, es la actuación que consiste en aprovechar los elementos técnicos de un sistema fiscal o la discordancia entre dos o más sistemas fiscales, con el único fin de bajar la imposición que se relaciona con el obligado tributario, lo que se logra mediante artífices y estructuras complejas de negocios indebidas (Márquez, D. 2021).

En atención a lo plasmado en el presente capítulo, y una vez precisados los conceptos fundamentales que se introdujeron en el Título Sexto, Capítulo Único, del Código Fiscal de la Federación, en el siguiente capítulo se realizará el estudio sobre la inconstitucional de la implementación de la declaración obligatoria en nuestro sistema jurídico, lo que se desarrollará a través de un análisis sistemático de la Constitución, la ley, la jurisprudencia, la doctrina y algunas de las ejecutorias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales Colegiados de Circuito.

CAPÍTULO IV

ANÁLISIS DE LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ESQUEMAS REPORTABLES

4.1. El asesor fiscal. Artículo 16 constitucional.

La seguridad jurídica es el conocimiento y la certeza que tienen los gobernados de qué es lo que se estipula en la ley como permitido o prohibido y cuáles son los procedimientos que deben llevar a cabo en cada caso, según lo establecido en la norma suprema y demás leyes secundarias que conforman el marco legal de un país (Bravo García & Mureddu Gilabert. 2019)

En materia fiscal, la definición de seguridad jurídica se torna más complicada, pues además de lo señalado en el párrafo anterior, la norma jurídica fiscal debe crear certidumbre en la relación jurídico-tributaria, en tal sentido, la norma debe de ser precisa en cuanto a su contenido, no debe tener ambigüedades ni contradicciones (Bravo García & Mureddu Gilabert. 2019).

En atención a esto, el derecho humano a la seguridad jurídica permite que el gobernado tenga conocimiento sobre lo prohibido y lo permitido en términos de la ley, cuáles son los procedimientos para seguir y cuáles son los requisitos que se deben de cumplir para poder llevarlos a cabo, lo que no ocurre en el caso que nos ocupa, toda vez que el artículo 197 del Código Fiscal de la Federación es impreciso y ambiguo en su contenido.

En tal sentido, el referido artículo 197 establece que los asesores fiscales, son cualquier persona física o moral, que realice asesoría fiscal ya sea a través de su diseño, comercialización, organización, implementación o administración de un

esquema reportable (Artículo 197 del Código Fiscal de la Federación), sin embargo, además del concepto detallado en la reciente reforma, sobre lo que debe ser considerado un asesor fiscal, no existe un concepto más detallado, incluso en la jurisprudencia no se ha definido dicho término, lo que genera inseguridad jurídica al gobernado, y se contrapone a lo dispuesto por el artículo 5º constitucional, que establece que a ninguna persona se le podrá impedir que se dedique a la profesión que le acomode siempre y cuando, ésta sea lícita, y además establece el referido artículo que cada entidad federativa deberá determinar cuáles son las profesiones que requieren título para su ejercicio.

El concepto antes señalado, utiliza conceptos genéricos tales como: a) diseño, b) comercialización, c) organización, d) implementación; y e) administración, sin embargo no detalla a que se refiere cada uno de ellos, tampoco señala, que para ser asesor fiscal, se debe contar con algún título profesional o cédula para realizar las supuestas actividades descritas y en México no existe una profesión expresa de asesor fiscal, esto nos da como resultado que cualquier persona pueda realizar las señaladas actividades que además no son precisas en cuanto a su contenido.

En tal sentido, podemos descomponer el término “asesor fiscal” para determinar su significado, y en primer lugar se señala lo apuntado por la Real Academia de la Lengua Española, que define al asesor como el letrado, que por razón de oficio, debe aconsejar o ilustrar con su dictamen a un juez lego (Real Academia Española. 2022) y fiscal, que se refiere a lo perteneciente o relativo al fisco o al oficio de fiscal (Real Academia Española. 2022), lo que nos llevaría a definir al “asesor fiscal” como aquel letrado que aconseja en lo que es perteneciente o relativo al fisco, sin embargo, dicho concepto resulta impreciso para efectos de lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, pues resultaría necesario precisar el concepto y sus alcances, así como determinar si es o no necesaria una cédula o título profesional para su ejercicio, considerando además que dicha profesión no existe en nuestro país, por lo que un asesor fiscal, sólo podría formarse a través de

la experiencia profesional, posiblemente las profesiones que más se acercarían a este tipo de asesorías, son los abogados y los contadores públicos, pero en todo caso, no cualquiera podría dar este tipo de asesorías pues como muchas otras materias, se requiere cierto grado de especialización y experiencia profesional, lo que también sería en beneficio de los contribuyentes asesorados que evitarían ser engañados por supuestos “asesores fiscales”, que incluso les podrían proponer esquemas fraudulentos o de cualquier otra naturaleza, y de su concepto establecido en el Código Tributario, no es posible determinar quiénes pueden ser considerados asesores fiscales.

En atención a lo anterior, sería incluso necesario determinar en qué forma se podría ostentar alguna persona como “asesor fiscal”, y en tal sentido convertirse en sujeto obligado en términos del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, ya sea que pudiera ser mediante un examen para la obtención de algún tipo de patente, como se utiliza en el caso de los Notarios Públicos, o mediante la obtención de alguna certificación, renovable cada cierto tiempo, como en el caso de los Contadores Públicos Certificados, de tal forma que los asesores fiscales se pudieran identificar plenamente ante cualquier contribuyente o ante la propia autoridad.

El artículo 200 establece como único requisito que el esquema reportable debe contener el nombre o denominación en caso de que sea una persona moral del asesor fiscal así como su registro federal de contribuyentes, y esa es toda la información que solicita la legislación al respecto, por lo que resulta claro que cualquier tipo de persona e incluso una persona moral puede ser asesor fiscal, lo cual genera incertidumbre a los contribuyentes, pero también genera incertidumbre respecto a quien debe o no reportar esquemas con el carácter de asesor fiscal.

En todo caso, la prestación de una asesoría fiscal, debería de tener como sustento un contrato de prestación de servicios, regulado por la teoría de las obligaciones, que permita tanto al contribuyente como al asesor fiscal acreditar ante la autoridad hacendaria la prestación de este tipo de asesorías, sin embargo, en ningún momento la ley exige como un requisito acreditar el nexo entre la prestación del servicio y la contraprestación, lo que podría generar que cualquier contribuyente detallara el nombre de un supuesto asesor fiscal que supuestamente estaba obligado a reportar un esquema y no lo hizo así a criterio del contribuyente.

Es así, como se debería regular expresamente en el Código Fiscal o incluso crear un reglamento de asesores fiscales, el cual existe en España y en donde nos llevan un largo tramo de ventaja, pues incluso el Tribunal Constitucional Español, ya ha definido lo que debe ser considerado como asesor fiscal, y distinguiéndolo del asesor, “el asesor es tan sólo quien aconseja, quien ilustra el parecer, o si se quiere, quien con sus conocimientos especializados completa la formación del recto criterio ajeno, sin el más mínimo atributo de suplencia en la manifestación de voluntad del asesorado” (Tribunal Constitucional Español. 22 enero 1993) y a la parte fiscal, como “en el asesoramiento jurídico o económico y contable que pueda necesitar el contribuyente para el correcto cumplimiento de sus deberes fiscales” (Tribunal Constitucional Español. 4 abril 2022).

En tal sentido, el asesor fiscal, tiene como funciones en términos generales, orientar al contribuyente, con relación a decisiones que repercuten directamente en su economía sobre las distintas medidas que pueden tomar para obtener algún beneficio fiscal, así como proporcionarle asistencia técnica en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales e incluso defensa jurídica, la cual podría únicamente ser prestada por un abogado que además tuviera el carácter de asesor fiscal.

Al respecto se detallan algunas de las que se podrían considerar como parte de las actividades de un asesor fiscal:

1.- El asesor fiscal deberá identificarse y acreditar los conocimientos necesarios para brindar la asesoría pretendida.

2.- El asesor fiscal deberá firmar el contrato de prestación de servicios en los términos de la legislación civil federal o la aplicable a cada entidad federativa, que detalle con precisión cuáles serán los servicios prestados y el monto de la contraprestación obtenida.

3.- El asesor fiscal deberá analizar la situación fiscal y contable del contribuyente a fin de encontrarse en aptitud de proporcionarle la asesoría fiscal correspondiente.

4.- El asesor fiscal deberá proponer al contribuyente la mejor forma de cumplir con sus obligaciones fiscales y de contabilidad.

5.- El asesor fiscal, también deberá brindar al contribuyente el consejo necesario a efecto de realizar todas aquellas acciones de tipo administrativo, mercantiles, civiles o de cualquier otra naturaleza que pudiera tener injerencia en el ámbito tributario.

6.- El asesor fiscal deberá operar siempre bajo los principios de buena fe y ética profesional.

7.- El asesor fiscal sólo deberá proponer al contribuyente aquella planificación que sea adecuada a su giro comercial.

8.- El asesor fiscal deberá informar al contribuyente sobre las implicaciones fiscales de contratos de tipo civil o mercantil.

9.- El asesor fiscal, además podrá en caso de así haberlo previsto en el contrato de prestación de servicios correspondiente, cumplir ante la autoridad hacendaria obligaciones, como la presentación de las declaraciones definitivas o provisionales, cumplimientos a requerimientos, contestación a cartas invitación.

10.- El asesor fiscal deberá brindar asesoría al contribuyente en caso de que se ejerza en su domicilio fiscal, alguna de las facultades de comprobación establecidas en el Código Fiscal de la Federación.

11.- El asesor fiscal deberá informar sobre las posibles sanciones administrativas o penales en caso de incumplimiento de obligaciones fiscales.

12.- El asesor fiscal deberá aconsejar o en su caso resolver al contribuyente en caso de posibles eventualidades fiscales.

13.- El asesor fiscal deberá registrar cualquiera de los esquemas que pudieran considerarse como reportables en términos del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación.

14.- El asesor fiscal podrá llevar a cabo auditorías a los contribuyentes o participar como perito en procedimientos judiciales.

15.- El asesor fiscal siempre deberá informar al contribuyente sobre las implicaciones fiscales, civiles, penales, administrativas de cualquier estrategia propuesta.

Por lo que se refiere a la correcta definición y delimitación de las actividades del asesor fiscal, constituyen seguridad jurídica para el ejercicio de su profesión, pues la regulación estipulada en el Título Sexto del Referido Código Fiscal de la Federación, en los términos aquí desarrollados no se encuentra perfectamente definida en el artículo 197 y demás correlativos, y su indebido cumplimiento le podría generar sanciones excesivas para las cuales además no hay parámetro alguno.

En ocasiones, seguramente resultará imposible para el asesor fiscal determinar los efectos de alguna posible estrategia o esquema, en otras, podrían no ser directamente los asesores fiscales quienes estuvieron involucrados en los términos del 197 del Código Fiscal de la Federación, incluso pudieran tener relación con otro tipo de actos jurídicos tales como contratos, asambleas, cualquier acto realizado ante fedatario público, compraventas, elaboración de dictámenes, emisión de facturas, realización de pagos o algún otro tipo de actividad que pudiera tener relación con algún esquema reportable, sin tener conocimiento de esto.

En atención a lo antes señalado el artículo 197 del Código Fiscal de la Federación transgrede lo dispuesto por el artículo 16 constitucional y el derecho humano a la seguridad jurídica ya detallado con anterioridad, toda vez que resulta impreciso y ambiguo en cuanto a su contenido y provoca con ello incertidumbre en

la relación jurídico-tributaria del asesor fiscal como sujeto obligado de la norma, por los motivos antes expuestos.

4.2. El secreto profesional. Artículos 5º y 16 constitucional.

El artículo 5º constitucional establece el derecho humano de toda persona a dedicarse a la profesión que le acomode, y la Ley reglamentaria de dicho artículo constitucional establece en su artículo 36 lo siguiente:

“ARTICULO 36.- Todo profesionista estará obligado a guardar estrictamente el secreto de los asuntos que se le confíen por sus clientes, salvo los informes que obligatoriamente establezcan las leyes respectivas (Ley reglamentaria del artículo 5º constitucional. 2022)

De lo que se desprende que todo profesionista debe preservar aquello que le es confiado por un cliente, excepto si les es requerida información por alguna autoridad. Por su lado el artículo 2590 del Código Civil Federal que establece lo siguiente:

“Artículo 2590.- El procurador o abogado que revele a la parte contraria los secretos de su poderdante o cliente, o le suministre documentos o datos que lo perjudiquen, será responsable de todos los daños y perjuicios, quedando, además, sujeto a lo que para estos casos dispone el Código Penal” (Código Civil Federal. 2022)

Al tenor de lo antes transcrito, se observa que aquel procurador que revele secretos a la parte contraria datos que le hayan sido proporcionados por su cliente,

será responsable de los daños y perjuicios, entendiendo por los primeros, la pérdida que sufre el consumidor en su patrimonio por la falta de cumplimiento o cumplimiento deficiente de la obligación, mientras que el perjuicio es dejar de ganar cualquier beneficio que se debería de haber ganado si la obligación se hubiera cumplido en tiempo y forma (Código Civil Federal. 2022).

Por lo que se refiere a la materia penal, son aplicables al secreto profesional los artículos transcritos a continuación:

Artículo 211.- La sanción será de uno a cinco años, multa de cincuenta a quinientos pesos y suspensión de profesión en su caso, de dos meses a un año, cuando la revelación punible sea hecha por persona que presta servicios profesionales o técnicos o por funcionario o empleado público o cuando el secreto revelado o publicado sea de carácter industrial (Código Penal Federal. 2022).

Artículo 211 Bis.- A quien revele, divulgue o utilice indebidamente o en perjuicio de otro, información o imágenes obtenidas en una intervención de comunicación privada, se le aplicarán sanciones de seis a doce años de prisión y de trescientos a seiscientos días multa (Código Penal Federal. 2022).

De la anterior transcripción se desprende que la pena de prisión puede ir de uno a cinco años y en su caso, la suspensión de la profesión hasta por un año, en caso de que el que divulgue información sea el prestador de un servicio profesional, que sería el que aplicaría al caso que nos ocupa, toda vez, que en el caso de los esquemas reportables nos encontramos ante la prestación de un servicio, para el

cual debe mediar el contrato correspondiente en los términos precisados en el punto inmediato anterior.

Por otro lado, el Código Nacional de Procedimientos Penales establece en su artículo 362, lo siguiente:

“Artículo 362. Deber de guardar secreto.

Es inadmisble el testimonio de personas que, respecto del objeto de su declaración, tengan el deber de guardar secreto con motivo del conocimiento que tengan de los hechos en razón del oficio o profesión, tales como ministros religiosos, abogados, visitantes de derechos humanos, médicos, psicólogos, farmacéuticos y enfermeros...

...

No obstante, estas personas no podrán negar su testimonio cuando sean liberadas por el interesado del deber de guardar secreto. En caso de ser citadas, deberán comparecer y explicar el motivo del cual surge la obligación de guardar secreto y de abstenerse de declarar (Código Nacional de Procedimientos Penales. 2022)

De lo que se desprende que si bien en el artículo 197 no establece si los asesores fiscales deberán tener alguna profesión en específico, es posible, considerar que un asesor fiscal pudiera ser un abogado, por lo que la aplicación del artículo antes transcrito sería de carácter obligatorio para el mismo, y en cuyo caso, se podría ver impedido para proporcionar información que a su vez le fue proporcionada por un cliente.

Ahora bien, el artículo 197, señala lo que a la letra se transcribe:

“Artículo 197.- ...

La revelación de esquemas reportables de conformidad con este Capítulo no constituirá una violación a la obligación de guardar un secreto conocido al amparo de alguna profesión (Código Fiscal de la Federación. 2022).

De lo que se desprende, que en caso de que el asesor fiscal se encuentre en el supuesto normativo, no se considerara como una violación al secreto profesional, sin embargo, el mismo artículo señala que en caso de que el asesor fiscal determine que se encuentra impedido para informar a la autoridad hacendaria sobre algún esquema que genere beneficios pero que no sea reportable en términos del mismo Código (artículo 199) o definitivamente exista algún otro impedimento para realizar el reporte, en tal caso, deberá expedir una constancia mediante las cuales detalle el o los motivos por los que considera que no debe reportar cierta información, lo que resulta inconstitucional y violatorio al derecho humano de seguridad jurídica, ya que la norma jurídica fiscal debe crear certidumbre en la relación jurídico-tributaria, en tal sentido, la norma debe de ser precisa en cuanto a su contenido, no debe tener ambigüedades ni contradicciones (Bravo García & Mureddu Gilabert. 2019), y en el caso que nos ocupa, no detalla cuales pueden ser los impedimentos que puede hacer valer un asesor fiscal, dejándolo en estado de indefensión ante tal omisión de la ley, pues en caso, de que la autoridad de forma totalmente discrecional determinara que el impedimento hecho valer por el asesor fiscal no es suficiente para informar a la autoridad hacendaria que tiene algún tipo de impedimento para reportar un esquema de aquellos detallados en el artículo 199 del Código Tributario, podría hacerse acreedor incluso a una sanción por un monto actualizado a enero de 2022, de hasta \$22,190,000.00, multa que además de ser excesiva, lo que se estudiará en un punto diverso más adelante, resulta totalmente violatorio al derecho humano de seguridad jurídica.

Sin perjuicio de lo manifestado con anterioridad, también es importante resaltar que al referirse a los impedimentos no se detalla si los impedimentos pueden ser éticos con relación al secreto profesional, materiales, ya que pudiera ser que cierta información no estuviera a su alcance o disposición o incluso no le fuera proporcionada por cualquier motivo al asesor fiscal por parte del cliente, en cuyo caso, existiría un válido impedimento material, pero insuficiente para la autoridad hacendaria, y que probablemente provocaría la imposición de alguna sanción al asesor fiscal, por causas totalmente ajenas a él.

Asimismo, resulta menester detallar que en todo caso la obligación del asesor fiscal de presentar esquemas reportables ante la autoridad hacendaria se puede ver impedida por acuerdos de confidencialidad, que pudieran ser pactados por las partes en el contrato de prestación de servicios profesionales que se generase para la atención de algún cliente en términos de la Ley federal de protección de datos personales en posesión de los particulares, dentro de los que se encuentran nombre completo, domicilios, teléfonos, datos patrimoniales y financieros, industriales, patentes, entre muchos otros, y que en su artículo primero señala que dicha ley se emitió con la finalidad de proteger el derecho a la privacidad y a la autodeterminación informativa de las personas (Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de Particulares. 2022), información respecto de la cual se tendría que informar por el asesor fiscal a la autoridad hacendaria, y que se incurriría a violación de la Ley de protección de datos personales.

Es así, que en los casos en que el asesor fiscal se ve obligado a reportar esquemas de terceros, podría incurrir en una violación al derecho humano a la privacidad que se puede definir como aquél que tiene todo individuo a separar aspectos de su vida privada del escrutinio público (Ferrer Mac-Gregor et al., 2013),

y en el caso que nos ocupa, es precisamente lo que no se protege a través de la obligación que se le impone al asesor fiscal en el Código Tributario.

Ahora bien, el derecho a la privacidad se divide teóricamente en dos partes:

a).- El derecho a aislarse de todo, esto es, familia, comunidad, estado; y

b).- El derecho a controlar la información de uno mismo incluso después de que sea divulgada, lo que le permite a todas las personas intervenir en la sociedad, pero sin renunciar a la información personal que quieran mantener como privada (Ferrer Mac-Gregor et al., 2013).

Es en el último de los mencionados donde nace el derecho a la protección de datos personales, establecido fundamentalmente en el artículo 16 constitucional, en la parte que se refiere a que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de una autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 2022), por lo que el derecho a la privacidad se ve reflejado en el derecho de cada individuo de decidir sobre la disposición de su persona, sus documentos y sus datos en general y el Estado tiene la obligación de establecer las medidas necesarias para proteger este derecho, y en el caso que nos ocupa, el Código Fiscal se introduce en la esfera del gobernado, es decir, el asesor fiscal para obligarlo a proporcionar información de terceros y que trasgrede el secreto profesional.

Además de lo antes señalado, en caso de incumplimiento a obligaciones de tipo contractual, resultaría en una demanda de tipo civil o mercantil, dependiendo

de la naturaleza de la demanda, por lo que el asesor fiscal podría ser condenado al pago de daños y perjuicios por violar un acuerdo de confidencialidad.

Una más de las consecuencias legales que puede enfrentar el asesor fiscal, es a un procedimiento ante el Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos, por la violación de protección de datos personales de terceros, lo que le podría ocasionar un detrimento económico, pues las sanciones van de 100 a 320,000 unidades de medida actualizada que para el año 2022 es de \$96.22 (INEGI. 2022). Recuperado de <https://www.inegi.org.mx/temas/uma/>, que equivale a multas de \$9,622.00 a \$30,790,400.00, esto independientemente de las sanciones que impone el Código Fiscal de la Federación, lo que resulta excesivo y que lo deja en completo estado de indefensión jurídica, ya que si incumple con la autoridad hacendaria en aras de proteger el secreto profesional, ésta le sancionara con una multa de hasta \$22,190,000.00, y si cumple con la presentación de los esquemas reportables, se puede enfrentar a un procedimiento por violación de protección de datos personales y hacerse acreedor a una sanción de hasta \$30,790,400.00, por lo que el asesor queda en una posición muy comprometida que indudablemente transgrede su derecho humano a la seguridad jurídica, y su derecho humano a la protección de su privacidad o de terceros.

Al respecto se han pronunciado los Tribunales Colegiados de Circuito, señalando en la tesis de la novena época, con número de registro 168790 publicada en el semanario judicial de la federación y su gaceta, tomo XVIII, septiembre de 2008, de rubro, “Secreto Profesional. Dispensa de la obligación de rendir testimonio sobre hechos de terceros”, que esencialmente señala que algunas profesiones se encuentran relacionadas con el derecho a la intimidad, entre otros, contadores y abogados, quienes tienen la restricción de divulgar información de clientes que les hayan proporcionado información en el ejercicio de su profesión, en cuyo caso el profesionista no puede ser obligado a rendir testimonio de la información antes referida, salvo que la persona que se la haya proporcionado sea el propietario de

dicha información (I.3o.C.698 C. Tribunales Colegiados de Circuito y su Gaceta. T. XXVIII. Septiembre de 2008. p. 1411)

El artículo 197 también obliga al asesor fiscal a presentar una declaración informativa ante el Servicio de Administración Tributaria, con nombre, domicilio, registro federal de contribuyentes de aquellos clientes a los que haya proporcionado asesoría fiscal con relación a los esquemas reportables, lo que también resulta en una violación del secreto profesional.

En conclusión, se señala que si bien es cierto la autoridad hacendaria puede verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes con la finalidad de evitar la evasión o el fraude fiscal, también lo es que no puede hacerlo transgrediendo los derechos humanos de los sujetos obligados en términos de la norma, pues esto transgrede lo dispuesto por el artículo 16 constitucional y el derecho humano a la privacidad y al libre ejercicio de la profesión de los asesores fiscales, por los motivos antes expuestos.

4.3. Las multas. Artículo 22 constitucional.

El artículo 22 constitucional establece que están prohibidas las multas excesivas y consagra el principio de proporcionalidad en las sanciones, por lo que el Estado no puede imponer sanciones desproporcionales, ya que las multas deben ajustarse al grado de afectación de los bienes protegidos, y este principio aplica desde el momento en que el legislador hace la ley hasta el momento en que se aplica y ejecuta por la autoridad correspondiente (Suprema Corte de Justicia de la Nación, Pleno, Undécima época. Registro 30013).

Cabe señalar que, si bien este artículo se refiere a materia penal, ya ha resultado el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que su alcance protege también la imposición de sanciones en otras ramas de derecho, como lo es en el caso que nos ocupa, el derecho administrativo (Suprema Corte de Justicia de la Nación, Pleno, Undécima época. Registro 30013).

Las sanciones administrativas son similares a las penales, pues ambas sanciones son una reacción del Estado ante cualquier conducta que se supone antijurídica, ya sea que esta sea impuesta por una autoridad administrativa o por un tribunal jurisdiccional, lo que esencialmente constituye una diferencia jurídico-material entre ambas sanciones (Suprema Corte de Justicia de la Nación, Pleno, Undécima época. Registro 30013).

Es así, que conforme al artículo 22 de la Constitución Federal, una sanción no debe ser genérica, absoluta y aplicable a la generalidad, sino que, por el contrario, atendiendo a cada caso en particular, con base en el daño al bien jurídico tutelado, los operadores jurídicos deben tener la facultad de individualizarlas (Suprema Corte de Justicia de la Nación, Pleno, Undécima época. Registro 30013).

Ahora bien, también ha determinado el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante las tesis jurisprudenciales P./J. 9/95 y P./J. 10/95 (P./J. 9/95. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. T. II. Julio de 1995. p. 5) que la sanción debe ser individualizada tomando en consideración lo siguiente:

a) La correspondencia entre la cuantía de la multa y las condiciones económicas del infractor; y

b) La gravedad de la falta cometida.

- c) La intención de causar el daño al incurrir en una conducta prohibida.
- d) La reincidencia en caso de que exista.

Si la autoridad administrativa no considera los elementos antes señalados al momento de terminar el monto de una sanción, el resultado, será la imposición de una sanción excesiva, contraria al artículo 22 constitucional.

Ahora bien, en el caso que nos ocupa se observan dos inconstitucionalidades distintas que tienen su origen en la violación al derecho humano consagrado en el artículo 22 constitucional, una con la no imposición de penas excesivas, y otra con la falta de información en la norma jurídico-tributaria para la individualización de las sanciones que ya han sido definidos con anterioridad, por lo que resulta necesario que se divida el análisis en dos puntos.

4.3.1. Imposición de sanciones excesivas. Multas para el asesor fiscal.

Los artículos 82 A y 82 B del Código Fiscal de la Federación establecen las infracciones y las sanciones (actualizadas mediante resolución miscelánea fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 5 de enero de 2022) que serán impuestas al asesor fiscal con relación a las obligaciones relacionadas con la revelación de esquemas reportables, que a continuación se describen:

a).- Si el asesor fiscal no revela un esquema reportable, puede generar una infracción que va de \$55,480.00 a \$22,190,000.00.

b).- Revelar un esquema de forma incompleta o con errores, lo que puede generar un resultado incorrecto que afecte sustancialmente el esquema revelado,

puede generar una infracción para el asesor fiscal que va de \$55,480.00 a \$22,190,000.00

c).- Revelar un esquema fuera de los plazos establecidos en el Código Fiscal, esto es, que en términos del artículo 73 el esquema se revele después de que debió realizarse y que la autoridad fiscal detecte el incumplimiento, lo que genera una multa para el asesor fiscal que va de \$55,480.00 a \$22,190,000.00

Cabe señalar que, los plazos establecidos para su presentación es de treinta días siguientes a aquel en que se comercialice por primera vez, para lo cual bastará con que se haga del conocimiento de un tercero la existencia del esquema, esto es, de acuerdo con la redacción del artículo 201 del Código Fiscal de la Federación no resulta necesario que se haya dado a conocer el contenido del esquema, basta con informar sobre su existencia a un tercero, lo que resulta en transgresión del derecho humano a la seguridad jurídica, y además, no implicaría ninguna transgresión a la norma que obliga al reporte de los esquemas que pueden generar algún beneficio fiscal.

d).- No revelar un esquema reportable generalizado² que no haya sido implementado a través de la declaración informativa correspondiente, lo que podría generar una multa, que va de \$16,640.00 a \$22,190.00.

Esto es, podría realizarse un esquema sin que este se utilice, y aún así el asesor fiscal tendría la obligación de reportarlo, lo cual transgrede una vez más el derecho humano a la seguridad jurídica, ya que un esquema que no es utilizado no

² Esquemas generalizados son aquellos que buscan materializarse de forma masiva a todo tipo de contribuyentes o un grupo específico de ellos, independientemente de que requieran alguna adecuación por más mínima que esta sea para adaptarse a la situación de un contribuyente diverso.

tiene efecto legal alguno, por lo que no debería resultar obligatorio reportarlo, pues el asesor fiscal no se ubicaría en el supuesto normativo, por lo que no estaría incumpliendo la obligación establecida en la ley.

e).- No proporcionar el número de identificación del esquema reportable a los contribuyentes que pretendan utilizarlo, cabe señalar, que el Servicio de Administración Tributaria, asignará un número de identificación a cada esquema reportable revelado, lo que puede generar una sanción para el asesor fiscal que va de \$22,190.00 a \$27,740.00.

f).- En términos del artículo 201 del Código Fiscal el Servicio de Administración Tributaria, puede requerir información adicional al asesor fiscal y para dar cumplimiento se tendrá un plazo máximo de 30 días, y si dicho requerimiento no es contestado, se da contestación incompleta o se realiza el cumplimiento fuera del plazo establecido, la autoridad hacendaria procederá a imponer una multa al asesor fiscal que puede ir de \$110,950.00 a \$332,850.00.

Es importante señalar que, si no se cuenta con la información, se deberá presentar un escrito mediante el cual se manifieste bajo protesta de decir verdad que no se cuenta con dicha información, lo que implica en términos del artículo 247 del Código Penal Federal, en caso de declarar con falsedad ante autoridad distinta de la judicial, esto ameritará una sanción para el asesor fiscal que puede ir de 4 a 8 años de prisión, y multa de 100 a 300 unidades de medida actualizada (Código Penal Federal. 2022), sin embargo, como ya se ha mencionado con anterioridad, podría ser que el asesor fiscal tuviera un impedimento material o de cualquier otro tipo para no dar cumplimiento, pero la decisión de la imposición de una sanción de si el impedimento es o no suficiente, quedaría a discreción de la autoridad hacendaria, ya que la ley no es clara en cuanto a esto se refiere.

g).- El artículo 197 establece en su séptimo párrafo que el asesor fiscal tiene la obligación de expedir constancias en caso de que realice un esquema genere beneficios fiscales, pero no sea de aquellos que se encuentran detallados en el artículo 199, para lo cual contará con un plazo de 5 días siguientes a aquel en que se haga del conocimiento del contribuyente el referido esquema, si no lo hace, el asesor fiscal se hará acreedor a una multa que va \$27,740.00 a \$33,290.00.

h).- En caso de que el asesor fiscal realice un esquema de aquellos que se deben reportar, y realice algún cambio con posterioridad a su aviso al Servicio de Administración Tributaria, deberá reportar el cambio generado, en un plazo de 20 día siguientes a aquel en que se realizó la modificación, y en caso de no hacerlo así se hará acreedor a una multa que va de \$110,950.00 a \$554,750.00.

i).- El asesor fiscal tiene la obligación de presentar una declaración informativa en el mes de febrero de cada ejercicio fiscal, que deberá contener el nombre y el registro federal de contribuyentes de todos aquellos contribuyentes a los que se le prestó un servicio profesional con relación a los esquemas reportables.

Asimismo, señala el Código Tributario, que en caso de que el contribuyente asesorado sea un residente en el extranjero que no tenga establecimiento permanente en el país, se deberá incluir en la declaración informativa cualquier información que ayude a la identificación y ubicación del contribuyente asesorado.

En caso de que el asesor fiscal no presente la declaración informativa a que se refiere este inciso, se podrá hacer acreedor a una multa de va de \$55,480.00 a \$77,670.00.

4.3.2. Imposición de sanciones excesivas. Multas al contribuyente.

Los artículos 82 C y 82 D del Código Fiscal de la Federación establecen las infracciones y las sanciones (actualizadas mediante resolución miscelánea fiscal publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 5 de enero de 2022) que serán impuestas al contribuyente con relación a las obligaciones relacionadas con la revelación de esquemas reportables, que a continuación se describen:

a).- En caso de que el contribuyente no revele un esquema reportable, lo revele incompleto o con errores, no se le aplicará el beneficio fiscal que se pretendía obtener mediante éste, y se hará acreedor a una multa que irá del 50% al 75% del beneficio fiscal que le hubiera otorgado en caso de que hubiera utilizado dicho esquema.

b).- Los contribuyentes se encuentran obligados a detallar el número que identifique un esquema reportable, ya sea que le haya sido proporcionado por un asesor fiscal o por el Servicio de Administración Tributaria, en la declaración anual (persona física o moral) que se aplicará el beneficio fiscal derivado de la utilización de un esquema reportable, ya sea una o varias declaraciones, esto es, todo el tiempo que se genere un beneficio fiscal por el referido esquema.

Si el contribuyente no detalla el número que identifique el esquema reportable en su o sus declaraciones anuales, se hará acreedor a una multa que va de \$55,480.00 a \$110,950.00

c).- Si el contribuyente no da cumplimiento a un requerimiento de información adicional realizado por el Servicio de Administración Tributaria, contesta de forma incompleta, fuera del plazo que se le concede, que es de 30 días siguientes a aquel

en que se le notifique el requerimiento, o declara con falsedad, ser hará acreedor a una multa que va de \$110,950.00 a \$338,330.00.

Cabe señalar que, al igual que en el caso de las multas impuestas a los asesores fiscales, si el contribuyente declara con falsedad, en términos del artículo 247 del Código Penal Federal, ser podría hacer acreedor a una sanción que va de 4 a 8 años de prisión, y multa de 100 a 300 unidades de medida actualizada (Código Penal Federal. 2022).

d).- En caso de que el contribuyente no informe al Servicio de Administración Tributaria de cambios que se realicen al esquema una vez que este se haya reportado ante el Servicio de Administración Tributaria, o se informe fuera de plazo en los caso de las fracciones VI, VII y VIII del artículo 200 que establecen:

“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 (Código Fiscal de la Federación. 2022)

En tal caso el contribuyente se hará acreedor a una multa que va de \$221,900.00 a \$2,219,000.00.

Ahora bien, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (P./J. 9/95. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. T. II. Julio de 1995. P. 5) en la jurisprudencia de rubro “Multa excesiva. Concepto de., ha determinado que una multa es excesiva cuando se dan los siguientes supuestos:

- a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; y en el caso que nos ocupa, las multas detalladas en los incisos anteriores, tanto para el asesor fiscal como para el contribuyente, dependiendo de la infracción y del sujeto obligado, pueden ir de \$16,640.00 a \$22,190,000.00, siendo ésta última la más alta por lo que se refiere a los esquemas reportables, que como se ha detallado antes, es para el asesor fiscal, quien pudiera ser alguien con conocimientos sobre la materia fiscal, ya que la ley ni siquiera solicita un título específico para serlo, y considerando que el salario mínimo diario en nuestro país \$172.87 pesos diarios (Comisión Nacional de Salarios Mínimos. 1 diciembre 2021) y el salario del presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es de \$4,750,633.79 pesos anuales (Plataforma Nacional de Transparencia. Octubre 2022) que es uno de los salarios mejores pagados en la Administración Pública del país, entonces ¿cuánto debería ganar un prestador de servicios profesionales para poder pagar una multa por la cantidad de \$22,190,000.00? es posible que ni siquiera el ministro presidente tuviera la posibilidad económica de pagar una multa de esa magnitud, por lo que al imponer una sanción así al asesor fiscal sería a todas luces una transgresión del derecho humano a la no imposición de penas excesivas establecido en el artículo 22 constitucional.

- b) Asimismo, en términos de la jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación antes detallada, una pena es excesiva cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable, que además de tener íntima relación con lo señalado en el inciso inmediato anterior, además traería como consecuencia un perjuicio irreparable para el asesor fiscal, comenzando con el procedimiento administrativo de ejecución que se realizaría con la finalidad de embargar, rematar y cobrar, en su caso hasta el monto que se alcanzara a cubrir con los bienes propiedad del infractor, embargo de cuentas, entre otros, y que en su momento, incluso se podría realizar una ampliación de embargo si los bienes no cubrieran el monto de la multa, lo cual seguramente ocurriría, e incluso en un escenario más complejo, que fuera denunciado en caso de que el esquema a reportar tuviera relación con impuestos indirectos, y esto se podría ocasionar desde el no reportar, un error, o hacerlo fuera de los plazos establecidos en el Código Fiscal, lo cual es totalmente excesivo, por lo que a todas luces transgrede el derecho humano consagrado en el artículo 22 constitucional.
- c) Y el tercer aspecto considerado en la jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos, sin embargo, en el caso que nos ocupa, una multa de \$22,190,000.00, no podría ser pagada por prácticamente ningún ciudadano de este país, por lo que la referida multa sería excesiva para cualquiera.

Resulta claro el sentido de realizar este tipo de reformas en materia fiscal, que es evitar la evasión y la elusión fiscal, sin embargo, la ley no únicamente sanciona la evasión fiscal, la cual en todo caso podría ser incluso un delito, sino que mide de la misma forma la falta de, la extemporaneidad de y el error en, lo cual

además transgrede el derecho a la seguridad jurídica del asesor fiscal, incluso impidiéndole desarrollarse profesionalmente en términos del artículo 5º constitucional, en el caso de que tuviere profesión que requiriera título para su ejercicio, sin embargo, como ya se ha señalado con anterioridad, el título sexto ni siquiera especifica eso como requisito para ser asesor fiscal, por lo que cualquiera se podría ver involucrado en un problema derivado del Título Sexto del Código Tributario.

4.4. Individualización de la multa.

Por lo que se refiere al segundo de los puntos a tratar en este apartado, en relación con la imposición de las sanciones establecidas en los artículos 82-A al 82-D del Código Fiscal de la Federación, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (P./J. 9/95. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. T. II. Julio de 1995. P. 5) en la jurisprudencia de rubro “Multa excesiva. Concepto de., ha determinado que para que una multa sea individualizada sin transgredir el derecho humano a la no imposición de penas excesivas consagrado en el artículo 22 constitucional, la autoridad que imponga la sanción para determinar el monto de esta deberá considerar los siguientes elementos:

1. La gravedad de la infracción.
2. La capacidad económica del infractor.
3. La reincidencia.
4. La intención.
5. Cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor.

Ahora bien, en el caso que nos ocupa, ni el Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, ni en los artículos 82-A al 82-D, se precisa que elementos deben tomarse en consideración para individualizar el monto de la sanción por lo que se refiere a los esquemas reportables, lo que seguramente será resuelto por la jurisprudencia en su momento, ya que por lo reciente de la reforma, aún no hay sentencias emitidas en este sentido, que nos permitan subsanar las lagunas dejadas en la ley, para evitar un asesor fiscal pudiera verse afectado por este tipo de sanciones inconstitucionales.

Por lo que se refiere a las multas para los contribuyentes, la detallada en la fracción primera del 82 D, es equivalente a una que irá del 50% al 75% del beneficio fiscal que le hubiera otorgado en caso de que hubiera utilizado dicho esquema, hay jurisprudencia que establece que imponer multas en porcentajes fijos, que si bien señala de cierto porcentaje hasta un porcentaje final, en ningún momento esto puede reflejar la capacidad económica del supuesto infractor, o la intención, la gravedad, los perjuicios ocasionados a la colectividad, pues el monto se relaciona directamente con el motivo que originó la infracción, lo cual se ha resuelto mediante jurisprudencia por contradicción emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito, que si bien el artículo 22 de la constitución no señala un límite para imponer sanciones, resulta necesario que la ley secundaria que otorgue al Servicio de Administración Tributaria la facultada para determinar y valorar por sí misma, las circunstancias que se presenten en cada caso en que existan infracciones a las disposiciones fiscales, lo cual no sucede cuando la ley establece multas fijas en porcentajes (VI.3o. J/4. Tribunales Colegiados de Circuito. Novena época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. T. III. Febrero de 1996. Página 322).

4.5. El principio de consunción. Artículo 23 constitucional.

El artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece:

“Artículo 23. Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene... (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 2022).

El precepto constitucional transcrito contiene diversos derechos fundamentales, entre ellos, la prohibición de ser juzgado dos veces por el mismo delito, al respecto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al fallar el amparo en revisión 995/94, sostuvo que el citado derecho fundamental no se limita a la materia penal, tomando en cuenta que conforme al artículo 14 constitucional, la garantía de seguridad jurídica debe regir en todas las ramas del Derecho (2a. XVII/94. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Octava época. Semanario Judicial de la Federación. T. XIV. diciembre de 1994. p. 45).

También sostuvo que, en materia administrativa, el principio de *non bis in ídem* se traduce en la prohibición de que una misma conducta y su consecuencia se castigue doblemente con la misma sanción, o bien, que la propia conducta sea sometida a dos procedimientos diferentes y que en cada uno de ellos se imponga idéntica sanción.

Es decir, reconoció la aplicación del artículo 23 constitucional no sólo a la materia penal respecto de actos juzgados en definitiva, sino también en otras materias, tal como lo es a la administrativa y estas consideraciones dieron lugar a la tesis aislada que a continuación se transcribe:

“ESTABLECIMIENTOS MERCANTILES Y CELEBRACIÓN DE ESPECTÁCULOS PÚBLICOS EN EL DISTRITO FEDERAL, REGLAMENTO PARA EL FUNCIONAMIENTO DE. SU ARTÍCULO 141, NO ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 23 CONSTITUCIONAL. La circunstancia de que una misma conducta humana pueda ser generadora de diversas consecuencias de derecho, cada una de las cuales, a su vez, pueda estar afectada con diversa sanción, como pudiera ser la clausura, la multa y la cancelación de la licencia o el permiso, no supone que se viole el artículo 23 constitucional, que establece el principio de "non bis in idem", también aplicable a la materia administrativa. En efecto, lo que ese principio prohíbe es que una misma consecuencia de dicha conducta, se castigue doblemente con la misma sanción, o bien que la propia conducta sea sometida a dos procedimientos diferentes y que en cada uno de ellos se imponga idéntica sanción, lo que no acontece con lo establecido en el artículo 141 del Reglamento para el Funcionamiento de Establecimientos Mercantiles y Celebración de Espectáculos Públicos en el Distrito Federal, porque aun suponiendo que este precepto prevea para un mismo acto varias sanciones, ello se debe precisamente a las diversas consecuencias jurídicas que genera la conducta, razón por la cual tal dispositivo no infringe lo establecido en el artículo 23 constitucional (2a. XVII/94. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Octava época. Semanario Judicial de la Federación. T. XIV. diciembre de 1994. p. 45).

Luego, el derecho fundamental que se reconoce en el artículo 23 constitucional rige en todas las materias, incluyendo la administrativa, y se traduce en la proscripción, de que no sólo ninguna persona puede ser juzgada dos veces por el mismo delito, sino también que no puede ser condenada o sancionada dos veces o más por un mismo hecho.

En atención a lo antes señalado, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al fallar el amparo directo en revisión 3423/2013, sostuvo que si en una norma existe triple identidad: de sujeto, de hecho y el mismo fundamento del bien jurídico que se protege, aun cuando pudieran corresponder varias multas, sólo deberá aplicarse la mayor, en atención al principio de consunción o absorción de las penas. Amparo directo en revisión. 3423/2013. Segunda Sala. SCJN. (2013).

La prohibición de sancionar dos veces por la misma conducta se encuentra dirigida a proteger al sujeto sancionado, al cual no se le puede imponer varias sanciones administrativas cuyo sustento tenga identidad ontológica, de su misma naturaleza, y se pretenda aplicar simultáneamente. Amparo directo en revisión. 3423/2013. Segunda Sala. SCJN. (2013).

También sostuvo que en ocasiones varias figuras típicas contenidas en disposiciones fiscales surgen de una sola conducta del sujeto infractor, esto es, existe una pluralidad de ilícitos integrados por un solo acto u omisión del obligado, a los que debe imponerse, en conjunto, una sola sanción, según el principio de consunción o absorción de las penas en materia tributaria, que se establecen el artículo 75, fracción V, del Código Fiscal de la Federación, como se sostuvo en la jurisprudencia 2ª./J 152/2004, de rubro y texto siguiente:

“MULTA DERIVADA DE INFRACCIONES, POR UNA SOLA CONDUCTA, A DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 75, FRACCIÓN V, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2003, DEBE IMPONERSE SÓLO LA MAYOR, AUN CUANDO LAS INFRACCIONES DIMANEN DE DISTINTOS ORDENAMIENTOS LEGALES.” Preciso que, no obstante lo señalado, cuando se pretenda

castigar dos o más infracciones, en las que no existe la triple identidad del sujeto, hecho y fundamento del bien jurídico que se protege, en este supuesto, sí es posible aplicar las sanciones que correspondan por cada ilícito en que se incurrió, en atención a que no se reúnen los elementos necesarios para la aplicación del derecho fundamental non bis in ídem y, por ende, esta situación no contraviene el artículo 23 de la Constitución Federal (2a./J. 152/2004. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Novena época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. T. XX. octubre de 2004, p. 376)

En el mismo sentido se señala a continuación la siguiente jurisprudencia:

“SEGURIDAD JURÍDICA. EL DERECHO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 23 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL ES APLICABLE A LA MATERIA ADMINISTRATIVA. El precepto constitucional citado contiene diversos derechos de seguridad jurídica, dentro de los que se encuentra el relativo a que nadie puede ser juzgado dos veces por la misma falta. Sobre el particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dotado de mayor contenido al derecho en comento, haciéndolo extensivo a materias diversas a la penal, como la administrativa. Así, en esta última materia, el derecho se encuentra dirigido a prohibir que a un particular se le sancione dos veces o por segunda vez por el mismo hecho y para proteger el mismo bien jurídico; en esta tesitura, "lo mismo" se identifica o equipara con la triple identidad de: sujeto, hecho y fundamento. Por el contrario, cuando un sujeto con uno o más hechos lesiona bienes jurídicos diferentes (diversos ordenamientos jurídicos) o algún bien jurídico varias veces, esa situación ocasiona la comisión de varias infracciones distintas y se sanciona por cada ilícito perpetrado, ya que en este supuesto no existe la triple identidad, toda vez que o no se trata del mismo hecho o falta coincidencia de fundamento, lo que es de suma

importancia e indispensable para que surta plena vigencia esa exigencia constitucional. Ilustra los supuestos que anteceden, lo que establecen los artículos 75, fracción V y 76 del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que en el primer numeral mencionado, al existir la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento, se prevé que se aplique sólo una sanción; en tanto que en la segunda disposición legal, el supuesto que antecede no se actualiza, en atención a que en esa norma se señalan diversos hechos (infracciones), que implican la inobservancia de distintos ordenamientos jurídicos, situación que tiene como consecuencia la aplicación de las sanciones que correspondan por cada ilícito que se hubiere cometido (2a.XXIX/2014. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Décima época. T. I. marzo de 2014. p. 1082).

De la que se desprende que se ha señalado que “lo mismo” concurre, cuando pretende castigarse dos o tres veces o por segunda o tercera ocasión vez al mismo sujeto, por el mismo hecho y para proteger el mismo bien jurídico; es decir, “lo mismo” se identifica o equipara con la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento, por ende, se debe entender que se trata del mismo ilícito o infracción, del mismo ataque o la misma vulneración del ordenamiento jurídico (2a.XXIX/2014. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Décima época. T. I. marzo de 2014. p. 1082).

Asimismo, en el referido precedente se sostuvo que, en materia administrativa, el principio de *non bis in ídem* se traduce en la prohibición de que una misma conducta y su consecuencia se castigue doble o triplemente con la misma sanción, o bien, que la propia conducta sea sometida a dos procedimientos diferentes y que en cada uno de ellos se imponga idéntica sanción.

Es decir, se reconoció la aplicación del artículo 23 constitucional no sólo a la materia penal respecto de actos juzgados en definitiva, sino también en otras materias, tal como lo es a la administrativa.

Esto es, la fracción I del artículo 82 A y la fracción I del 82 C del Código Fiscal sancionan el incumplimiento, la extemporaneidad, el error, y a continuación se transcriben:

82 A

I. No revelar un esquema reportable, revelarlo de forma incompleta o con errores, o hacerlo de forma extemporánea, salvo que se haga de forma espontánea. Se considera que la información se presenta de forma incompleta o con errores, cuando la falta de esa información o los datos incorrectos afecten sustancialmente el análisis del esquema reportable (Código Fiscal de la Federación. 2022)

82 C

I. No revelar un esquema reportable, revelarlo de forma incompleta o con errores. Se considera que la información se presenta de forma incompleta o con errores, cuando la falta de esa información o los datos incorrectos afecten sustancialmente el análisis del esquema reportable (Código Fiscal de la Federación. 2022)

Esto implica, que el motivo por el cual pudiera ser sancionado un contribuyente o un asesor fiscal, en términos de lo antes expuesto y transcrito, radicaría en no haber dado cumplimiento, haberlo hecho pero con error, dar cumplimiento pero incompleto, o cumplir de forma extemporánea, por lo que en todo caso, se podrían imponer diversas multas con fundamento en el mismo artículo y fracción, todas relacionadas con el mismo hecho motivador, e impuestos al mismo sujeto obligado,

por lo que existiría como ya lo ha señalado la Corte, identidad de sujeto, hecho y fundamento, lo que es contrario al derecho humano *non bis in ídem* establecido en el artículo 23 constitucional, por lo que las fracciones antes transcritas que imponen sanciones al asesor fiscal y al contribuyente son inconstitucionales.

4.6. No irretroactividad de la ley en perjuicio. Artículo 14 constitucional.

El artículo 14 constitucional establece que a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Por otro lado, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció sobre la irretroactividad algunas teorías, resaltando entre estas, la de los derechos adquiridos, que significa que un acto introduce un bien, facultad o provecho al patrimonio de una persona, y esto no puede ser afectado ni por la voluntad de los que intervinieron en el acto ni por disposición legal en contrario (Registro digital 257483. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Sexta época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. T. CXXXVI. p. 80)

Por otro lado, define a la teoría de las expectativas de derecho, como la esperanza o una pretensión de que se realice una situación jurídica concreta, de acuerdo con la legislación vigente en un momento dado (Registro digital 257483. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Sexta época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. T. CXXXVI. p. 80)

En la jurisprudencia de rubro “Retroactividad de las leyes. Su determinación conforme a la teoría de los componentes de la norma” el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció lo siguiente:

“Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: **1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella.** En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. **2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas.** Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. **3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en**

vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley. **4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia.** En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan (P./J. 123/2001. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Novena época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. T. XIV. octubre de 2001. p. 16).

De lo antes transcrito se desprende que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación desglosa 4 supuestos distintos parra efectos de determinar la irretroactividad de una ley, sin embargo, en el caso que nos ocupa ocuparemos el primer punto, que es el aplicable al caso concreto, pues el Título Sexto del Código Fiscal de la Federación regula un supuesto que no se encontraba regulado en ninguna ley anterior a la entrada en vigor de dicho título.

El primer punto de la jurisprudencia antes transcrita establece que cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella, caso en el que ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, esto es, de acuerdo con las disposiciones transitorias del decreto por el que se reformaron, adicionaron entre otras, el Código Fiscal de la Federación, publicado el 9 de diciembre de 2019 en el Diario oficial de la federación, que se transcriben en lo conducente a continuación:

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

...

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

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

Para los efectos del artículo 25, fracción I de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019, la información correspondiente al último trimestre del ejercicio se deberá presentar a más tardar el último día del mes de febrero de 2020, en los medios y formatos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general (Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Diario Oficial de la Federación. 9 diciembre 2019)

De lo que se desprende que los plazos para cumplir con las obligaciones establecidas en el Título Sexto del Código Fiscal de la Federación comenzarían a partir del primero de enero del 2021, año en el que entró en vigor el referido decreto, sin embargo, en los mismos transitorios se estableció que los esquemas reportables que deberán ser revelados en 2021, son los diseñados, comercializados, organizados, implementados o administrados a partir del año 2020, o con anterioridad a dicho año cuando alguno de sus efectos fiscales se refleje en los ejercicios fiscales comprendidos a partir de 2020, por lo que si la jurisprudencia antes detallada señala que cuando durante la vigencia de una norma (1 enero 2021) se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella (reportar esquemas del ejercicio fiscal 2020 o anteriores) en ningún caso la adición del Título Sexto podrá variar, suprimir o modificar ningún supuesto anterior (2020 o años anteriores sin que se delimitara el espacio temporal de su aplicación hacia el pasado) sin transgredir el derecho humano a la no irretroactividad de la ley en perjuicio de persona alguna, pues se está pretendiendo modificar una consecuencia de derecho que no estaba contemplada en la legislación vigente.

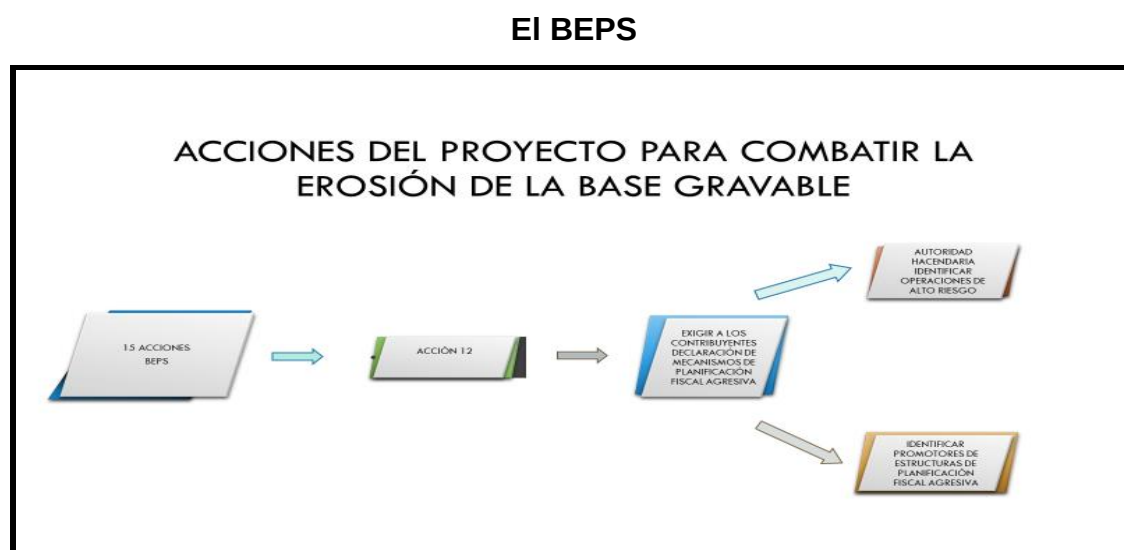
Cabe señalar que, cualquier esquema utilizado para generar algún beneficio fiscal a favor de un contribuyente, antes de la entrada en vigor de la referida adición al Código Tributario únicamente era considerado como planeación o estrategia fiscal, lo que no tenía que reportarse ante la autoridad hacendaria, y que mucho menos haría posible la imposición de una multa excesiva al asesor fiscal o al mismo contribuyente, por lo tanto, la reforma que adicionó el Título Sexto al Código Fiscal de la Federación en vigor, transgrede en perjuicio de los contribuyentes y del asesor fiscal su derecho humano a la no irretroactividad de la ley en su perjuicio.

4.7. Elementos a considerar para que el Título Sexto, Capítulo Único del Código Fiscal de la Federación, garantice la efectiva protección de los derechos humanos consagrados en los artículos 5º, 14, 16, 22 y 23 constitucionales.

Una vez realizado el análisis sistemático y cualitativo de la Constitución, la ley, la jurisprudencia, la doctrina y algunas ejecutorias aplicables al caso en estudio, se determina que el Título Sexto, Capítulo Único del Código Fiscal de la Federación, denominado “De la revelación de esquemas reportables”, transgrede diversos derechos humanos establecidos en los artículos 5º, 14, 16, 22 y 23 al tenor de lo manifestado en el presente capítulo.

Al respecto, se señala que el trabajo de investigación desarrollado enfrentó como primer obstáculo la reciente implementación de la declaración obligatoria en el Título Sexto, Capítulo Único del Código Fiscal de la Federación, recomendada por la OCDE, por lo que se tuvo que recurrir a fuentes nacionales e internacionales, entre las que se incluye la página oficial de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, la que contiene muy diversos documentos con relación al BEPS, que incluye informes de resultados.

Figura 6



Nota: La tabla es de elaboración propia, con datos tomados del BEPS.

La OCDE está integrada por 142 países miembros, de los cuales 135 se comprometieron a la implementación de las 15 Acciones del BEPS, sin embargo, hasta el momento son aproximadamente 30 países, entre ellos México, los que han implementado en su marco jurídico la declaración obligatoria contenida en la Acción 12, que se comenzó a discutir en el 2013 y cuyo trabajo finalizó en 2015.

La erosión de la base impositiva nacional y el traslado de beneficios (BEPS) surge debido a que las empresas multinacionales explotan las brechas y los desajustes entre los sistemas fiscales de diferentes países.

Una de las justificaciones del BEPS, reportada por la misma OCDE es el hecho de que las empresas que operan a nivel internacional generan entre 100,000 y 240,000 millones de dólares en ingresos perdidos anualmente, lo que equivale entre un 4 % y un 10 % de los ingresos del impuesto sobre la renta empresarial mundial.

A pesar de los datos señalados, y las cantidades que se reportan como pérdidas de ingresos del impuesto sobre la renta empresarial a nivel internacional para las haciendas públicas, la implementación de la declaración obligatoria en los sistemas jurídicos nacionales no ha sido establecida en todos los países que se comprometieron a hacerlo, pues sus implicaciones son puntos para considerar en esto.

La declaración obligatoria, tal y como fue implementada en nuestro marco jurídico federal, se considera transgresora de diversos derechos humanos, de los cuales fueron estudiados en el presente trabajo, el derecho humano al libre ejercicio de la profesión, a la irretroactividad de la ley, a la seguridad jurídica, derecho a la no imposición de penas excesivas y el derecho a no ser juzgado dos veces por el

mismo delito.

Por lo que, la reforma fiscal que implementó en México a nivel federal los esquemas de declaración obligatoria, si bien tiene un fin válido para el estado mexicano en términos del artículo 31 fracción IV constitucional y de acuerdo al Plan Nacional de Desarrollo 2019-2024, también es cierto, que para combatir la evasión y la elusión fiscal el estado debe apegarse a la constitución federal y garantizar que con las políticas recaudatorias implementadas no se transgredan derechos humanos, ya que de ser así, como ocurre en el caso que nos ocupa, se requerirá la modificación de la ley, pues tal y como se planteó no garantiza de ninguna forma la protección de los derechos humanos antes señalados.

Figura 7



Nota: La tabla es de elaboración propia, con datos tomados del Diario Oficial de la

Federación publicado el día 9 de diciembre de 2019, de la Modificación Tercera de la Resolución Miscelánea Fiscal de 2020, del portal del Servicio de Administración Tributaria “Autoaplicativo para la presentación de los esquemas reportables”, del Acuerdo Secretarial 13/2021, de los Criterios no vinculativos que modificaron el Anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal del 2021.

Entre los aspectos que resulta necesario precisar, en primer lugar, se señala que el artículo 197 del Código Fiscal de la Federación, establece que un asesor fiscal es cualquier persona física o moral que realice asesoría fiscal ya sea a través de su diseño, comercialización, organización, implementación o administración de un esquema reportable, término que debería ser modificado para ser más preciso, s, tenemos el de “asesor fiscal” de tal forma que se precisen en la ley, al menos los siguientes elementos:

1. El asesor fiscal deberá identificarse y acreditar los conocimientos necesarios para brindar asesorías, en todo caso, sería necesario que la ley señalara que un asesor fiscal debería contar con al menos alguna de las siguientes profesiones: Contador Público, Abogado, Licenciado en Finanzas e incluso una especialidad en materia de impuestos, pues esto evitará además que el contribuyente sea engañado con estrategias fraudulentas y garantizara al contribuyente que será asesorado por una persona que tenga los conocimientos necesarios para proponer esquemas fiscales.
2. La ley además debería obligar al asesor fiscal y al contribuyente a firmar un contrato de prestación de servicios, en el que se precise la estrategia propuesta y los beneficios a obtener, el cual, en todo caso, debería ser obligatorio presentar en el autoaplicativo del Servicio de Administración Tributaria, en el que se presentan las declaraciones informativas, pues esto, generaría obligación y responsabilidad para

ambas partes en cuanto a no utilizar estrategias fiscales evasivas o elusivas.

3. Además, la ley debería obligar al asesor fiscal a analizar la situación fiscal y contable del contribuyente, y a emitir un dictamen al respecto, a fin de encontrarse en aptitud de proporcionarle la asesoría fiscal correspondiente y con esto también proteger a las dos partes, pues en ocasiones los contribuyentes al solicitar este tipo de asesorías no dan toda la información al asesor, lo que podría hacer que incurriera en una conducta de evasión o elusión fiscal.
4. El asesor fiscal, debería proponer al contribuyente la mejor forma de cumplir con sus obligaciones fiscales y contables, e informarle si encuentra discrepancias o irregularidades en su contabilidad o en su situación fiscal e informarle, además sobre las posibles sanciones administrativas o penales en caso de incumplimiento de obligaciones fiscales y brindar asesoría en caso de que se presenten posibles eventualidades fiscales con motivo de cualquier esquema que sea propuesto al contribuyente.
5. En las obligaciones del asesor fiscal también debería estipularse que brinde al contribuyente el consejo necesario a efecto de realizar todas aquellas acciones de tipo administrativo, mercantiles, civiles o de cualquier otra naturaleza que pudiera tener injerencia en el ámbito tributario, ya que muchas veces por desconocimiento de la ley, no se cumplen con diversas obligaciones fiscales, entre muchas otras, la materialidad de los actos, que está reservada en algunos casos a los expertos.

6. La ley tributaria debería estipular que el asesor fiscal debería operar siempre bajo los principios de buena fe y ética profesional en la prestación de sus servicios.
7. Además, se debería establecer que el asesor fiscal sólo propusiera estrategias fiscales que sean adecuadas al esquema en que tribute el contribuyente y a su giro comercial.
8. El asesor fiscal, además debería tener dentro de sus obligaciones de ley, que en caso de así acordarse en el contrato de prestación de servicios correspondiente, deberá cumplir ante la autoridad hacendaria obligaciones del contribuyente, como la presentación de las declaraciones definitivas o provisionales, cumplimientos a requerimientos, contestación a cartas invitación, pues es una conducta recurrente, que no se presenten declaraciones u otras y que sancionen a los contribuyentes por tal motivo.
9. Una obligación más que debería precisarse en la ley, es que el asesor fiscal y el contribuyente deberían brindarse mutuamente la documentación e información necesaria para el caso de que la autoridad hacendaria ejerza facultades de comprobación en términos del artículo 42 fracción XI del Código Fiscal de la Federación, con la finalidad de proteger a ambas partes y evitar la imposición de sanciones innecesarias por la falta de colaboración.
10. Una más de las obligaciones del asesor fiscal, debería ser registrar cualquiera de los esquemas que pudieran considerarse como reportables en términos del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación antes de proponerlo como estrategia a algún

contribuyente, e informarle por escrito que el esquema propuesto se encuentra debidamente registrado, en proceso de registro, o se registrará en ese caso en particular, a efecto de que el contribuyente se encuentre en aptitud de decidir si quiere utilizar un cierto esquema fiscal, ya que el código fiscal de la federación, únicamente establece que es su obligación registrar cualquiera de los esquemas que se consideren como reportables, sin embargo, el hecho de reportarlo al Servicio de Administración Tributaria, no significa que el mismo será registrado por la autoridad hacendaria, lo que podría implicar diferencia en el pago de contribuciones y sus correspondientes actualizaciones y sanciones, o generar que se ejerzan facultades de comprobación, independientemente de que dicha conducta podría ser considerada como evasión de impuestos y en tal sentido generarse la comisión de alguno de los ilícitos establecidos en el código fiscal.

11. Asimismo, debería ser una obligación para el asesor fiscal, informar siempre al contribuyente, sobre cualquier implicación y/o posible responsabilidad fiscal, civil, penal, administrativa de cualquier estrategia que le sea propuesta.
12. Los términos utilizados en el referido artículo que son, diseño, comercialización, organización, implementación o administración de un esquema reportable, deberían definirse en la ley tributaria, de tal forma que no deban ser interpretados ni por la autoridad, ni por el contribuyente, ni por el asesor fiscal en cuanto a su contenido y alcance, pues entre más precisa sea la ley, más fácil será su adecuado cumplimiento.
13. Por lo que se refiere a la parte del artículo 197 que señala que la revelación de esquemas reportables no constituirá una violación a la obligación de guardar un secreto conocido al amparo de alguna

profesión, en todo caso implicaría homologar las leyes que tienen relación con el secreto profesional y que se señalan en el contenido del trabajo de investigación, evitando así que el asesor fiscal sea demandado por el incumplimiento de algún contrato y le sean reclamados daños y perjuicios por la violación de un secreto profesional, o en su caso se enfrente a una denuncia por la comisión del delito establecido en el Código Penal Federal e incluso en Protección de datos personales, pues en estas leyes no se establecen excepciones de naturaleza fiscal y se encuentran situadas en la misma jerarquía todas, por lo que será complejo resolver cuál debe prevalecer, lo que seguramente en su momento, será estudiado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

14. Además, con relación al secreto profesional el código fiscal de la federación establece que el asesor fiscal podrá hacer valer impedimentos ante la autoridad hacendaria, sin embargo, no se precisa de forma alguna cuales pueden ser los supuestos impedimentos, ni se describen, ni se dice en qué caso proceden, ni qué pasa si no son válidos los impedimentos hechos valer por el asesor, lo cual debería modificarse para efecto de impedir la imposición de sanciones económicas por la ambigüedad de la ley.
15. Por lo que se refiere a las sanciones económicas, la máxima que se impone para el asesor fiscal es por la cantidad de \$22,190,000.00 cantidad que deberá ser reajustada en la ley tributaria, pues resulta impagable para los asesores, tal y como se expresó en el contenido del presente trabajo de investigación.
16. Las sanciones que se pueden imponer a los contribuyentes por el incumplimiento al Título Sexto del Capítulo Único del Código Fiscal de la Federación también deberían ser ajustadas, toda vez que en caso de no reportar un esquema de aquellos que se consideran reportables, el contribuyente se hace acreedor a una sanción que va del 50% al 75% del beneficio fiscal adquirido mediante la implementación de un esquema y otras multas que también resultan excesivas. En general todas las multas que se

implementaron para el incumplimiento al capítulo antes referido deberían ser ajustadas en la ley, para efecto de no transgredir el artículo 22 constitucional.

17. La ley además debería establecer quien valorará toda la información que se presenta en autoaplicativo del SAT, toda vez, que en todo caso debería ser analizada por personal que esté altamente capacitado para evaluar dichos temas, incluso se podría sugerir la formación de un comité integrado por diversos especialistas, que no necesariamente tendrían que ser parte del SAT, con la finalidad de buscar una mayor imparcialidad en los resultados que se emitan, ya que caso contrario los resultados obtenidos pudieran resultar en meras opiniones subjetivas.

18. Precisar en el código tributario cuáles son los medios de defensa que procederán en caso de la negativa de registro de un esquema reportable y los plazos para los mismos.

Además de las anteriores propuestas relacionadas directamente con los artículos que regulan la declaración obligatoria, en el ámbito académico, el presente estudio pretende ser innovador, pues no se han realizado aún estudios sobre la inconstitucionalidad de los esquemas reportables, por lo tanto, al ser publicado en la red de la Benemérita Universidad Autónoma de Puebla, podrá ser consultado por el público en general y servir de referente teórico, para todos aquellos interesados en el estudio del tema desarrollado en el presente trabajo de investigación, así como también, servirá de apoyo en la defensa para los contribuyentes o asesores fiscales que sean objeto de sanciones inconstitucionales por parte de la autoridad hacendaria con motivo de algún supuesto incumplimiento derivado del Título Sexto, Capítulo Único del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, su divulgación se propone a través de la búsqueda de su publicación en revistas indexadas o arbitradas.

Por otro lado, se propone presentarlo a la Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría Pública y Administración (ANFECA), para lograr la divulgación del tema en estudio, pues esta Asociación tiene como objeto, fomentar

la actualización y formación del personal académico, así como promover y apoyar propuestas sobre reformas académicas, administrativas e incluso legislativas.

Asimismo, se presentará ante el Colegio de Contadores Públicos de México (IMCP), que es un organismo privado que puede acceder con mayor facilidad a diversas instancias legislativas para promover que la implementación de la declaración obligatoria en nuestro sistema jurídico garantice efectivamente la protección de los derechos humanos que se estudian en el presente trabajo.

A continuación, tomando en consideración la propuesta detallada en las páginas 107 a la 112 del presente trabajo y utilizando datos tomados del portal del organismo internacional denominado Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, del Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios – informe final 2015, así como de la reforma publicada en México en el Diario Oficial de la Federación el día 9 de diciembre del año 2019, datos de algunas disposiciones aplicables complementarias del ordenamiento jurídico mexicano, tomadas del Código Civil Federal, del Código Penal Federal, del Código Nacional de Procedimientos Penales, de la Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de Particulares, y del portal del Servicio de Administración Tributaria, se elabora el siguiente organizador gráfico (figura 8) en el que se plasman las propuestas realizadas en el presente estudio.

Figura 8

Propuesta realizada en el presente trabajo de investigación, para reajustar el Título Sexto, Capítulo Único del Código Fiscal de la Federación, a efecto de que garantice la efectiva protección de los derechos humanos consagrados en los artículos 5º, 14, 16, 22 y 23 constitucionales.



Nota: La tabla es de elaboración propia, con datos tomados del organismo internacional denominado Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, del Proyecto de la OCDE y del G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios – informe final 2015, datos de la reforma del Código Fiscal de la Federación, publicada en México en el Diario Oficial de la Federación el día 9 de diciembre del año 2019, datos de algunas disposiciones aplicables complementarias del ordenamiento jurídico mexicano, tomadas del Código Civil Federal, Código Penal Federal, Código Nacional de Procedimientos Penales, Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de Particulares.

CONCLUSIONES

El capítulo primero titulado “Marco Histórico. El origen de los esquemas reportables”, en el que se analizó la política económica y como una parte de ésta, la política tributaria de nuestro país establecida en el Plan Nacional de Desarrollo 2019-2024, así como el surgimiento de la declaración obligatoria a nivel internacional y su implementación en nuestro marco jurídico, arroja las siguientes conclusiones:

1.- La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, es un organismo internacional que promueve el diseño de políticas que favorezcan la prosperidad, la igualdad, las oportunidades y el bienestar de todos los países miembros.

2.- En 2013 los gobiernos de la OCDE y del G20 realizaron una revisión de las políticas tributarias internacionales más significativa de los últimos 50 años.

3.- La necesidad de implementar medidas que regulen la tributación internacional, dio origen a la creación del *Base Erosión and Profit Shifting*, identificado a nivel mundial como BEPS, que contempla 15 acciones, que intentan la implementación en los sistemas jurídicos de los países miembros de ciertas medidas que permiten reforzar su sistema tributario interno, y en consecuencia se fortalezca la tributación a nivel internacional.

4.- De las 15 acciones del BEPS, el presente trabajo estudia la número 12 “exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva” que tiene relación con tres elementos esenciales: a).- La recomendación de implementar en los países que no contaran con estos sistemas, la declaración

obligatoria, b).- El dar mayor atención a todos los posibles esquemas de planificación internacional que puedan generar beneficios fiscales mediante el uso de ciertos esquemas; y c).- Generar el intercambio de información internacional de los esquemas utilizados para la obtención de beneficios fiscales, todo esto con la finalidad de evitar la elusión y la evasión fiscal.

5.- El BEPS, surge en el año 2013, sin embargo la implementación de sus recomendaciones se fue realizando a través de los años por los países miembros, y México implementó la acción 12 de este plan hasta la reforma fiscal del 2020, que entró en vigor en enero de 2021, con la finalidad de evitar la erosión de la base imponible, que se define como la depreciación del valor en la producción de bienes y servicios o de los elementos base a los que se calculan los impuestos a pagarse, y esa disminución tiene como resultado menor recaudación (Olmedo y Hernández, 2020).

6.- La implementación en México de la acción 12 del BEPS se realizó a través de la adición del Título Sexto al Código Fiscal de la Federación, denominado “De la revelación de esquemas reportables”, y se ha visto reflejada en la política tributaria del país que encuentra su objetivo y alcance, en los Criterios Generales de la Política Económica para la Iniciativa de la Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación correspondiente al ejercicio fiscal 2022, y que esencialmente establece que se deberá incentivar el cumplimiento voluntario de obligaciones y se promoverá el aumento de la base de contribuyentes y además se buscará la disminución de las conductas que erosionan la base recaudatoria y fomentan la competitividad y el crecimiento.

7.- En nuestro país, la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2022, contempló ingresos por la cantidad de \$7,088,250,300,000.00, de los cuales \$3,944,520,000.00 se recaudarán por concepto de impuestos, y la parte restante

por otros rubros de los cuales no se ocupa el presente trabajo, y de acuerdo a información de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se cuenta con un padrón de contribuyentes en agosto del 2022, integrado por un total de 81,543,658 contribuyentes de los cuales el mayor porcentaje es para los asalariados con un total de 47,657,299, que equivale a un 58.44% del total del padrón, seguidos por las personas físicas con un total de 31,480,044 que equivale a un 38.52% del padrón, las personas morales con un total de 2,296,536 equivalente al 2.8% del padrón, personas físicas (grandes contribuyentes) con 72,757 que es un 0.089% del padrón y personas morales (grandes contribuyentes) 12,132 que equivale al 0.0148 %.

Ahora bien, la población del país hasta el censo 2020 en cifras proporcionadas por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, nos dice que hay 126,014,024, de los cuales según cifras del Instituto Nacional Electoral, 93,528,473 ciudadanos se encuentran inscritos en la Lista Nominal de Electores (2020), por lo tanto mayores de edad, eso nos indica que si el Registro Federal de Contribuyentes (2022) se encuentra integrado por un total de 79,210,100 contribuyentes (personas físicas, asalariados, personas físicas grandes contribuyentes), tenemos una diferencia entre la población mayor de edad e integración del padrón de contribuyentes en agosto de 2022 total de 14,318,373 de personas que no se encuentran inscritas en el registro federal de contribuyentes, que si bien es un número importante de contribuyentes, no representa el mayor problema de la recaudación de impuestos en el país.

8.- Las estrategias que el gobierno federal pretende utilizar para cumplir con sus políticas recaudatorias, son entre otras, incentivar el cumplimiento voluntario de obligaciones y buscar la disminución de las conductas que erosionan la base recaudatoria, motivos fundamentales que dieron origen a la implementación del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, denominado “De la revelación de esquemas reportables, sin embargo, también jugó un papel importante la presión internacional ejercida por la OCDE y los países miembros.

En relación con el capítulo segundo titulado “Marco teórico y estado del arte”, se analizaron las principales teorías y corrientes sobre el problema, así como los debates teóricos que se presentan en torno al problema de estudio, y se precisó que el modelo teórico que se sigue en la presente investigación es el garantismo jurídico, que sostiene esencialmente que los derechos humanos deben garantizarse y no permitir a la autoridad ir en contra del texto constitucional.

El capítulo tercero, denominado “Los esquemas reportables”, se analizaron los principales conceptos contenidos en la reforma implementada en el Código Fiscal de la Federación de la declaración obligatoria, y este arrojó las siguientes conclusiones:

1.- Los sujetos obligados por el Título Sexto del Capítulo Único del código fiscal de la federación, son los asesores fiscales y los contribuyentes, para los que se establecieron sanciones económicas que pueden ir en función del incumplimiento de \$16,640.00 a \$22,190,000.00.

2.- Los esquemas que son susceptibles de reportar en caso de que generen o se pueda generar un beneficio fiscal son los siguientes:

Figura 9

Esquemas reportables

Artículo 199 Código Fiscal de la Federación
Evitar el intercambio de información financiera y fiscal entre autoridades internacionales y extranjeras (el SAT realiza intercambio de información de forma automática con otros países, respecto de cuentas de ciudadanos mexicanos en el extranjero, de mexicanos con cuentas en el extranjero o de residentes en

México de otros países).

Evitar la aplicación del artículo 4-B LISR (los residentes en México y en el extranjero con establecimiento permanente en el país por los ingresos atribuibles al mismo, están obligados a pagar el impuesto de conformidad con la LISR, por los ingresos que obtengan a través de entidades extranjeras transparentes o parcialmente transparentes fiscales en la proporción que les corresponda por su participación en ellas o si tiene participación directa o indirecta sobre una entidad extranjera transparente fiscal o figura jurídica extranjera)

En caso de que su participación indirecta involucre por lo menos una entidad extranjera que no sea transparente fiscal, los ingresos que se obtengan a través de la entidad extranjera transparente fiscal o la figura jurídica extranjera sobre la cual tiene participación la entidad extranjera que no sea transparente fiscal, estarán sujetos a lo dispuesto por el Capítulo I del Título VI de esta Ley en caso de ser aplicable (personas físicas)

Que sea uno o más actos jurídicos que permitan transmitir pérdidas fiscales pendientes de disminuir de utilidades fiscales, a personas distintas de las que las generaron.

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

Que un residente en el extranjero que aplique un convenio para evitar la doble Imposición, suscrito por México, respecto a ingresos que no estén gravados o se encuentren gravados con una tasa reducida en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente.

Involucre operaciones entre partes relacionadas:

- a) Se transmitan activos intangibles difíciles de valorar (si no existen comparables confiables o una proyección a futuro resulta difícil o incierto sobre lo que se prevé obtener con el intangible).
- b) Se lleven a cabo reestructuraciones empresariales, en las cuales no haya contraprestación por la transferencia de activos, funciones y riesgos.
- c) Se transmitan o se conceda el uso o goce temporal de bienes y derechos sin contraprestación a cambio o se presten servicios o se realicen funciones que no estén remunerados.
- d) No existan comparables fiables, por ser operaciones que involucran funciones o activos únicos o valiosos.
- e) Se utilice un régimen de protección unilateral concedido en términos de una legislación extranjera de conformidad con las (Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales de la OCED 1995-2022)

Evitar constituir un establecimiento permanente en México en términos de la LISR y tratados para evitar la doble tributación suscritos por México.

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

Que involucre un mecanismo híbrido definido, considerando tal, aquel en que la legislación fiscal nacional y extranjera caractericen de forma distinta a una persona moral, figura jurídica, ingreso o el propietario de los activos o un pago, y que dé como resultado una deducción en México y que la totalidad o una parte del pago no se encuentre gravado en el extranjero.

Evitar la identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos (uso de entidades extranjeras o figuras jurídicas cuyos beneficiarios no se encuentren designados o identificados al momento de su constitución o después)

Que se tengan pérdidas fiscales cuyo plazo para realizar su disminución de la utilidad fiscal esté por terminar (10 años, siempre y cuando no se deje de hacer, pues en ese caso se pierde el derecho de aplicar pérdidas el derecho de disminuirlos de la utilidad fiscal) y se realicen operaciones tendientes a obtener utilidades que le generen al contribuyente o parte relacionada una deducción autorizada.

1.- Evitar la aplicación de la tasa adicional del 10% prevista en el artículo 140, segundo párrafo (las personas físicas estarán sujetas a una tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México)

2.- Evitar la aplicación de la tasa adicional del 10% prevista 142, segundo párrafo de la fracción V (personas físicas que perciben dividendos o utilidades, además de acumularlos para efectos de determinar el pago del impuesto sobre la renta al que estuvieren obligados conforme a este Título, deberán enterar de forma adicional, el impuesto sobre la renta que se cause por multiplicar la tasa del 10%, al monto al cual tengan derecho del dividendo o utilidad efectivamente distribuido por el residente en el extranjero)

3.- Evitar la aplicación de la tasa adicional del 10%, en caso del 164 de la LISR. (en los ingresos por dividendos o utilidades, y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando la persona que los distribuya resida en el país)

Que se otorgue el uso o goce temporal de un bien y el arrendatario a su vez otorgue el uso o goce temporal del mismo bien al arrendador o una parte relacionada de este último.

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

Nota. La tabla es de elaboración propia con datos tomados del Código Fiscal de la Federación y Ley del Impuesto Sobre la Renta.

3.- Los esquemas reportables son para la autoridad hacendaria, una forma de conocer anticipadamente cualquier estrategia fiscal agresiva que tenga como consecuencia un beneficio fiscal, lo que le permitirá actuar en consecuencia, evitando así la erosión de la base imponible, lo cual se considera beneficioso para la política tributaria implementada, y que además ayuda al Estado al cumplimiento de sus fines.

Por último y con relación al capítulo cuarto titulado “Análisis de la inconstitucionalidad de los esquemas reportables”, en el que se estudiaron a la luz de la constitución, la ley, jurisprudencia y ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, nos lleva a precisar las siguientes conclusiones:

1.- Es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público en términos de la fracción IV del artículo 31 constitucional, sin embargo, no es dable considerar que el Estado puede transgredir cualquier derecho humano en aras de cumplir un fin recaudatorio, lo que se hizo más palpable a partir de la reforma constitucional del 2011 y en tal sentido el artículo 1º constitucional establece lo que a continuación se transcribe en lo conducente:

“Artículo 1o. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas

gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley (Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 2022).

Es decir, todas las personas, dentro de las que se encuentran los contribuyentes, de los que si bien sus derechos humanos no han sido reconocidos como tales en la Constitución Federal, si se encuentran ahí contenidos, deberán gozar de los derechos humanos establecidos en la Carta Magna, como son los derechos humanos contenidos en el artículo 5º, 14, 16, 22 y 23 constitucional que son materia de análisis en el presente estudio y que además deberán ser promovidos, respetados, protegidos y garantizados por todas las autoridades, como en el caso que nos ocupa lo es la autoridad hacendaria, a través de uno de sus órganos desconcentrados, el servicio de Administración Tributaria, sin embargo, después del análisis realizado se arriba a la conclusión de que no es así.

2.- La política tributaria del gobierno federal es evitar la evasión y la elusión

fiscal, y en tal sentido obtener la recaudación de impuestos por cualquier medio posible, es así, que la autoridad hacendaria federal ha sido dotada de todo tipo de facultades recaudatorias que cada vez son represivas y que transgreden los derechos humanos de los contribuyentes consagrados en la Constitución Federal.

3.- La revelación de esquemas reportables si bien es una forma de predecir conductas evasoras, también invaden de muchas formas los derechos humanos:

Figura 10

Inconstitucionalidad de los esquemas reportables



Nota. La tabla es de elaboración propia con datos tomados de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

a). Los esquemas reportables transgreden el derecho humano al libre ejercicio de una profesión que se consagra en el artículo 5º constitucional, pues interfieren con el secreto profesional, que es obligatorio en distintas profesiones y que incluso puede tener consecuencias penales en caso de no ser cumplido en el ejercicio de una profesión, y a pesar de que el artículo 197 señala que la revelación

de esquemas reportables no será considerado como una violación a la obligación de guardar el secreto profesional, esto es absolutamente cuestionable, porque no sólo implica que un profesionista quebrante un secreto profesional, sino que esto repercute en el derecho a la privacidad e incluso a la seguridad jurídica de un tercero (el contribuyente) consagrados en el artículo 16 constitucional, y esto con total independencia del cuestionamiento ético que pudiera realizarse el profesionista que se encontrara ante este dilema.

Además, también podrían verse comprometidas obligaciones contractuales en las que el asesor fiscal mediante la celebración de un contrato de prestación de servicios profesionales acordara preservar la confidencialidad de cierta información, incluso de aquella protegida por la Ley federal de protección a la propiedad industrial o Ley federal de derechos de autor, y que en tal sentido se cometería una infracción a dichas leyes, o a la Ley federal de protección de datos personales en posesión de los particulares, lo que podría implicar una sanción para el asesor fiscal de hasta \$30,790,400.00, y en relación a lo cual no se determinó nada en la reforma comentada, ni tampoco, impedirá que el asesor pueda ser demandado por la vía correspondiente para el pago de los daños y en su caso perjuicios ocasionados con la violación del secreto profesional, o de un acuerdo de confidencialidad, e incluso denunciado por la violación del secreto profesional, poniendo en riesgo incluso, su libertad personal, implicaciones que no son revisadas en ningún momento en el Título sexto del Código Fiscal de la Federación.

No siendo óbice de lo anterior, que el artículo 197 establezca que el asesor fiscal puede manifestar bajo protesta de decir verdad si se encuentra impedido para reportar un esquema, pues en este sentido, la reforma aprobada fue totalmente omisa en determinar ante qué tipo de situaciones se pueden hacer valer dichos impedimentos y ni siquiera se determinó en el Código, la forma en que se valoraran los impedimentos ni quién lo hará, por lo que una vez más nos encontramos ante una total discrecionalidad de la autoridad hacendaria, que se aleja totalmente del espíritu del artículo 1º constitucional.

b).- En lo que se refiere a las multas, fundamentalmente las que son impuestas al acreedor fiscal, son por demás excesivas y prácticamente imposible de pagar para la mayoría de los profesionistas en este país, por lo que se pone en total riesgo el patrimonio de los asesores fiscales y con ello el derecho humano a la seguridad jurídica.

Además, al contrastar los elementos de la reforma con las jurisprudencias emitidas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que son de aplicación obligatoria, se arribó a la conclusión de que no hay forma en que la reforma aprobada no transgreda el derecho humano a la no imposición de penas excesivas consagrado en el artículo 22 constitucional.

c).- El derecho humano contenido en el artículo 23 constitucional, a no ser juzgado dos veces por el mismo delito, se extiende a la materia administrativa de acuerdo a jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y en el presente trabajo, al contrastarse las sanciones contenidas en los artículos 82 A y 82 C del Código Fiscal de la Federación, se arribó a la conclusión de que dichos artículos transgreden el derecho humano antes señalado, pues ya lo dijo la Corte, si para la imposición de dos o más sanciones se considera el mismo hecho motivador, la misma norma jurídica y el mismo sujeto obligado, la multa será contraria al derecho humano *non bis in ídem* establecido en el artículo 23 constitucional.

d).- El artículo 14 constitucional establece el principio de no irretroactividad de la ley en perjuicio alguno, y el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció jurisprudencia en la que determina cuales son los elementos a considerar para declarar que una disposición se está aplicando de forma retroactiva, por lo que al realizar el contraste con las disposiciones transitorias de la reforma comentada en el presente trabajo, resultó que la forma en la que se determinó su entrada en vigor y ámbito temporal de aplicación, transgrede el derecho humano antes referido,

por lo que se determinó en el presente estudio, que las obligaciones contenidas en el Título sexto del Código Fiscal de la Federación transgreden en perjuicio del asesor fiscal y del contribuyente el derecho humano a la no irretroactividad en perjuicio de persona alguna.

4.- Resulta menester señalar que se verificaron los siguientes portales:

Figura 11



Nota: La tabla es de elaboración propia, con datos tomados del portal del Servicio de Administración Tributaria, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa y la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

De las revisiones realizadas se obtuvieron los siguientes resultados:

a).- El portal del Servicio de Administración Tributaria y no se encuentra aún ningún dato estadístico con relación a la presentación de declaraciones informativas sobre esquemas reportables, ni de los asesores fiscales, ni de los contribuyentes, así como tampoco se ha informado sobre el ejercicio de facultades de comprobación

en términos de la fracción XI del artículo 42 del Código Tributario, para verificar el cumplimiento de su Título sexto, ni hay estadística alguna sobre la imposición de multas en términos de los artículos 82 A, 82 B, 82 C y 8 D del Código Fiscal de la Federación.

b).- En el mismo sentido se realizó revisión profunda del portal de jurisprudencias y tesis aisladas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y aún no se ha emitido criterio alguno con relación a los esquemas reportables, así como tampoco se detectó que se hayan emitido sentencias contra sanciones impuestas por incumplimiento del Título sexto, Capítulo Único del Código Fiscal de la Federación.

c).- Se realizó una revisión del portal de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con la finalidad de determinar si existen ejecutorias emitidas con relación a los esquemas reportables, determinando que no existen aún criterios aplicables al caso concreto.

d).- Finalmente se realizó una revisión en el portal de consulta de jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para determinar si se ha emitido alguna tesis aislada o jurisprudencia con relación al tema en estudio, arribando a la conclusión de que aún no se ha emitido ninguna al respecto.

Cabe señalar que, ante las ambigüedades descritas en el presente estudio, seguramente serán emitidas tesis aisladas y jurisprudencias, tanto por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa como por los Tribunales Colegiados de Circuito, y por las Salas o el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que buscarán subsanar, explicar, corregir e interpretar los diversos artículos que comprenden el multicitado Título sexto del Código Fiscal de la Federación.

5.- Uno de los puntos a considerar de la implementación del Título sexto, es que señala que los esquemas reportables no servirán de forma alguna para iniciar

actos de comprobación a los contribuyentes o a los asesores fiscales, sin embargo, el artículo 69 del mismo Código, establece que el personal del Servicio de Administración Tributaria que intervenga en trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarios estará obligado a guardar absoluta reserva por lo que se refiere a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes y terceros, dentro de los cuales se encuentra el asesor fiscal, sin embargo, este es uno de los puntos medulares de la reforma, en la que, la autoridad hacendaria una vez más con facultades excesivas y de distintas formas discrecionales, tiene la facultad de hacer prácticamente cualquier cosa para cubrir sus fines recaudatorios y si bien es cierto, es una obligación de los mexicanos contribuir al gasto público en términos de la fracción IV del artículo 31 constitucional, también lo es que no se puede sobrepasar el texto constitucional para conseguirlo, pues México es un estado democrático constitucional de derecho, y en tal sentido se encuentra obligado no sólo a proteger los derechos humanos si no a garantizar el efectivo cumplimiento de los mismos.

6.- El estudio de investigación realizado, se enfrentó a algunas limitaciones que fueron señaladas en el primer capítulo, tales como, la falta de doctrina relacionada al tema de investigación en México, debido a lo reciente de la reforma implementada en México, se tuvo que recurrir a una búsqueda en otros países, pues en México sólo se ha publicado un libro “La acción 12 del BEPS y la revelación de esquemas reportables en México” de mayo de 2020, sin embargo, de acuerdo a los artículos Transitorios de la referida reforma, entró en vigor a partir del 1º de enero de 2021, por lo que el citado libro fue publicado antes de esta fecha.

Figura 12

Consulta de investigaciones relacionadas con el tema de investigación



REPOSITORIO BENEMÉRITA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE PUEBLA	REPOSITORIO INSTITUTO TECNOLÓGICO DE MONTERREY	REPOSITORIO UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA
714 Tesis Doctorado	774 Tesis Doctorado	24213 Tesis sin distinción de grado obtenido
1724 Tesis Especialidad	252 Tesis Especialidad	
4998 Tesis Licenciatura	498 Tesis de Licenciatura	
4642 Tesis Maestría	9043 Tesis de Maestría	

Nota: La tabla es de elaboración propia con datos tomados del repositorio de la Benemérita Universidad Autónoma de Puebla, del Repositorio del Instituto Tecnológico de Monterrey y del Repositorio de la Universidad de Guadalajara.

De la tabla antes señalada, se arriba a la conclusión de que, en las universidades seleccionadas de forma aleatoria, y de un universo de tesis para obtener los grados académicos, de licenciatura, especialidad, maestría y doctorado, no se localizó ningún estudio académico relacionado con el presente trabajo de investigación.

Figura 13

Consulta de investigaciones relacionadas con el tema de investigación



TESIS UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE MÉXICO

SE LOCALIZARON 2 INVESTIGACIONES RELACIONADAS:

1. LA PRIMERA PARA OBTENER EL GRADO DE LICENCIADO EN DERECHO, QUE SE RELACIONA ÚNICAMENTE CON LAS MULTAS EXCESIVAS, SIN EMBARGO, CARECE DE PROFUNDIDAD Y BIBLIOGRAFÍA ACTUALIZADA DEL TEMA.
2. LA SEGUNDA PARA OBTENER EL GRADO DE LICENCIADO EN DERECHO, QUE SE RELACIONA ÚNICAMENTE CON LA IRRETROACTIVIDAD, SIN EMBARGO, CARECE DE PROFUNDIDAD Y BIBLIOGRAFÍA ACTUALIZADA DEL TEMA.

Nota: La tabla es de elaboración propia, con datos tomados del portal de la Universidad Nacional Autónoma de México, denominado Tesiunam.

En el mismo sentido, se realizó una búsqueda en el portal de tesis de la Universidad Nacional Autónoma de México en la que se localizaron dos estudios, para la obtención del grado de licenciatura en derecho, sin embargo, ambos carecen de fuentes actualizadas y de profundidad para el desarrollo del trabajo, y estudian cada una de éstas, únicamente un derecho humano.

Por lo antes señalado, en el estudio realizado en el presente trabajo de investigación se hizo un esfuerzo importante por la profundización del tema y la demostración de la hipótesis a través de la contrastación realizada entre las disposiciones legales en estudio y las sentencias y jurisprudencias relacionadas con los derechos humanos consagrados en los artículos 5º, 14, 16, 22 y 23 constitucionales, ante la falta de jurisprudencias exactamente aplicables al caso.

REFERENCIAS

I.Fuentes bibliográficas.

1. Aguilar Cervantes, J. (2021). Derecho procesal fiscal. Tirant lo Blanch.
2. Amparo directo en revisión. 3423/2013. Segunda Sala Suprema Corte Justicia de la Nación (2013).
3. Arriola, A. (2020). Derecho Fiscal. México: Themis.
4. Bravo García, N. L. & Mureddu Gilabert, M. (2019). ¿Qué implica la seguridad jurídica en materia tributaria? En *Derecho tributario y derechos humanos* (p. 553). Tiran lo blanch.
5. Cámara de Diputados. (Febrero 2007). Tendencias del Sistema Tributario Mexicano. Política Fiscal, 6, 4.
6. Carrasco Iriarte, H. (2017). Derecho fiscal I. Iure Editores.
7. Criterios Generales de Política Económica para la Iniciativa de la Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación Correspondientes al Ejercicio Fiscal 2022. México: SHCP.
8. Diccionario de la real academia española. España. Real academia española. Recuperado de <https://dle.rae.es/secreto>.
9. Ejecutivo Federal. (2019). Iniciativa que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación. Gaceta Parlamentaria. 128.
10. Fernández Lobbe, G. (2021) "Revelación de planificaciones fiscales. La consolidación europea al desembarco en Latinoamérica." Revista de administración tributaria. No. 47. Enero. Centro interamericano de administraciones tributarias. Agencia estatal de administración tributaria. Instituto de estudios fiscales. Ministerio de economía y hacienda de España.
11. Ferrajoli, L. (2009). Los fundamentos de los derechos fundamentales. Trotta.
12. Ferrajoli, L. (2017). La democracia constitucional. Porrúa.

13. Ferrer Mac-Gregor, E., Caballero Ochoa, J. L. & Steiner, C. (2013). Artículo 16 constitucional. Derecho a la privacidad. En *Derechos humanos en la constitución. Comentarios de jurisprudencia constitucional e interamericana: Vol. Tomo 1* (Primera, p. 1046). Suprema Corte de Justicia de la Nación. Instituto de Investigaciones jurídicas. Konrad Adenauer. <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/3567-derechos-humanos-en-la-constitucion-comentarios-de-jurisprudencia-constitucional-e-interamericana-t-i#126060>
14. García-Herrera Blanco. C. (2013) Encuentro de derecho financiero y tributario. 2ª ed. Las medidas de lucha contra el fraude fiscal. Fraude fiscal: Dimensión internacional. Doc. núm. 17/2013. Instituto de estudios fiscales. Madrid. p. 24.
15. Garrigues. (2017). Plan de acción del BEPS: Una reflexión obligada.
16. Hernández-Romero, Valencia. (2022). Los delitos fiscales. Delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación, Ley del Seguro Social y LINFONAVIT.
17. Instituto Nacional de Estadística y Geografía. 2022. <https://www.inegi.org.mx/temas/uma/>
18. La acción 12 del Plan BEPS como un instrumento en la lucha contra la planificación fiscal agresiva. (Tesis doctoral). Recuperado de <https://repositori.upf.edu/bitstream/handle/10230/48749/TFGDRET2021NIKOLAEVAAccion.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
19. Lessa, C. (Abril 1979). Política económica ¿ciencia o ideología (primera parte). CEPAL, 7, 67.
20. Ley de ingresos de la federación para el ejercicio fiscal 2022, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. Diario Oficial de la Federación 12 de noviembre de 2021. Recuperado de https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2022.pdf.
21. Margarita Palomino Guerrero. M. (julio-diciembre de 2018). La obligación tributaria. Praxis de la justicia fiscal y administrativa. Revista de investigación jurídica, 24, 119-121.

22. Márquez Lasso, D. (2021). Estructuras y operaciones de planificación fiscal agresiva. Sistematización y calificación tributaria. España: Tirant lo blanch.
23. Martín Benítez, G. (2013) ¿Es lícita la planeación fiscal? Thompson Reuters. Valladolid. p. 44.
24. Martínez, Trinidad, (2009) Ensayos de política económica. México. Ediciones y gráficos. p. 34.
25. Nava Escudero, O. (2014). Derecho presupuestario mexicano. Porrúa.
26. Palomino Guerrero, M. (2018). La obligación tributaria. *Praxis de la justicia fiscal y administrativa*, año X, núm. 24, julio-diciembre.
27. Plan Nacional de Desarrollo 2019-2024.
28. Racine Salazar, M. (2021), Teoría constitucional de los derechos humanos. Elementos para su construcción. Troispublient.
29. Ríos Granados, G. (2016). Derechos humanos de los contribuyentes. Universidad Nacional Autónoma de México.
30. Ruíz Jiménez, C. (2019). Derecho Tributario y Derechos Humanos. Diálogo en México y el Mundo. Tirant lo Blanch.
31. Secretaría de Hacienda y C. (2021). Acuerdo 13/2021. Diario Oficial de la Federación, 1-2.
32. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2019). 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. Diario Oficial de la Federación, 1-7.
33. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2020). Tercera resolución de modificaciones a la resolución miscelánea fiscal para 2020. Diario Oficial de la Federación.
34. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2021). Acuerdo 13/2021. Diario Oficial de la Federación, 2.
35. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2021). Criterio no vinculativo de disposiciones fiscales. Diario Oficial de la Federación, 2-3.
36. Stiglitz, J. La economía del sector público. Antoni Bosch Editor.

37. Venegas Álvarez, S. (2022). Teoría general de las contribuciones. Universidad Nacional Autónoma de México.
38. Verduzco Reina, C. (2018). Derecho financiero. Iure editores.
39. Vergara Nava, S. (2021). Desafíos fiscales en tiempos de incertidumbre. Políticas Tributarias, derecho procedimental fiscal, eficiencia de los derechos fundamentales. Pármenas.
40. Villarreal Flores, V. (2022). El disfraz del dinero. Evasión fiscal y la cultura tributaria en México. Tirant lo blanch.
41. *Plan de acción BEPS: Una reflexión obligada: Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.* (2017). Fundación impuestos y competitividad. Recuperado de <https://fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/06/LIBRO-PLAN-DE-ACCION-BEPS.pdf>

II. Legislación nacional vigente.

1. Código Civil Federal. Recuperado de https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2_110121.pdf.
2. Código Fiscal de la Federación. Recuperado de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>.
3. Código Nacional de Procedimientos Penales. Recuperado de https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CNPP_190221.pdf
4. Código Penal Federal. Recuperado de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPF.pdf>.
5. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Recuperado de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf>.
6. Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2022. Recuperado de https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIF_2022.pdf.
7. Ley del Impuesto al Valor Agregado. Recuperado de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIVA.pdf>.

8. Ley del Impuesto Sobre la Renta. Recuperado de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf>.
9. Ley Federal de protección de datos personales en posesión de los particulares. Recuperado de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPDPPP.pdf>.
10. Ley reglamentaria del artículo 5º constitucional. Recuperado de https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/208_190118.pdf.
11. Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2022. Recuperado de https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/PEF_2022.pdf.

III. Jurisprudencia.

1. 203/2019. Décima Época. Contradicción de Tesis. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. T. I. Diciembre de 2019. p. 430.
2. 2a. XVII/94. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Octava época. Semanario Judicial de la Federación. T. XIV. diciembre de 1994. p. 45.
3. 2a./J. 152/2004. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Novena época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. T. XX. octubre de 2004, p. 376.
4. 2a.XXIX/2014. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Décima época. T. I. marzo de 2014. p. 1082.
5. Amparo directo en revisión. (2013). 3423/2013. Segunda Sala. SCJN.
6. I.3o.C.698 C. Tribunales Colegiados de Circuito y su Gaceta. T. XXVIII. Septiembre de 2008. p. 1411.
7. P. LV/2004. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XX. Septiembre de 2004 p.15.
8. P./J. 123/2001. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Novena época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. T. XIV. octubre de 2001. p. 16.

9. P./J. 9/95. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. T. II. Julio de 1995. p. 5.
10. Registro 30013. Undécima época. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
11. Registro Digital 2000792. Décima Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tipo de tesis: Aislada. Fuente Semanario Judicial de la Federación, Libro VIII, Tomo 2, Mayo de 2012, materia administrativa, página 1920.
12. Registro digital 257483. Sexta época. Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. T. CXXXVI. p. 80.
13. Registro digital: 818042. Sexta Época. Instancia: Tercera Sala. Tipo de tesis: jurisprudencia. Fuente: Semanario Judicial de la Federación, Volumen LXVI, Cuarta Parte, materia civil, página 63.
14. Tribunal Constitucional Español. 22 enero 1993.
15. Tribunal Constitucional Español. 4 abril 2022.
16. VI.3o. J/4. Novena época. Tribunales Colegiados de Circuito. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

ABREVIATURAS

1. AMDF. Academia Mexicana de Derecho Fiscal.
2. ANTECA. Asociación nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría Pública y Administración.
3. BEPS. Base Erosión and Profit Shifting / Plan de Acción Contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios
4. CCE. Consejo Coordinador Empresarial.
5. CEPAL. Comisión Económica para América Latina y el Caribe.
6. CFF. Código Fiscal de la Federación
7. COPARMEX. Confederación Patronal de la República Mexicana.
8. EBITDA. Earnings before interest, taxes, depreciation and amortization / Ganancias antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización.
9. FMI. Fondo Monetario Internacional.
10. G20. Integrado por Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Reino Unido, Italia, Japón, Rusia, la Unión Europea, Arabia Saudí, Argentina, Australia, Brasil, China, Corea del Sur, India, Indonesia, México, Sudáfrica y Turquía.
11. IMEF. Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas.
12. INEGI. Instituto Nacional de Estadística y Geografía
13. IVA. Impuesto al Valor Agregado.
14. LIF. Ley de Ingresos de la Federación
15. LISR. Ley del Impuesto Sobre la Renta
16. OCDE. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
17. PND. Plan Nacional de Desarrollo 2019-2024.
18. PTU. Reparto de Utilidades.
19. REFIPRES. Regímenes fiscales preferentes.
20. SAT. Servicio de Administración Tributaria.
21. SAT. Servicio de Administración Tributaria.
22. SCJN. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

- 23. SHCP. Secretaría de Hacienda y Crédito Público
- 24. TFJA. Tribunal Federal de Justicia Administrativa
- 25. CNPP. Código Nacional de Procedimientos Penales
- 26. CPF. Código Penal Federal.
- 27. CCF. Código Civil Federal.

ANEXO

PAÍSES MIEMBROS OCDE ACTUALIZADA A DICIEMBRE DE 2022

1. Albania
2. Andorra
3. Angola
4. Anguilla
5. Antigua and Barbuda
6. Argentina
7. Armenia
8. Aruba
9. Australia
10. Austria
11. Azerbaiyán
12. Las Bahamas
13. Baréin
14. Barbados
15. Bielorrusia
16. Bélgica
17. Belice
18. Benín
19. Bermuda
20. Bosnia and Herzegovina
21. Botsuana
22. Brasil
23. Islas Vírgenes Británicas
24. Brunéi
25. Bulgaria
26. Burkina Faso
27. Cabo Verde
28. Cameron
29. Canadá
30. Islas Caimán
31. Chile
32. China
33. Colombia
34. Congo
35. Islas Cook
36. Costa Rica
37. Costa de Marfil
38. Croacia
39. Curazao
40. República Checa
41. República Democrática de Congo
42. Dinamarca
43. Yibuti
44. Dominica
45. República Dominicana

46. Egipto
47. Estonia
48. Esuatine
49. Islas Faroe
50. Finlandia
51. Francia
52. Gabón
53. Georgia
54. Alemania
55. Gibraltar
56. Grecia
57. Groenlandia
58. Granada
59. Guernsey
60. Haití
61. Honduras
62. Hong Kong, China
63. Hungría
64. Islandia
65. India
66. Indonesia
67. Irlanda
68. Isla de Man
69. Israel
70. Italia
71. Jamaica
72. Japón
73. Jersey
74. Jordania
75. Kazajistán
76. Kenia
77. Corea
78. Letonia
79. Liberia
80. Liechtenstein
81. Lituania
82. Luxemburgo
83. Macao, China
84. Malaysia
85. Maldives
86. Malta
87. Mauritania
88. Mauritania
89. México
90. Mónaco
91. Mongolia
92. Montenegro
93. Montserrat
94. Moroco
95. Namibia
96. Países Bajos

97. Nueva Zelanda
98. Nigeria
99. Macedonia
100. Noruega
101. Omán
102. Pakistán
103. Panamá
104. Papua New Guinea
105. Paraguay
106. Perú
107. Polonia
108. Portugal
109. Qatar
110. Rumania
111. Federación Rusa
112. San Cristóbal y Nieves
113. Santa Lucía
114. San Vicente y las Granadinas
115. Samoa
116. San Marino
117. Arabia Saudí
118. Senegal
119. Serbia
120. Seychelles
121. Sierra Leona
122. Singapur
123. República Eslovaca
124. Eslovenia
125. Sudáfrica
126. España
127. Sri Lanka
128. Suecia
129. Suiza
130. Tailandia
131. Togo
132. Trinidad and Tobago
133. Túnez
134. Turquía
135. Territorio británico de ultramar
136. Ucrania
137. Emiratos Árabes Unidos
138. Reino Unido
139. Estados Unidos
140. Uruguay
141. Vietnam
142. Zambia