

ASESORÍA FISCAL Y LOS ESQUEMAS REPORTABLES

JAVIER ELI DOMÍNGUEZ HERNÁNDEZ*

No hay nada más noble que la Ley—afirmo Marco—, pues distingue a los hombres de las bestias, porque estas se rigen tan solo por el instinto y el hombre es gobernado por las leyes de su espíritu y, por lo tanto, es libre.

Taylor Caldwell

1. INTRODUCCIÓN

El presente artículo abordará las modificaciones al Código Fiscal de la Federación en un contexto internacional, mismas que modifican las prácticas fiscales a partir del año 2020 en adelante, pero que serán sujetas para informar a las autoridades fiscales a partir del año 2021.

El tema de los esquemas reportables que el asesor fiscal o los contribuyentes deberán presentar es de gran importancia para el Estado, pues con estas declaraciones que se presentaran se logrará combatir las estrategias fiscales de planificación agresiva o abusiva, mejorar la coordinación e intercambio de información con las demás administraciones tributarias. México atiende a la recomendación 12 emitida por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) en materia de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, relativa a exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

La finalidad es proporcionar un análisis respecto de los esquemas reportables que pretenden mejorar la transparencia y la seguridad jurídica del sujeto pasivo en la relación tributaria, este artículo responderá a las preguntas: ¿Cuándo inicia la vigencia de esta obligación? ¿Qué se considera un esquema reportable? ¿Quién deberá presentar la información? Y

* Maestro en impuestos, Licenciado en Derecho y Licenciado en Contaduría Certificado, Director General del Corporativo DH Consultores Fiscales y Contables, catedrático a nivel maestría del Instituto de Especialización para Ejecutivos y catedrático del área fiscal a nivel licenciatura en diversas Universidades.

en caso de no hacerlo ¿Cuáles serán las consecuencias que se generarán para el asesor fiscal o para los contribuyentes?

2. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El esquema normal del impuesto sobre la renta (ISR) se basa en dos principios fundamentales: la renta mundial y la residencia. Esto implica que los contribuyentes deberán acumular en el país del cual es residente fiscalmente, la totalidad de los ingresos obtenidos a nivel mundial. Tratóndose de residentes en el extranjero se busca que paguen el ISR respecto de los ingresos proveniente de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Derivado de este esquema normal de renta, el contribuyente, a nivel internacional, busca residir en un Estado en el que la contribución sea lo más baja posible y que, en algunos casos, sea nulo el pago de la contribución. Por lo tanto, si un Estado, de forma aislada, se enfoca en la fiscalidad a nivel internacional se enfrentará a una tarea bastante difícil, esto ha motivado que los Estados generen alianzas y firmen convenios entre los distintos Estados buscando en primer término un intercambio de información que servirá para poder lograr una mejor fiscalización, evitar la doble tributación y en algunos casos para evitar la defraudación fiscal.

México es miembro de la OCDE desde el 18 de mayo de 1994, convirtiéndose en el país miembro número veinticinco (actualmente son 36 países miembros); el día 5 de julio de 1994 se publica en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el Decreto de promulgación de la Convención de la OCDE, indicando que el catorce de abril de 1994 se suscribió en París, la Declaración del Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos sobre la aceptación de sus obligaciones como miembro de la OCDE; esta declaración fue aprobada por el Senado el 10 de mayo de 1994; el catorce de mayo del mismo año se ratifica y finalmente el 18 de mayo de 1984 se deposita en poder del Gobierno de la República Francesa.

Mediante este documento, México asume las obligaciones correspondientes a los miembros de la OCDE, aceptando también los propósitos y objetivos resultantes del informe del Comité de la Organización. En la misma publicación se hace referencia a algunas observaciones del acta

de la Organización, entre ellas se encuentran *los asuntos fiscales*, desde su incorporación México ha participado activamente en temas fiscales en la OCDE y en su caso ha realizado diversas modificaciones a las leyes mexicanas para reconocer las acciones implementadas por la OCDE.

El 15 de octubre de 2015, la OCDE publicó 15 recomendaciones finales en materia de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (por sus siglas en inglés BEPS, *Base Erosion and Profits Shifting*), esto como una labor conjunta de los países miembros de la OCDE y los líderes del G20.¹ Estas recomendaciones de BEPS atienden a problemas de fiscalidad internacional como lo son las pérdidas recaudatorias derivadas de planeaciones fiscales agresivas, empresas multinacionales, interacciones entre normas internas, falta de transparencia y coordinación entre administraciones tributarias, competencia fiscal etcétera. “BEPS constituye un grave riesgo para los ingresos tributarios, la soberanía fiscal y la equidad tributaria de muchos países, si bien es cierto existen numerosas formas de erosionar las bases imponibles dentro de cada jurisdicción, una fuente significativa de la erosión es el traslado de beneficios al exterior.”²

Las 15 acciones recomendadas por la OCDE³ son las siguientes:

- 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 CFC (*Controlled Foreign Company*);
- 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;

¹ G20(2014), “Two-part report to G20 developing working group on the impact of beps in low income countries”, <http://www.oecd.org/tax/tax-global/report-to-g20-dwg-on-the-impact-of-beps-in-low-income-countries.pdf>

² OCDE, “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, 2016, <https://www.oecd.org/tax/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios-9789264201224-es.htm>

³ OCDE, “Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios”, 2015, www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf

- Acción 6 – Impedir la utilización abusiva de convenios;
- Acción 7 – Impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente;
- Acciones 8-10 – Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor;
- Acción 11 – Evaluación y seguimiento de 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; y
- Acción 15 – Desarrollar un instrumento multilateral.

México, al estar participando activamente en la OCDE, ha implementado, en los años 2014, 2016 y 2019, diversas reformas fiscales a fin de cumplir con las recomendaciones en relación con BEPS.

En específico, la recomendación 12, relativa a exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, es de gran ayuda, pues las administraciones tributarias del mundo carecen actualmente de información específica y global respecto de las planificaciones fiscales agresivas, lo que impide evaluar los riesgos fiscales y, en su caso, generar procedimientos de inspección o cambios en la legislación para combatir estas planificaciones fiscales agresivas. La acción 12 establece un marco de guías basadas en mejores prácticas, a fin de generar disposiciones fiscales que permitan obtener información anticipada sobre las estrategias fiscales de planificación agresiva o en su caso abusiva, se prevé que los Estados integrantes deben contar con regímenes que soliciten de carácter obligatorio declaraciones que revelen estas planificaciones agresivas y poder así combatir las estructuras de planificación fiscal y mejorar la coordinación e intercambio de información con las demás administraciones tributarias, impactando positivamente en disuadir estas prácticas por parte de los contribuyentes y sus asesores.

Algunos países que han implementado la obligatoriedad de declarar las estructuras de elusión fiscal (DOTAS por sus siglas en inglés *Disclosu-*

re of Tax Avoidance Schemes) son Estados Unidos, Reino Unido, Irlanda, Portugal, Canadá, Sudáfrica y, en el caso de México, se hizo lo propio en el año 2019 en las reformas fiscales para el 2020.

En la exposición de motivos para reformar el Código Fiscal de la Federación para 2020 se establece:

Por lo anterior, se propone un régimen de revelación de esquemas reportables en México que proporcionará información sobre temas que las autoridades fiscales han identificado como áreas de riesgo durante el ejercicio de sus funciones y que, al conocerlas de forma previa a su implementación, evaluará su viabilidad y hará conocer a los contribuyentes y asesores fiscales su criterio, velando así por la mayor seguridad jurídica para los mismos ya que en lugar de ser sujetos de una auditoría en años posteriores, en la mayoría de los casos se sabrá de antemano el criterio de la autoridad e incluso podrán ejercer los medios de defensa pertinentes para controvertir dicho criterio a efecto de que una autoridad jurisdiccional intervenga en la evaluación del esquema. Para la aplicación de este régimen, se prevé que las autoridades fiscales mediante reglas de carácter general puedan establecer un umbral de mínimos para efectos de determinar qué esquemas deben de ser revelados.⁴

3. ESQUEMAS REPORTABLES

Como se aprecia, México hace ajustes a su normatividad a fin atender a la recomendación 12 para combatir BEPS, al establecer la obligatoriedad de *revelar esquemas reportables* que permitan incrementar la transparencia al otorgar a la administración fiscal información oportuna acerca de esquemas potencialmente agresivos y de planeación fiscal abusiva, además de identificar a los usuarios y promotores de los mismos, y que estos ayuden a la autoridad fiscal a detectar los esquemas que explotan las vulnerabilidades del sistema fiscal.

Derivado de lo anterior se reformó el CFF para adicionar el Título sexto de la Revelación de Esquemas Reportables establecido en los artículos 197 al 202.

⁴ Gaceta Parlamentaria, “Iniciativas del paquete económico para el año 2020”, domingo 8 de septiembre de 2019, <http://gaceta.diputados.gob.mx/Gaceta/64/2019/sep/20190908.html>

Se parte de definir que es un *esquema*, de acuerdo con el CFF, es cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada de forma expresa o tácita con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos.

Un *esquema* será considerado *reportable*, cuando genere o pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal⁵ en México y tenga alguna de las siguientes características:

- Evite que autoridades extranjeras intercambien información fiscal o financiera con las autoridades fiscales mexicanas.
- Evite la aplicación del artículo 4-B (ingresos generados a través de entidades extranjeras y figuras jurídicas transparentes) o lo dispuesto a los Regímenes Fiscales Preferentes.
- Consista en uno o más actos jurídicos que permitan transmitir pérdidas fiscales pendientes de disminuir de utilidades fiscales, a personas distintas de las que las generaron.
- 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.
- Involucre a un residente en el extranjero que aplique un convenio para evitar la doble imposición suscrito por México, respecto a ingresos que no estén gravados o tengan una tasa reducida en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente.
- Involucre operaciones entre partes relacionadas en las cuales:
 - Se trasmitan activos intangibles difíciles de valorar (o no existan comparables fiables).

⁵ Artículo 5o.-A. Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros. Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1981. Última Reforma publicada el 2 de diciembre de 2020.

- Se lleven a cabo reestructuraciones empresariales, en las cuales no haya contraprestación por la transferencia de activos, funciones y riesgos o cuando como resultado de dicha reestructuración, los contribuyentes reduzcan su utilidad de operación en más del 20%.
- 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.
- Se utilice un régimen de protección unilateral.
- Se evite constituir un establecimiento permanente.
- Involucre la transmisión de un activo depreciado total o parcialmente, que permita su depreciación por otra parte relacionada.
- Involucre un mecanismo híbrido definido de conformidad con la fracción XXIII del artículo 28 de la LISR.
- Evite la identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos.
- Se tengan pérdidas fiscales cuyo plazo para realizar su disminución de la utilidad fiscal esté por terminar y se realicen operaciones para obtener utilidades fiscales a las cuales se les disminuyan dichas pérdidas fiscales, provocando una deducción autorizada al contribuyente que generó las pérdidas o a una parte relacionada.
- Evite la aplicación de la tasa adicional del 10% por dividendos.
- 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.
- 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.

Resulta relevante que gran parte de los supuestos esquemas reportables tiene que ver con partes relacionadas, entendiéndose por estas cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capi-

tal de dichas personas; también se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma.⁶

Ahora bien, una vez definido qué es un esquema reportable, estos se clasifican en generalizados y personalizados.

Se entiende por *esquemas reportables generalizados* a aquéllos que buscan comercializarse de manera masiva. Deberán ser revelados a más tardar dentro de los 30 días siguientes al día en que se toman las medidas necesarias para que terceros conozcan la existencia del esquema.

Se entiende por *esquemas reportables personalizados* a aquéllos que se diseñan, comercializan, organizan, implementan o administran para adaptarse a las circunstancias particulares de un contribuyente específico. Deberán ser revelados, a más tardar, dentro de los 30 días siguientes al día en que el esquema esté disponible para el contribuyente para su implementación, o se realice el primer hecho o acto jurídico que forme parte del esquema, lo que suceda primero.

El artículo 199, último párrafo del CFF, consagra lo siguiente: “será reportable cualquier mecanismo que evite la aplicación de un esquema reportable”; es decir, si de alguna forma se logra alguna opción, interpretación o aplicación que permita al contribuyente no ubicarse en un esquema reportable, pero proporciona beneficios fiscales en México entonces también será sujeto para reportarlo. Para revelar un esquema reportable no importa la residencia fiscal del contribuyente, el requisito es que éste obtenga un beneficio fiscal en México.

El obligado a revelar los esquemas reportables, independientemente de si son generalizados o personalizados, será *el asesor fiscal* residente en México o residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en México. Entendiendo por asesor fiscal a cualquier persona física o moral que, en el curso ordinario de su actividad, realice actividades de asesoría fiscal, y sea responsable o esté involucrada en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable o quien pone a disposición la totali-

⁶ Artículo 179, Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 11 de diciembre de 2013. Última Reforma publicada el 8 de diciembre de 2020.

dad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero.⁷

Si en el esquema reportable existen varios asesores fiscales, estos podrán optar porque solo uno de ellos revele el esquema a nombre y por cuenta de todos ellos. El deber de este asesor de emitir una constancia a los demás asesores fiscales que sean liberados indicando que ha revelado el esquema reportable, y anexará una copia de la declaración informativa del esquema reportable, copia del acuse de recibo de la declaración y el certificado donde se asigne el número de identificación del esquema. Los demás asesores fiscales, en caso de no estar de acuerdo con el contenido de la declaración informativa presentada o desee proporcionar más información, podrán presentar una declaración informativa complementaria para surtir efectos solo para él, y se deberá presentar dentro de los 20 días siguientes a partir de la fecha en que haya recibido su constancia. Cualquier modificación a la información reportada deberá ser informada dentro de los 20 días siguientes a dicha modificación.

Los asesores fiscales deberán presentar una declaración informativa en el mes de febrero de cada año, que contenga una lista con los nombres, denominaciones o razones sociales de los contribuyentes, así como su clave en el RFC, a los cuales brindó asesoría fiscal respecto a los esquemas reportables.

Si un esquema genera beneficios fiscales en México pero no es reportable o existe un impedimento legal para su revelación por parte del asesor fiscal, éste deberá expedir una constancia al contribuyente en la que se justifique y motive las razones por las cuales lo considere no reportable o exista un impedimento para revelar, misma que se deberá entregar dentro de los cinco días siguientes al día en que se ponga a disposición del contribuyente el esquema reportable o se realice el primer hecho o acto jurídico que forme parte del esquema, lo que suceda primero.

De lo anterior, es importante mencionar que el tema del secreto profesional podría impedir al asesor fiscal revelar la información contenida en la asesoría, en apoyo a lo anterior, el Tercer Tribunal Colegiado en materia civil del primer Circuito indico:

⁷ Artículo 197 segundo párrafo, Código Fiscal de la Federación, *op. cit.*

Secreto profesional. Dispensa de la obligación de rendir testimonio sobre hechos de terceros.

Vinculado con el derecho a la intimidad, se encuentra el *secreto profesional*, que es al que se encuentran obligadas determinadas personas (médicos, abogados, instituciones financieras, contadores, sacerdotes, entre otros), quienes no pueden divulgar la información, cuyo conocimiento hubieran tenido en el ejercicio de sus actividades profesionales, respecto de otros. En ese sentido, aquel que conozca de cierta información con motivo del ejercicio *profesional*, no puede ser obligado, a rendir testimonio sobre tal información, salvo que el titular de la misma le autorice para ello.⁸

Por lo anteriormente expuesto, la modificación al CFF intenta subsanar alguna limitante contemplada en otra norma al indicar que: “La revelación de esquemas reportables de conformidad no constituirá una violación a la obligación de guardar un secreto conocido al amparo de alguna profesión.” Lo cual sería contrario a lo resuelto por el TCC, se deja a salvo la opinión del lector, pero se visualiza que la norma intenta subsanar lo prohibido en otras normas.

Como se aprecia entonces, la obligación inicial la tiene el asesor fiscal, pero en caso de que este no cumpla con la obligación o considere que no debe hacerlo por algún impedimento legal (secreto profesional) la obligación se pasa al contribuyente que utilizó o que le fue aplicable el esquema reportable. Además, también será responsabilidad del contribuyente si este fue quien diseñó, organizó, implementó y administró el esquema reportable, o que en su caso haya acordado con el asesor fiscal, quien cumpliría con la obligación sería el propio contribuyente.

El hecho de revelar un esquema reportable no implica la aceptación o rechazo de sus efectos fiscales por parte de las autoridades fiscales. Y tampoco podrá utilizarse como antecedente de la investigación por la posible comisión de los delitos en materia fiscal, pero si se lee detenidamente el artículo 201 del CFF se podría interpretar que si podrá ser utilizado como antecedente para infracciones en materia administrativa.

Los asesores fiscales y contribuyentes obligados a revelar los esquemas reportables podrán hacerlo desde el momento que haya finalizado su diseño. En algunos casos, la autoridad fiscal podrá solicitar informa-

⁸ Tesis: I.3o.C.698 C, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo XXVIII, septiembre de 2008, (Resaltado añadido).

ción adicional a los asesores fiscales o contribuyentes, quienes deberán presentar dicha información en un plazo máximo de 30 días a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación del requerimiento de información, en caso de no atender la autoridad podrá aplicar la sanción correspondiente.

Es importante mencionar que, derivado de esta nueva obligación a cumplir por los asesores fiscales, se ha habilitado una nueva fracción en el artículo 42 del CFF en materia de facultades de las autoridades fiscales:

XI. Practicar visitas domiciliarias a los asesores fiscales a fin de verificar que hayan cumplido con las obligaciones previstas en los artículos 197 a 202 de este Código.

En estas visitas domiciliarias se desahogarán términos de lo dispuesto en el artículo 49 del CFF. Como consecuencia de la revisión efectuada podrán generarse ciertas sanciones aplicables a los asesores fiscales o los contribuyentes según lo dispuesto por el artículo 82-C y 82-D del CFF.

Cuadro 1. Sanciones fiscales.

Artículo 82-C. Son infracciones relacionadas con la revelación de esquemas reportables cometidas por los contribuyentes, las siguientes:	Artículo 82-D. A quien cometa las infracciones relacionadas con la revelación de esquemas reportables se impondrán las siguientes sanciones:
No revelar un esquema reportable, revelarlo de forma incompleta o con errores.	No se aplicará el beneficio fiscal previsto en el esquema reportable y 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.
No incluir el número de identificación del esquema reportable obtenido directamente del SAT o a través de un asesor fiscal en su declaración de impuestos.	De \$50,000.00 a \$100,000.00

<p>No atender el requerimiento de información adicional que efectúe la autoridad fiscal o manifestar falsamente que no cuenta con la información requerida.</p>	<p>De \$100,000.00 a \$350,000.00</p>
<p>No informar al SAT cualquier cambio que suceda con posterioridad a la revelación del esquema reportable. Asimismo, informar de forma extemporánea en el caso de la información señalada en las fracciones VI, VII y VIII del artículo 200 del Código.</p>	<p>De \$200,000.00 a \$2,000,000.00</p>

Cuadro de elaboración propia con información del Código Fiscal de la Federación.

Como se puede apreciar, las sanciones previstas por el incumplimiento en las obligaciones en materia de revelación de esquemas reportables son de una cuantía alta, lo que podría, en su caso, contravenir a lo dispuesto por el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que consagra la prohibición de las multas excesivas, según Ana Marcela Zatarin, las penas aluden a dos elementos esenciales en su aplicación, la primera respecto a la prohibición de sanciones excesivas, inusitadas y trascendentales; el segundo al principio de proporcionalidad en las sanciones, las cuales no podrán ser inhumanas o degradantes mantener una proporcionalidad entre el hecho ilícito y el grado de afectación al bien jurídico protegido.⁹

Finalmente, el día 18 de noviembre de 2020 se publica en el DOF la Tercera Resolución de Modificaciones a la resolución Miscelánea fiscal para 2020 en el cual se adiciona un Capítulo 2.22. De la revelación de los esquemas reportables, lo anterior de conformidad con el artículo 33 fracción I inciso g y 197 al 201 del CFF en el que, se hace oficial la ficha de trámite 298/CFF Declaración informativa para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados, contenida en el Anexo 1-A. En este capítulo se hace referencia a las catorce fracciones a que refiere el

⁹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada, México, Editorial Tirant lo Blanch México, 2017.

artículo 199 del CFF adecuándolo a cada uno de los diferentes supuestos de revelación de esquemas, de forma general se solicita lo siguiente:

- a) Tratándose tanto de esquemas reportables generalizados, como de personalizados:
 - Un diagrama que permita observar todas las operaciones (actos o hechos jurídicos) que forman parte del plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción y/o recomendación que integran el esquema reportable; el país o las jurisdicciones donde se ubican o ubicarán los sujetos involucrados en el esquema reportable; y bajo qué legislación se celebran o celebrarán las operaciones (actos o hechos jurídicos) que forman parte del esquema reportable.
 - Antecedentes y conclusiones que forman parte del contexto del esquema reportable, así como los argumentos jurídicos y las premisas de las cuales parte la interpretación jurídica.
 - Señalar detalladamente mediante qué operación u operaciones (actos o hechos jurídicos), productos financieros, instrumentos o inversiones, en concreto, se evita o evitará que las autoridades extranjeras intercambien información fiscal o financiera con las autoridades fiscales mexicanas.
 - Señalar si con motivo de la implementación del esquema reportable, los contribuyentes beneficiados o que prevén obtener el beneficio, se auxilian o auxiliarán de personas físicas, entidades o figuras jurídicas en el extranjero o en México, para evitar el esquema reportable.
 - Indicar la secuencia en la que se llevan o llevarán a cabo las operaciones (actos o hechos jurídicos) que conforman el esquema reportable.
 - Indicar si los contribuyentes que obtienen u obtendrán el beneficio fiscal con motivo de la implementación del esquema reportable, tienen o tendrán operaciones con personas o entidades financieras residentes en algún país o jurisdicción con el que México no tenga en vigor un acuerdo de intercambio de información o un tratado para evitar la doble tributación, o bien, que no haya surtido sus efectos la Convención sobre

Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal y su Protocolo.

- Indicar el país o jurisdicción en donde se evita o evitará el intercambio de información.
- b) Tratándose de esquemas reportables personalizados, además de lo dispuesto en la fracción anterior, se deberá revelar, cuando menos, la siguiente información y documentación:
- Indicar la fecha exacta o fecha aproximada en que se llevaron o llevarán a cabo las operaciones (actos o hechos jurídicos) que integran el esquema reportable. Así como, en su caso, el valor consignado o estimado en dichas operaciones.
 - Si los contribuyentes beneficiados se auxilian o auxiliarán de personas físicas, entidades o figuras jurídicas en el extranjero o en México, indicar el nombre de la persona física o el nombre, denominación o razón social de la entidad jurídica, así como su clave en el RFC o número de identificación fiscal; país o jurisdicción de constitución; país de residencia; su actividad o giro y su domicilio. Tratándose de figuras jurídicas, indicar el país o jurisdicción de creación y, en su caso, de registro.
 - En caso de que las personas que participan o participarán en el esquema reportable sean partes relacionadas deberán manifestar dicha situación.

En caso de que el asesor fiscal o el contribuyente no cuenten con la información y documentación señalada en las fracciones anteriores deberán manifestarlo bajo protesta de decir verdad, exponiendo los motivos y razones de ello.

Ahora bien, de conformidad con el artículo octavo transitorio de las reformas al CFF publicadas en el DOF el 9 de diciembre de 2019, se indica que los plazos para cumplir con las obligaciones empezarán a computarse a partir del 1 de enero de 2021 y 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.

4. CONCLUSIÓN

La revelación de los esquemas reportables por parte de los asesores fiscales y de los contribuyentes atienen a la recomendación efectuada por la OCDE, direccionada a combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Esta modificación al Código inició su vigencia a partir del primero de enero 2020, pero la primera declaración de revelación se presentará a partir del año 2021, que, en atención al principio de irretroactividad de la norma, solo se presentarán las declaraciones respecto de los esquemas reportables del año 2020 en adelante y solo en caso de que el esquema corresponda a años anteriores al 2020 pero el beneficio fiscal se siga disfrutando u obteniendo del año 2020 en adelante entonces también será sujeto de revelación.

México como integrante activo de la OCDE se han convertido en un referente a nivel internacional en cuanto a la fiscalización y atención al plan BEPS, esto se advierte en las reformas que, en los años 2014, 2016, 2019 y 2020 se han efectuado a las leyes fiscales a fin de alinearse a una fiscalidad internacional y una colaboración e intercambio de información con las administraciones fiscales a nivel mundial.

Como se analizó anteriormente en el artículo, el hecho de revelar los esquemas reportables no implica que se aceptan o rechazan los efectos fiscales por parte de las autoridades fiscales y que no podrá utilizarse como un antecedente de investigación en materia de delitos.

Finalmente, si bien es cierto es un derecho del contribuyente es buscar la mejor forma de tributar y pagar las contribuciones correspondientes tal como lo dispone la Ley Suprema en su artículo 31 fracción IV, también lo es que en el proceso no deberá acudir a estrategias fiscales agresivas que impliquen una afectación en contravención a disposiciones fiscales.

