



# Reglas de carácter general aplicables a los esquemas reportables

Más allá de los requisitos formales, y publicar el contenido de las constancias y declaraciones informativas para revelar los esquemas reportables, las autoridades fiscales deben ocuparse de aclarar las numerosas dudas de fondo que existen respecto de las disposiciones legales que regulan el régimen de los esquemas reportables, para evitar que sea un régimen incoherente, impráctico, ineficaz y costoso, tanto para las autoridades fiscales como para los asesores fiscales y los contribuyentes

63



C.P. Luis Eduardo Natera  
Niño de Rivera, Socio de  
Natera Consultores

## INTRODUCCIÓN

**A**tendiendo a las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), específicamente al Reporte Final de la Acción 12 del Proyecto para evitar la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios –*Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS)–, y como parte de la Reforma Fiscal para 2020, se publicó el nuevo Título VI del Código Fiscal de la Federación (CFF) referente a la revelación de esquemas reportables por parte de los asesores fiscales y los contribuyentes, mismo que comprende los artículos 197 a 202 de ese ordenamiento.

En los numerales referidos se contienen las definiciones aplicables al régimen de los esquemas reportables; las obligaciones que deben cumplir tanto los asesores fiscales como los contribuyentes, cuando estos últimos estén obligados a reportar; los efectos de la revelación de los esquemas, y las medidas de control aplicables.

De igual manera, se describen las características que deben cumplir los esquemas para que se consideren reportables, así como los mecanismos para tratar de evitar el reporte de estos y la información que se debe revelar respecto de ellos.

En el DOF del miércoles 18 de noviembre de 2020, se publicó la “Tercera Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020”, en la que se incluyó el nuevo Capítulo 2.22. para regular la revelación de los esquemas reportables.

Cabe recordar que, de conformidad con la fracción II del artículo octavo de las Disposiciones Transitorias (DT) del CFF, aun cuando esas normas respecto de los esquemas reportables entraron en vigor a partir del 1 de enero de 2020, los plazos previstos para cumplir con las obligaciones establecidas en los artículos 197 a 202 empezarán a computarse a partir del 1 de enero de 2021.

Para efectos del presente análisis, distinguiré las reglas entre aquellas que regulan diversas obligaciones de los asesores fiscales y contribuyentes, y

las que presentan las descripciones detalladas de los esquemas reportables.

## REGLAS QUE SE REFIEREN A DIVERSAS OBLIGACIONES ESTABLECIDAS EN EL CFF PARA LOS ASESORES FISCALES Y LOS CONTRIBUYENTES

A continuación, presento un listado y una breve explicación de las reglas de carácter general que se refieren a diversas obligaciones que el CFF establece para los asesores fiscales y los contribuyentes, así como respecto de los mecanismos para evitar el reporte de los esquemas.

### Regla 2.22.1.

Los asesores fiscales están obligados a presentar una declaración informativa a través de la cual deben reportar cada uno de los esquemas, ya sean personalizados o generalizados, que cumplan con las características establecidas en el artículo 199 del CFF. Para estos efectos será aplicable la Ficha de trámite 298/CFF.<sup>1</sup>

El plazo para presentar esa declaración informativa, tratándose de un esquema personalizado, es dentro de los 30 días siguientes a aquel en que el esquema esté disponible para que el contribuyente lo implemente, o cuando se realice el primer acto jurídico que forme parte del esquema, lo que suceda primero.

En el caso de los esquemas generalizados, el plazo para la presentación de la declaración informativa será dentro de los 30 días siguientes a aquel en que se haga el primer contacto para su comercialización.

De manera opcional, tanto para los esquemas personalizados como para los generalizados, los asesores fiscales podrán revelar los esquemas desde el momento en que se haya concluido su diseño.

### Regla 2.22.2.

Los asesores fiscales y los contribuyentes tienen la posibilidad de presentar una declaración informativa complementaria para revelar modificaciones,

<sup>1</sup> Las Fichas de trámite a las que se hace referencia en el presente artículo fueron publicadas en el anexo 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM), en el DOF del 23 de noviembre de 2020

correcciones o actualizaciones a la información y documentación reportada originalmente, dentro de los 20 días siguientes a que ocurra cualquiera de las situaciones mencionadas.

Esa declaración complementaria deberá ser presentada de conformidad con lo señalado por la Ficha de trámite 299/CFF.

### **Regla 2.22.23.**

Cuando diversos asesores fiscales participan en un esquema reportable, pueden optar por alguna de las siguientes alternativas:

**1.** Cada uno de los asesores puede presentar su propia declaración informativa para reportar el esquema.

**2.** Uno de los asesores fiscales participantes puede hacerse cargo de revelar el esquema a nombre y por cuenta de los demás, liberándolos de la obligación de presentar el reporte original, establecida en el CFF, siempre que cuenten con los siguientes documentos:

- Constancia que deberá ser entregada por el asesor encargado de reportar el esquema.
- Copia de la declaración informativa del esquema.
- Copia del acuse de recibo de la declaración informativa.
- Copia del certificado mediante el que se le asignó un número al esquema reportable.

En caso de que el asesor fiscal encargado de la presentación de la declaración informativa para revelar el esquema reportable no proporcione la constancia a alguno o algunos de los asesores fiscales participantes en el esquema, estos últimos quedarán obligados a revelar el esquema reportable mediante la presentación de su propia declaración informativa.

La regla en comento justamente indica cuáles son los datos que debe contener la constancia de liberación de la obligación de revelar esquemas reportables que deben entregar los asesores fiscales encargados de reportar el esquema a los demás participantes en el mismo, los cuales se enlistan a continuación:

- Fecha en la que se emite la constancia.
- Nombre, denominación o razón social y la clave en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) del

asesor fiscal que reveló el esquema reportable en términos de la regla 2.22.3.

En caso de que el asesor fiscal sea una persona moral, además se indicará el nombre completo del representante legal o de la persona que entregará la constancia, señalando los datos del documento mediante el cual acredita su personalidad.

- Nombre completo y clave en el RFC del asesor fiscal liberado de la obligación de revelar el esquema reportable.

En caso de que el asesor fiscal sea una persona moral, además se indicará el nombre completo del representante legal o de la persona que recibirá la constancia, señalando los datos del documento mediante el cual acredita su personalidad.

- El nombre del asesor fiscal liberado de la obligación de revelar el esquema reportable (tercer bullet de este bloque), debe coincidir con el reportado en la declaración informativa a que se refiere la regla 2.22.3.
- Número de identificación del esquema reportable, el cual debe coincidir con el asignado en el certificado emitido por el Servicio de Administración Tributaria (SAT).
- Manifestación, bajo protesta de decir verdad, del asesor fiscal que reveló el esquema reportable en términos de la regla 2.22.3., en la que indique que expide la constancia de conformidad con el artículo 197, sexto párrafo, del CFF y de esta regla.
- Manifestación de que el asesor fiscal que reveló el esquema reportable en términos de la regla 2.22.3., entregó al asesor fiscal liberado una copia de los siguientes documentos: Declaración informativa presentada en términos de la regla 2.22.3., copia del acuse de recibo de esa declaración y copia del certificado donde se asignó el número de identificación del esquema reportable.
- Firma autógrafa del asesor fiscal que emite la constancia, o bien, de su representante legal o persona encargada de la emisión de la constancia por cuenta del asesor fiscal.

### **Regla 2.22.3.**

Puede ocurrir, bajo la segunda opción mencionada en el punto anterior, que alguno de los asesores

fiscales liberados de la obligación de revelar el esquema reportable no esté de acuerdo con la declaración informativa presentada, en cuyo caso podrá presentar una declaración informativa complementaria.

La declaración complementaria puede contener información distinta o mayor a la originalmente ofrecida, y solamente tendrá efectos para el asesor fiscal que la haya presentado. Además, esta deberá ser presentada de conformidad con la Ficha de trámite 300/CFF.

El plazo para presentar la declaración será dentro de los 20 días siguientes a partir de que se haya recibido la constancia por parte del asesor fiscal encargado de la presentación de la declaración informativa original.

### **Regla 2.22.26.**

Los asesores fiscales pueden considerar que participan en un esquema que genera un beneficio fiscal en México para alguno de sus clientes, pero no se considera reportable por no ubicarse en ninguno de los supuestos establecidos por el artículo 199 del CFF, o que existe un impedimento legal, el cual les impide revelar un esquema reportable.

En cualquiera de estos casos, el asesor fiscal tiene un plazo de cinco días para darle al contribuyente una constancia en la que justifique y motive las razones para no considerar reportable el esquema o por las que considera que existe un impedimento legal para reportar.

La regla 2.22.26. se refiere justamente a esta constancia para los esquemas no reportables o para la existencia de impedimento legal para revelar un esquema reportable, misma que deberá emitirse en los términos de la Ficha de trámite 301/CFF.

### **Regla 2.22.27.**

De conformidad con el último párrafo del artículo 201 del CFF, el SAT podrá solicitar información adicional respecto de los esquemas reportables a los asesores fiscales o a los contribuyentes.

El plazo máximo para presentar la información ante la autoridad fiscal es de 30 días contados a partir del día siguiente al que surta efectos la notificación del requerimiento de información. Los asesores fiscales también podrán presentar una manifestación bajo protesta de decir verdad que señale que no se encuentran en posesión de la información requerida, teniendo que exponer los motivos o razones de ello.

La presentación de la información adicional o la manifestación referida deberá hacerse de conformidad con la Ficha de trámite 302/CFF.

Si no se atiende el requerimiento de información adicional efectuado por la autoridad fiscal, se hace de forma incompleta o extemporánea, procederá la sanción correspondiente conforme al CFF.

### **Regla 2.22.28.**

Los asesores fiscales deben presentar en el mes de febrero de cada año una declaración informativa para proporcionar los datos de los contribuyentes a los cuales se les comercializó un esquema reportable generalizado o personalizado, misma que deberá presentarse de conformidad con la Ficha de trámite 303/CFF.

## **REGLAS QUE PRESENTAN LAS DESCRIPCIONES DETALLADAS DE LOS ESQUEMAS REPORTABLES**

Las reglas 2.22.4. a 2.22.22. presentan las descripciones detalladas de los esquemas reportables a los que se refieren las fracciones I a XIV del artículo 199 del CFF.

En esta serie de reglas, simplemente se detalla la información que debe presentarse respecto de los esquemas reportables personalizados y generalizados, así como la específica que corresponde exclusivamente a los esquemas reportables personalizados.<sup>2</sup>

En las declaraciones informativas a que se refieren las reglas 2.22.1., 2.22.2. y 2.22.3., los asesores fiscales o los contribuyentes adjuntarán un documento

<sup>2</sup> Fracciones I y II de cada regla, respectivamente

en formato *.pdf*, con la información y documentación solicitada.

En caso de que los asesores fiscales o los contribuyentes no cuenten con la información y documentación señalada en las reglas referidas, deberán manifestarlo bajo protesta de decir verdad, exponiendo los motivos y razones de ello.

Las reglas no aclaran las diversas dudas que tenemos tanto los asesores fiscales como los contribuyentes respecto de las características establecidas para considerar reportables los esquemas, de conformidad con el artículo 199 del CFF, salvo por lo que puede inferirse del contenido informativo para cada supuesto, manteniéndose la incertidumbre respecto de varios aspectos relativos al adecuado y razonable cumplimiento de las obligaciones en materia de esquemas reportables.

Por lo que respecta a la revelación de los mecanismos que eviten la aplicación de la regulación en materia de esquemas reportables, a que se refiere el último párrafo del artículo 199 del CFF, se publicaron las reglas siguientes:

#### **Regla 2.22.24.**

La regla indica que se considera como mecanismo tendente a evitar la aplicación del artículo 199 del CFF, cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción, recomendación o nombre que se le otorgue (entre otros), ya sea externado de forma expresa o tácita, con el objetivo de materializar una serie de actos jurídicos, cuya finalidad sea impedir que se actualice alguno de los supuestos previstos en el numeral 199, fracciones I a XIV, del CFF o cualquiera de los párrafos del mismo.

#### **Regla 2.22.25.**

Esta regla proporciona la descripción detallada de los mecanismos tendentes a evitar la aplicación del artículo 199 del CFF.

De manera similar a los demás esquemas reportables, se debe revelar en un documento en formato *.pdf* que se adjunte a las declaraciones informativas de los esquemas, la información y documentación que se enlista a continuación:

En el caso de que la prestación de servicios de asesoría fiscal sea realizada por una persona física, pero a través de una persona moral, existe la opción de que sea esta última la que sea considerada como asesor fiscal, y cumpla con la obligación de revelar los esquemas reportables.

...

**I.** La fracción o el párrafo del artículo 199 del CFF que se evitó o evitará actualizar mediante el mecanismo implementado.

**II.** Indicar si el mecanismo mediante el cual se evitó o evitará la aplicación del artículo 199 del CFF constituyó un esquema reportable generalizado o personalizado.

**III.** Un diagrama que permita observar todas las operaciones (actos o hechos jurídicos) que forman parte del mecanismo; el país o las jurisdicciones donde se ubican los sujetos involucrados en el o los mecanismos; y bajo qué legislación se celebran o celebrarán las operaciones (actos o hechos jurídicos) que forman parte del mecanismo.

**IV.** Indicar la secuencia en la que se llevan o llevarán a cabo las operaciones (actos o hechos jurídicos) que conforman el mecanismo implementado.

**V.** Antecedentes y conclusiones que forman parte del contexto del o de los mecanismos, así como los argumentos jurídicos y las premisas de las cuales parte la interpretación jurídica.

**VI.** En su caso, datos del contribuyente que obtendrá un beneficio fiscal en México con motivo de la implementación de un mecanismo, tales como nombre, denominación o razón social, país de constitución, país de residencia, clave en el RFC o número de identificación fiscal, actividad o giro y domicilio.

**VII.** En su caso, indicar la fecha exacta o fecha aproximada en que se llevan o llevarán a cabo las operaciones (actos o hechos jurídicos) que integran el mecanismo. Así como, en su caso, el valor consignado o estimado en dichas operaciones.

**VIII.** En caso de que los contribuyentes que obtienen u obtendrán un beneficio fiscal en México con motivo de la implementación de un mecanismo se auxilien o auxiliarán de personas físicas, entidades jurídicas 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, 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 país o jurisdicción de creación y, en su caso, de registro.

**IX.** En caso de que las personas que participan o participarán en el o los mecanismos sean partes relacionadas deberán manifestar dicha situación.

...

68

Al igual que en el caso de los demás esquemas reportables, si el asesor fiscal o el contribuyente no cuentan con la información y documentación señalada, deberán manifestarlo, bajo protesta de decir verdad, exponiendo los motivos y razones de ello.

## COMENTARIOS FINALES

Existen algunos temas o puntos relevantes que no son abordados o aclarados en las reglas de carácter general publicadas por el SAT, al momento en que este artículo fue elaborado, mismos que se exponen brevemente a continuación:

**1.** En el cuarto párrafo del artículo 199 del CFF se establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), mediante acuerdo secretarial, emitirá los parámetros sobre montos mínimos respecto

de los cuales no se aplicará lo dispuesto en el Título VI del CFF.

Este tema es probablemente el más esperado por los asesores fiscales y los contribuyentes, puesto que es un parámetro absolutamente relevante para la razonable aplicación del régimen de revelación anticipada; sin embargo, el paquete publicado de reglas es omiso respecto de esos montos mínimos.

**2.** En el caso de que la prestación de servicios de asesoría fiscal sea realizada por una persona física, pero a través de una persona moral, existe la opción de que sea esta última la que sea considerada como asesor fiscal, y cumpla con la obligación de revelar los esquemas reportables.

Bajo esta opción, la persona moral deberá entregar una constancia a las personas físicas que serán liberadas de la obligación de revelar los esquemas reportables. Es mi opinión –la cual puede no ser compartida por otros especialistas–, que en este caso es aplicable la regla 2.22.23. respecto de la constancia que debe entregar la persona moral a la persona física para liberarlo de la obligación de revelación.

Sin embargo, respecto de la declaración informativa que debe presentarse en el mes de febrero de cada año para proporcionar los datos de los contribuyentes a quienes comercializó un esquema reportable generalizado o personalizado, a la que se refiere la regla 2.22.28., la regla no establece ninguna excepción para su presentación en este caso en particular, lo cual sería razonable para que no existiera la obligación de presentar esa declaración tanto por parte de la persona moral a través de la cual se prestan los servicios de asesoría fiscal, como de las personas físicas que efectúan esos servicios materialmente (socios o empleados de la persona moral), situación que en mi opinión no tiene sentido.

**3.** Como indiqué en la introducción de este artículo, los plazos para cumplir con las obligaciones de revelación de esquemas reportables empezarán a computarse a partir del 1 de enero de 2021. Para efectos de los esquemas correspondientes al ejercicio 2020 –o incluso de ejercicios anteriores, cuyos efectos fiscales se reflejen en el de 2020 o posteriores–, los plazos comenzarán a correr a partir de la fecha indicada para las diferentes situaciones contempladas



en el CFF (diversas constancias, declaraciones informativas normales y complementarias, etcétera).

En vista de la proximidad del cumplimiento de los distintos plazos, se tienen las preocupaciones respecto de los aspectos siguientes:

- Prácticamente todos los esquemas reportables de todos los contribuyentes correspondientes al ejercicio 2020 y anteriores deberán presentarse en las mismas fechas, para dar cumplimiento dentro de los plazos indicados en el CFF; situación que puede ser muy complicada, tanto para el SAT como para los asesores fiscales y los contribuyentes. Posiblemente la implementación de un régimen de transición para estos casos sería deseable.
- Aclaraciones, las cuales resultan necesarias para la adecuada aplicación de las disposiciones legales, que van desde la definición de asesores fiscales; la falta de claridad en cuanto a las características establecidas en el CFF, para considerar a los esquemas como reportables, y ahora de la información detallada contenida en las reglas publicadas en el DOF, hasta los aspectos antes mencionados en este apartado, entre otras.

**4.** Las personas morales contribuyentes deben incluir el número de identificación de los esquemas reportables en los que estén involucrados, mismo que debe ser proporcionado por el asesor fiscal, en

su declaración anual del ejercicio en que se efectuó el primer hecho o acto jurídico para la implementación del esquema reportable, y en los ejercicios subsiguientes, mientras el esquema continúe surtiendo efectos fiscales.

Se espera que el SAT indique, mediante reglas de carácter general, si lo mencionado en el párrafo anterior debe cumplirse desde la declaración anual para 2020; hasta la declaración anual del ejercicio 2021, o de alguna otra manera.

Por último, vale la pena recordar la interacción que existe entre el régimen de los esquemas reportables y otros medios de revelación de información ante el SAT, como son: Las operaciones relevantes (artículo 31-A del CFF); los criterios no vinculativos que afectan los informes sobre la situación fiscal de los contribuyentes que deben emitir los dictaminadores para efectos fiscales; las diversas declaraciones informativas, y otros más.

Ello, para asegurarse de cumplir con todas esas obligaciones de información de manera coherente y consistente, evitando con esto ubicarse en una situación compleja respecto de los modelos de riesgo que aplica el SAT para definir el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y la programación de sus actos de fiscalización. •