

Esquemas reportables a la recaracterización de operaciones

C.P.C. y MTRD. JOSÉ MANUEL ESTRADA ROA
Expresidente del Colegio de Contadores Públicos de Durango, A.C.
Socio director de Asesores & Contadores Alonso Roa, S.C.
estrada.rosa@hotmail.com
@jomanuelroa

Síntesis

Un esquema reportable para efectos fiscales es cualquier plan, proyecto o asesoría, expresa o tácita, hacia materializar actos jurídicos que se generen o puedan generarse, directa o indirectamente, con el fin de obtener un beneficio fiscal en México. Con ello, se impone una nueva obligación a los asesores fiscales y, en su caso, a los contribuyentes para revelar ante el SAT los esquemas que adoptarán o adoptaron los contribuyentes, con el propósito de obtener un beneficio fiscal.

Antecedentes

De acuerdo con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), México ocupa el lugar 83 de 106 países en recaudación fiscal en 2018 con 16.1% del Producto Interno Bruto (PIB), en tanto que Francia es el país que más recauda con 46.1% de su PIB; por otro lado, de acuerdo con la OCDE, es necesario que México realice reformas fiscales que permitan mejorar la recaudación fiscal con respecto al PIB.

La OCDE, en el proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el traslado de Beneficios de 2015 de la Acción 12, plantea a los países miembros a exigir a los

Desconocer los efectos fiscales de los actos jurídicos recaracterizados, solo es posible mediante alguna de las facultades de las autoridades fiscales como son las órdenes de visita

contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, con énfasis en dos objetivos:

1. Aumentar la transparencia facilitando a la administración tributaria información anticipada acerca de las estructuras de planificación fiscal potencialmente agresivas o abusivas con el fin de identificar a los asesores fiscales y a los contribuyentes usuarios de tales estructuras, que permita identificar los riesgos para reaccionar anticipadamente con reformas al sistema tributario que minimicen esos riesgos de elusión fiscal.
2. La disuasión, ya que es más probable que los contribuyentes lo piensen dos veces antes de poner en marcha un esquema de planeación fiscal si están obligados a revelarlos a las autoridades.

Esquemas reportables

Es así como el 8 de septiembre de 2019, en el paquete de iniciativas de reformas fiscales, se adiciona el Título Sexto de la Revelación de Esquemas Reportables del Código Fiscal de la Federación (CFF).

Un esquema reportable para efectos fiscales es cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción

o recomendación externada de forma expresa o tácita con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos que genere o pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México.

De este modo, se impone una nueva obligación a los asesores fiscales y, en su caso, a los contribuyentes de revelar al Servicio de Administración Tributaria (SAT) los esquemas que adoptarán o adoptaron los contribuyentes, con la finalidad de obtener un beneficio fiscal.

Entre otra información a revelar se destaca lo siguiente:

- a. 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, incluyendo las disposiciones jurídicas aplicables.
- b. Una descripción detallada del beneficio fiscal obtenido o esperado.

Lo destacable de la revelación es que no es vinculante con la autoridad fiscal, ya que la simple revelación por sí misma de un esquema reportable no implica la aceptación o rechazo de sus efectos fiscales por parte de las autoridades fiscales, es decir, nos deja en incertidumbre acerca de las consecuencias de lo cumplido.

Por otro lado, que dicha información sea estrictamente indispensable para el funcionamiento del esquema, en ningún caso podrá utilizarse como antecedente de la investigación por la posible comisión de los delitos previstos en este Código, salvo tratándose de los delitos referentes a expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, así como al que a sabiendas permita o publique, por cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de los referidos comprobantes fiscales.

Por lo anterior, cuestionarnos si la sola revelación del esquema no implica una aceptación de las autoridades fiscales y sus efectos, ¿cuáles serían las consecuencias jurídicas de no hacerlo? Ante ello, también se adicionaron los artículos 82-A, 82-B, 82-C y 82-D dentro del Título Cuarto Referente a las Infracciones y Delitos Fiscales en el CFF, en donde se establecen sanciones que van de los cincuenta mil a los veinte millones de pesos, para quien no revele el esquema del que se obtendría un beneficio fiscal; es evidente que, las autoridades fiscales no están de acuerdo con el uso de esquemas, ya que si está permitido el adoptarlo se distorsiona el hecho generador de la contribución, conocido como elusión fiscal. De este modo, la reforma fiscal de 2020 incorporó la Acción 12 recomendada por la OCDE.

Recaracterización de operaciones

La implementación de la regla antiabuso no es nueva, ya que varias administraciones han intentado su implementación, lo cual se resume en el siguiente cuadro.

AÑO	IMPULSADA	CARACTERÍSTICA
2005	Vicente Fox	Premiñencia del fondo sobre la forma
2013	Enrique Peña Nieto	Sustancia de las operaciones
2016	Minerva Hernández	Fraude a la Ley
2019	Andrés Manuel López Obrador	Caracterización de operaciones

En el paquete de iniciativas de reformas fiscales 2020, por fin prosperó su inclusión en el CFF, en su artículo 5-A.

No informar los esquemas reportables a que están obligados los asesores fiscales, así como los contribuyentes, en su caso, supondría un riesgo de recaracterización o inexistencia para efectos fiscales de los actos jurídicos realizados por los contribuyentes, ya que solo restaría a las autoridades determinar la ausencia de razón de negocio para llegar a tal conclusión.

Mediante una ficción la conocida “cláusula antiabuso” que identifica el beneficio fiscal como:

- > Reducción.
- > Eliminación.
- > Diferimiento temporal de una contribución.

Lo anterior, lo identificamos como las premisas de la planeación fiscal, o bien como economías de opción, de las que se valen los contribuyentes para estructurar operaciones legales con el propósito de hacer eficientes las contribuciones, pero se puede caer en diferencias de criterio con las autoridades e interpretarse como fraude a la ley; es por ello por lo que se incluyeron estas dos importantes reformas a la “Regla general antiabuso y esquemas reportables”.

Sin embargo, no solo se queda en esta definición para efectos fiscales, sino que va más allá, ya que también supondría la generación de un beneficio fiscal alcanzado, por medio 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, lo mencionado son conocidos como “beneficios” explícitos en el argot fiscal, y que resultan totalmente legales.

Lo anterior es sumamente delicado, ya que al quedar a la aplicación de las autoridades fiscales e interpretación del órgano colegiado integrado por funcionarios del SAT y de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) se corre el riesgo de desconocer los efectos fiscales de operaciones realizadas al amparo de dichos beneficios, lo que se traduciría en una mayor carga fiscal para el contribuyente.

Desconocer los efectos fiscales de los actos jurídicos recaracterizados, solo es posible mediante alguna de las facultades de las autoridades fiscales como son las órdenes de visita, las conocidas revisiones de gabinete o en la resolución provisional derivada de las revisiones electrónicas.

Conclusión

Si no se informara de los esquemas reportables, y las autoridades fiscales determinaran la ausencia de razón de negocio, por medio de sus facultades de comprobación, se estaría en posibilidades de recaracterizar o decretar la inexistencia, para efectos fiscales, de los actos jurídicos realizados por los contribuyentes, que se traduciría en una mayor carga fiscal a los contribuyentes, máxime de las sanciones excesivas, sobre todo, a los asesores fiscales, cumpliendo así con la Acción 12 de la OCDE para disuadir su utilización. Y a quien se lo informe, al no resultar vinculante con la autoridad para reconocer los efectos fiscales, supondría un riesgo ante la ausencia de certeza jurídica en su utilización; y, por el contrario, al conocer la estructura del esquema daría herramientas de actuación con mayor prontitud de reformar las disposiciones fiscales para evitar su implementación. ☞

Bibliografía

- Diputados (2016). Gaceta Parlamentaria. 4506-VII.
 OCDE (2015). Proyecto OCDE/G20 Sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. OCDE.

