



UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLÁS DE HIDALGO

Facultad de Contaduría y Ciencias Administrativas

División de Estudios de Posgrado

“Impacto de los Esquemas Reportables en las Estrategias de Planeación Fiscal”

TESIS QUE PARA OBTENER EL GRADO DE MAESTRO EN FISCAL

PRESENTA:

JUAN DONALDO VENEGAS LEYVA

DIRECTOR:

DR. JAVIER ELIOTT OLMEDO CASTILLO

Morelia, Mich.

Diciembre de 2025



ÍNDICE

ÍNDICE.....	2
ÍNDICE DE GRÁFICAS y TABLAS.....	6
ÍNDICE DE SIGLAS Y ABREVIATURAS.....	7
GLOSARIO DE TÉRMINOS.....	8
RESUMEN (PALABRAS CLAVE).....	10
ABSTRACT (KEY WORDS).....	11
INTRODUCCIÓN.....	12
CAPÍTULO I: FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN.....	15
1.1.- Situación problemática.....	15
1.1.1- Acción 12 del BEPS: Estrategias enfocadas a la base imponible y en el traslado de beneficios.....	19
1.2.- Pregunta de Investigación.....	21
1.3.- Objetivo.....	22
1.4.- Hipótesis.....	22
1.5.- Definición de las Variables de la Investigación.....	22
1.5.1.- Variable Independiente.....	22
1.5.2.- Variable dependiente.....	23
1.6.- Objeto de estudio.....	23
1.7.- Justificación de la investigación.....	23
1.8.- Diseño o alcance.....	24
CAPÍTULO II: EL PLAN BEPS, CONTEXTUALIZACIÓN DE LAS ACCIONES CONTRA LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS.....	25
2.1.- Acción 1: Abordar los retos fiscales de la economía digital.....	26



2.2.- Acción 2: Neutralizar los efectos de instrumentos híbridos	27
2.3.- Acción 3: Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces ..	29
2.4.- Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de la deducción por concepto de intereses y otros pagos financieros.....	31
2.5.- Acción 5: Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la sustancia y la transparencia.....	32
2.6.- Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales	33
2.7.- Acción 7: Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de Establecimiento Permanente	34
2.8.- Acciones 8-10: Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor	36
2.9.- Acción 11: Monitoreo y seguimiento del BEPS.....	38
2.10.- Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planeación fiscal agresiva.....	39
2.11.- Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia (Informes país por país).....	40
2.12.- Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias	41
2.13.- Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales.....	43
CAPÍTULO III: LA ACCIÓN 12 DE LOS MECANISMOS BEPS	46
3.1.- Modelo de norma de declaración obligatoria.....	47
3.2.- Estructuras de tributación internacional	50
3.3.- Intercambio de Información	53
3.4.- Cumplimiento e incumplimiento de la obligación de revelación.....	53
3.5.- Inclusión de la Acción 12 en México	55



CAPÍTULO IV: LAS ESTRATEGIAS FISCALES EN MÉXICO QUE SE CONSIDERAN ESQUEMAS REPORTABLES Y SUS EFECTOS EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA.....	57
4.1.- Definición de Planeación fiscal	57
4.2.- Definición de Estrategias Fiscales	58
4.3.- Efecto de las planeaciones fiscales en la recaudación tributaria	60
CAPÍTULO V: ESQUEMAS REPORTABLES	64
5.1.- Definición de Esquemas Reportables	64
5.2.- Características de los Esquemas Reportables.....	64
5.3.- Tipos de Esquemas Reportables	68
5.3.1.- Esquemas Reportables generalizados.....	68
5.3.2.- Esquemas Reportables personalizados	68
5.3.3.- Lapso de revelación de Esquemas Reportables	69
5.4.- Sujetos Obligados a Revelar Esquemas Reportables	69
5.4.1.- Asesores Fiscales	70
5.4.2.- Contribuyentes.....	72
5.4.3.- Obligaciones de los sujetos obligados a revelación de Esquemas Reportables	74
5.5.- Procedimiento de revelación de Esquemas Reportables	74
5.6.- Infracciones y multas	78
5.6.1.- Infracciones cometidas por los asesores fiscales en relación a los esquemas reportables	78
5.6.2.- Infracciones cometidas por los contribuyentes en relación a los esquemas reportables.....	79
5.6.3.- Multas	80



CAPÍTULO VI: INFORMACIÓN SUMINISTRADA POR EL ASESOR FISCAL COMO ESQUEMAS REPORTABLES	85
6.1.- Definición de los Asesores Fiscales	85
6.2.- Áreas de Responsabilidad del Asesor Fiscal	87
6.2.1.- Ética Profesional	87
6.2.1.1.- Ética profesional del Contador Público	88
6.2.1.2.- Ética profesional del Abogado	89
6.2.2.- Responsabilidad Civil	91
6.2.2.1.- Fundamentos de la Obligación	92
6.2.2.1.1.- Responsabilidad contractual	93
6.2.3.- Sanción Penal	95
6.2.3.1.- Participación de los Asesores Fiscales en un delito	96
6.2.3.2.- Defraudación fiscal	99
CAPÍTULO VII: CASO PRÁCTICO	104
CONCLUSIONES	108
Bibliografía	111



ÍNDICE DE GRÁFICAS Y TABLAS

Gráfica 1.1.- Ingresos a percibir en México durante el ejercicio fiscal 2025.....	15
Gráfica 1.2.- Distribución del padrón y recaudación por régimen, enero-diciembre 2024.....	16
Tabla 1.3.- Acciones del Plan BEPS.....	18
Gráfica 4.1.- Asimetría de beneficios y las consiguientes pérdidas de ingresos fiscales.....	61
Gráfica 4.2.- Pérdida Fiscal Global Anual (2024).....	62
Gráfica 4.3.- Comparativa de Ingresos Tributarios Recaudados 2019 vs 2024.....	63
Tabla 5.1.- Infracciones y multas para el asesor fiscal.....	81
Tabla 5.2.- Infracciones y multas para el contribuyente.....	82
Tabla 5.3.- Comparativa de multas por no revelar Esquemas Reportables.....	83



ÍNDICE DE SIGLAS Y ABREVIATURAS

BEPS	Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (por sus siglas en inglés)
CCF	Código Civil Federal
CFF	Código Fiscal de la Federación
CPF	Código Penal Federal
DEMPE	Desarrollo, Mejora, Mantenimiento, Protección y Explotación
DOF	Diario Oficial de la Federación
DST	Impuesto Digital (por sus siglas en inglés)
EBITDA	Beneficio Antes de Intereses, Impuestos, Depreciaciones y Amortizaciones (por sus siglas en inglés)
EP	Establecimiento Permanente
G-20	Grupo de los 20
IMCP	Instituto Mexicano de Contadores Públicos
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LOB	Limitación de Beneficios (por sus siglas en inglés)
MAP	Procedimiento de Acuerdo Mutuo (por sus siglas en inglés)
MLI	Instrumento Multilateral (por sus siglas en inglés)
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico
PTT	Test de Propósito Principal (por sus siglas en inglés)
REFIPRES	Regímenes Fiscales Preferentes
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SEC	Sociedad Extranjera Controlada
T-MEC	Tratado entre México, Estados Unidos y Canadá



GLOSARIO DE TÉRMINOS

BEPS	La erosión de la base imponible y traslado de beneficios (EBTB), (en inglés: Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)), es el término que designa, en fiscalidad internacional, las estrategias de planificación fiscal utilizadas por las empresas multinacionales para aprovecharse de las discrepancias lagunas e inconsistencias de los sistemas fiscales nacionales y trasladar sus beneficios a países de escasa o nula tributación, donde las entidades apenas ejercen ninguna actividad económica y eludir de esta forma el pago del impuesto sobre sociedades. (Olmedo Castillo & Hernández Ibarra, 2021)
BENEFICIO FISCAL	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. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2021).
GRANDES CONTRIBUYENTES	“Instituciones de Crédito y aquellas que integran el Sistema Financiero Mexicano; además de las sociedades integradas e integradoras; empresas que cotizan en la bolsa de valores;



organismos internacionales, y las personas morales con elevado monto de ingreso que tributan en el régimen general del Impuesto Sobre la Renta (ISR) y, por ende, están sujetas a ciertas obligaciones y regulaciones fiscales especiales.” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2023).

MULTAS

FISCALES

Las multas fiscales son sanciones de tipo económico impuestas por las autoridades fiscales en el país cuando una persona física o moral incumple con sus obligaciones fiscales. Las multas están estipuladas dentro de la Ley y son impuestas cuando el contribuyente, de forma voluntaria o involuntaria, las incumple. (Consolide.com, 2024).



RESUMEN (PALABRAS CLAVE)

Ante el desafío que representa la erosión de la base imponible en una economía digital y globalizada, la OCDE, en conjunto con el G-20, desarrolló el Proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting). Este plan de acción de 15 puntos busca cerrar los vacíos normativos internacionales. La presente investigación se centra en la Acción 12, la cual introduce un cambio de paradigma hacia la transparencia preventiva mediante la revelación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva. México adoptó estas directrices integrándolas al Código Fiscal de la Federación a través del régimen de Esquemas Reportables. El trabajo analiza la implementación de este mecanismo, examinando críticamente las obligaciones impuestas tanto a contribuyentes como a asesores fiscales. Asimismo, se estudia la proporcionalidad del régimen sancionatorio y la eficacia de la norma como herramienta de inteligencia fiscal, contrastando su diseño teórico con los retos prácticos de su aplicación en el entorno tributario mexicano.

Palabras clave: OCDE, Esquemas reportables, Acción 12, Legislación, Fiscal



ABSTRACT (KEY WORDS)

Faced with the challenge posed by base erosion in a digital and globalized economy, the OECD, in conjunction with the G20, developed the BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Project. This 15-point action plan seeks to close international regulatory gaps. This research focuses on Action 12, which introduces a paradigm shift towards preventive transparency through the mandatory disclosure of aggressive tax planning schemes. Mexico adopted these guidelines by integrating them into the Federal Tax Code through the Reportable Schemes regime. This work analyzes the implementation of this mechanism, critically examining the obligations imposed on both taxpayers and tax advisors. Furthermore, it studies the proportionality of the sanctioning regime and the efficacy of the norm as a fiscal intelligence tool, contrasting its theoretical design with the practical challenges of its application in the Mexican tax environment.

Keywords: OECD, Reportable schemes, Action 12, Legislation, Tax.



INTRODUCCIÓN

A la par de la evolución y el desarrollo económico de los países, la necesidad de incrementar las fuentes de financiamiento ha ido en aumento, volviendo a las naciones cada vez más dependientes de los recursos tributarios y sus sistemas de fiscalización. La globalización y la digitalización económica han impulsado la reestructuración y el fortalecimiento del control fiscal; en respuesta, los contribuyentes procuran implementar mecanismos para minimizar la carga impositiva. En este sentido, surgen estrategias cada vez más agresivas que buscan reducir la tasa tributaria aprovechando los vacíos existentes en las legislaciones.

Ante este escenario, las auditorías tradicionales, reactivas y tardías, han demostrado ser insuficientes. En respuesta, la transparencia y el intercambio automático de información se han establecido como los nuevos pilares fundamentales de la fiscalización moderna, buscando así, dotar a las autoridades de herramientas preventivas que permitan identificar riesgos en tiempo real.

En este contexto surgen los esquemas reportables, un mecanismo de inteligencia fiscal que representa un cambio de paradigma en la relación entre el fisco, el contribuyente y los promotores de las estrategias agresivas. Derivado de las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), específicamente de la Acción 12 del Proyecto BEPS, este régimen impone la obligación de revelar planificaciones fiscales agresivas antes o poco después de su implementación.

En México, la adopción de este sistema a partir de 2020 marcó un acontecimiento legislativo, transfiriendo gran parte de la carga de la transparencia a los asesores fiscales y creando un entorno donde la opacidad ya no es una opción viable, aunque su implementación práctica y su régimen sancionable han generado un intenso debate sobre la proporcionalidad y la certeza jurídica.



En México, la recaudación tributaria representa la principal fuente de financiamiento estatal, lo que vuelve crítica la protección de la base gravable. Ante los retos de la economía global, el país alineó su normativa con las directrices de la OCDE y el G20 mediante el Proyecto BEPS. Dentro de este marco, la Acción 12 cobró especial relevancia al exigir la revelación de estrategias de planeación fiscal agresiva, materializándose en la legislación nacional como los Esquemas Reportables, un mecanismo diseñado para transparentar y frenar la elusión fiscal.

Si bien la Acción 12 es el detonante de los esquemas reportables, esta no surge como una estrategia aislada de la OCDE. El Plan BEPS y sus 15 Acciones funcionan como un programa integral diseñado para combatir las actividades que erosionan la base gravable y afectan la recaudación. Asimismo, este plan permite entender la interconexión entre las normas internacionales y justifica la necesidad de un sistema de revelación obligatorio dentro de un entorno tributario cada vez más complejo.

En congruencia con esta necesidad de transparencia, la Acción 12 establece una estructura modular para el diseño de normas de revelación obligatoria. Su análisis permite desglosar elementos clave como la definición de promotores, los plazos de reporte y, fundamentalmente, las señas distintivas que permiten identificar riesgos de elusión dentro de las planificaciones agresivas.

En el contexto nacional, la obligación constitucional de contribuir al gasto público coexiste con la legítima aspiración del contribuyente a la optimización de su carga tributaria. Las estrategias fiscales en México surgen, entonces, de la necesidad de eficientar los recursos financieros generados por la actividad económica, una conducta impulsada por la percepción de que las cargas impositivas resultan excesivas.

Ahora bien, la manera en que la autoridad fiscal mexicana atendió la propuesta de la OCDE y su Acción 12 contra las planeaciones agresivas, fue mediante la



incorporación del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación (CFF). Es en esta ley es donde se encuentran las reglas de los esquemas reportables, definidos como cualquier plan, proyecto, propuesta o recomendación con el objeto de materializar actos jurídicos que generen un beneficio fiscal. Esta nueva figura impone una estricta obligación de revelación, modificando la dinámica de confidencialidad y secreto profesional entre el asesor y el contribuyente.

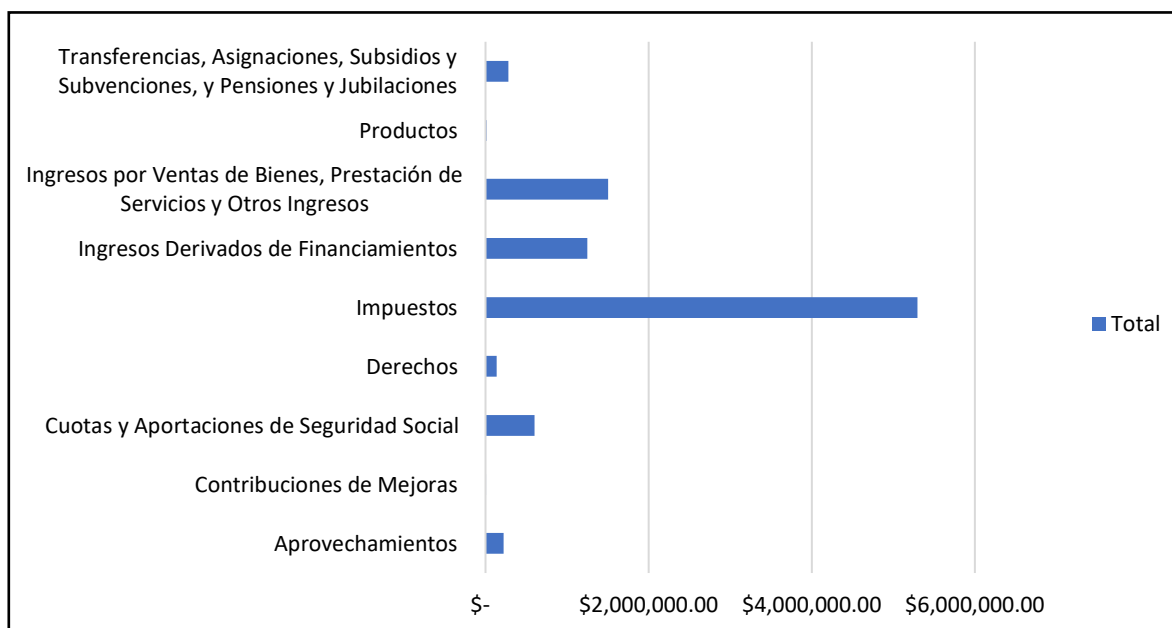
Bajo la normativa vigente, el concepto de asesor fiscal se desvincula de una profesión específica y cobra relevancia al adoptar una definición funcional y amplia. Al poseer el conocimiento técnico de la planificación, el asesor se convierte en el primer punto o foco de control del sistema, asumiendo la carga administrativa principal de revelar las características de los esquemas, incluso cuando esto suponga una tensión con los principios de confidencialidad que rigen su práctica profesional.

CAPÍTULO I: FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.1.- Situación problemática

A lo largo del tiempo, las economías mundiales han requerido un volumen creciente de recursos para su sostenimiento y desarrollo. Si bien los recursos naturales han sido una fuente histórica, su carácter limitado ha evidenciado la necesidad de alternativas sostenibles. Es aquí donde los ingresos fiscales, provenientes de impuestos y contribuciones, adquieren un papel indispensable para financiar las funciones esenciales del Estado. Para dimensionar su importancia en el contexto nacional, basta observar el caso de México: se estima que para 2025, los ingresos provenientes de tributos alcanzarán la cantidad de \$9,302,015.8 millones de pesos de los cuales \$5,297,812.9 corresponden a impuestos sobre ingresos.¹

Gráfica 1.1.- Ingresos a percibir en México durante el ejercicio fiscal 2025, (cifras expresadas en millones de pesos).

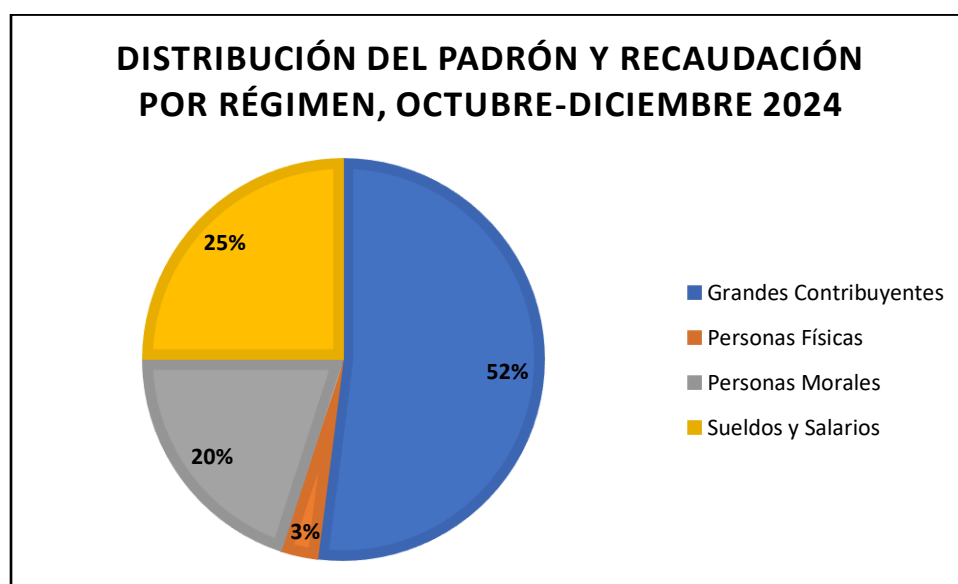


Fuente: Elaboración propia.

¹ Artículo 1°, Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2025

Si bien los grandes contribuyentes representan un sector minoritario en cantidad, son quienes soportan la mayor parte de la carga fiscal en México. Prueba de ello es que se estima que aportan un 52% del total recaudado, frente al 20% de personas morales, 25% de sueldos y salarios y 3% de personas físicas.² Por esta razón, la evasión y la elusión fiscal precisamente en este sector, junto con los constantes cambios en las políticas fiscales del país, representan obstáculos significativos para una recaudación eficiente.

Gráfica 1.2.- Distribución del padrón y recaudación por régimen, octubre-diciembre 2024.



Fuente: Elaboración propia.

Con el propósito de prevenir las prácticas y conductas ilícitas que puedan perjudicar el comercio y la inversión entre los Estados parte, resulta esencial que tanto el sector público como el privado asuman un compromiso activo en la promoción de la integridad. En este sentido, a nivel internacional se han establecido diversos mecanismos orientados a fortalecer y facilitar las relaciones comerciales, entre los

² Informe Tributario y de gestión: Al cuarto trimestre de 2024:
http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/DatosAbiertos/informes.html



cuales destaca el Tratado entre México, Estados Unidos y Canadá (T-MEC) como un claro ejemplo de dicha cooperación.

Fenómenos como la globalización han ejercido presión sobre las principales economías del mundo, impulsándolas a buscar e implementar nuevas políticas y mecanismos que les permitan proteger y fortalecer sus sistemas económicos. En este contexto, surgen grupos y organismos internacionales, como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), que promueven la cooperación y el desarrollo de estrategias fiscales comunes.

Dichas estrategias se centran en establecer planes de acción que impulsan estrategias en contra de las acciones realizadas por los contribuyentes para la erosión de la base gravable. Como parte del plan enunciado por la OCDE, se encuentra el proyecto BEPS (Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios, por sus siglas en inglés). Este conjunto de medidas busca combatir las prácticas fiscales agresivas como son el traslado de beneficios y la erosión de la base imponible.

El Proyecto sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS), impulsado por la OCDE y el Grupo de los 20 (G-20), representa la reforma más significativa del marco fiscal internacional en décadas. Para abordar las distintas lagunas jurídicas que permitían a las multinacionales trasladar beneficios a jurisdicciones de baja o nula imposición, el proyecto se estructuró originalmente en 15 Acciones específicas³. Estas acciones, en su conjunto, buscan dotar a los gobiernos de herramientas para alinear los derechos de imposición con la creación de valor y la actividad económica real. A continuación, se detalla cada una de las acciones del BEPS.

³ Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios: https://www.oecd.org/es/publications/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es.html



Tabla 1.3.- Acciones del Plan BEPS.

Acción 1	Abordar los retos de la economía digital
Acción 2	Neutralizar los Efectos de los mecanismos híbridos
Acción 3	Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces
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 fiscales
Acción 7	Impedir la elusión artificiosa del estatus de Establecimiento Permanente
Acción 8-10	Garantizar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor
Acción 11	Monitoreo 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 (Informe país por país)
Acción 14	Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias
Acción 15	Desarrollar un instrumento multilateral

Fuente: (Olmedo Castillo & Hernández Ibarra, 2021).

México, al ser un país integrante de la OCDE y del G-20, adopta las estrategias propuestas dentro del BEPS, es decir, adapta e integra dentro de su legislación fiscal las medidas que permitan combatir la erosión de la base imponible. Una de las materializaciones más significativas de este compromiso es la incorporación del Título Sexto, "De la Revelación de Esquemas Reportables", en el Código Fiscal de la Federación (CFF). Esta adición, directamente alineada con la Acción 12 del plan BEPS, busca otorgar a la autoridad fiscal información oportuna sobre planeaciones fiscales que podrían considerarse agresivas.

En este sentido, ante el constante crecimiento y evolución de las necesidades sociales, el Estado mexicano se ve en la obligación de implementar acciones



orientadas al desarrollo y bienestar de la población. En respuesta a este compromiso, de establecer medidas para combatir erosión y base imponible el Servicio de Administración Tributaria (SAT) ha dado a conocer en su Plan Maestro 2025⁴, estrategias integrales diseñadas para fortalecer la recaudación fiscal y combatir la evasión y elusión fiscal.

Es así que, durante el año 2025, las autoridades fiscales enfocan sus esfuerzos en la supervisión de los contribuyentes, en cuanto a la erosión de la base imponible y en cuanto al traslado de beneficios fiscales, así como en las operaciones internacionales y en aquellas actividades que presenten elevados niveles de irregularidades.

1.1.1- Acción 12 del BEPS: Estrategias enfocadas a la base imponible y en el traslado de beneficios

En reconocimiento a sus esfuerzos por combatir la prevalencia de asesores fiscales que ayudan a evadir impuestos, la OCDE destacó las múltiples reformas introducidas por México en los últimos años. (Nolasco, 2021). Entre estas reformas legislativas resalta la modificación de las leyes federales para incluir formalmente los delitos fiscales en el catálogo de crímenes de delincuencia organizada, una medida destinada específicamente a abarcar y atacar las actividades de dichos asesores.

Dentro de las acciones propuestas en los mecanismos BEPS, destaca la Acción 12, la cual tiene como objetivo establecer normas que obliguen a los contribuyentes a revelar sus mecanismos de planificación fiscal agresiva que erosionan la base

⁴ Plan Maestro 2025: <https://www.gob.mx/sat/documentos/plan-maestro-2025-enero-2025>



imponible y el traslado de beneficios fortaleciendo así la transparencia y la cooperación entre las administraciones tributarias a nivel internacional.

En sintonía con esta la estrategia planteada en el BEPS, el SAT ha intensificado la fiscalización de operaciones internacionales, poniendo un énfasis particular en materia de precios de transferencia. El objetivo de esta revisión exhaustiva es impedir que las grandes corporaciones trasladen artificialmente sus utilidades a jurisdicciones de baja o nula imposición, asegurando así que los beneficios tributen donde realmente se genera el valor.

Sin embargo, esta intensificación de la fiscalización a posteriori resultaba insuficiente para combatir la velocidad con la que evolucionan las estructuras de planificación fiscal. En línea con otras acciones de BEPS (específicamente la Acción 12), la estrategia nacional reconoció la necesidad de adoptar mecanismos de transparencia proactiva, que permitieran a la autoridad obtener información oportuna sobre las nuevas estrategias que pudieran representar un riesgo para la base gravable, antes de su implementación generalizada.

La adopción por parte de México de la obligación de revelar esquemas reportables, mediante la adición del Título Sexto al CFF, constituye una asimilación directa de los principios y el marco sugerido por la Acción 12 del proyecto BEPS de la OCDE. La similitud fundamental radica en el propósito principal: ambos cuerpos normativos buscan anticipar el conocimiento de la autoridad fiscal sobre estructuras de planificación que, por sus rasgos distintivos, tienen un potencial de agresividad fiscal. La reforma mexicana replicó la esencia del modelo BEPS al establecer la obligación a cargo de los asesores fiscales (intermediarios) y, en ciertos casos, del contribuyente, así como al definir una serie de características objetivas (tales como la obtención de un beneficio fiscal en México o cláusulas de confidencialidad) que activan el deber de reporte, asegurando así la transparencia proactiva recomendada a nivel internacional.



En este contexto, y con el propósito de ampliar las capacidades de fiscalización del SAT, el Congreso de la Unión incorporó a nivel federal un nuevo régimen que obliga a revelar operaciones clasificadas como "esquemas reportables". Esta obligación recae principalmente en los asesores fiscales involucrados, aunque en ciertos casos también se extiende a los propios contribuyentes.

En términos de las disposiciones fiscales vigentes, los asesores fiscales tienen la obligación de revelar los esquemas reportables cuando tengan la calidad de residentes en territorio nacional, o bien, cuando sean residentes en el extranjero, pero operen en México a través de un establecimiento permanente derivado de sus actividades de asesoría. Asimismo, en los casos en que un asesor fiscal residente en el extranjero cuente con una parte relacionada o establecimiento permanente en México, se presumirá, para efectos fiscales, que dicha asesoría fue proporcionada por dicha parte relacionada o establecimiento permanente, generando con ello la obligación de revelar los esquemas correspondientes.

La implementación de esquemas reportables impone un reto directo a los asesores fiscales, exigiéndoles una profesionalización y actualización continua. Aquellos que no logren adaptarse a este nuevo entorno de transparencia y fiscalización corren el riesgo de ser rebasados por las crecientes capacidades tecnológicas y analíticas de la autoridad, quedando así marginados o en una severa situación de incumplimiento.

1.2.- Pregunta de Investigación

La pregunta general de investigación es la siguiente:



¿Cuáles son los efectos en la recaudación fiscal de la revelación de esquemas reportables?

1.3.- Objetivo

El objetivo general de investigación es el siguiente:

Conocer el impacto en las estrategias de planeación fiscal considerados esquemas reportables y que son reportadas por parte de los asesores fiscales en México.

1.4.- Hipótesis

La Hipótesis descriptiva de investigación es la siguiente:

Las estrategias utilizadas por los asesores fiscales, y que son reveladas como esquemas reportables tienen un impacto directo en la recaudación fiscal.

1.5.- Definición de las Variables de la Investigación

1.5.1.- Variable Independiente

La variable independiente para la presente investigación es: las estrategias fiscales que son consideradas como esquemas reportables por la legislación fiscal.



1.5.2.- Variable dependiente

La variable dependiente para la presente investigación es: La información suministrada por el asesor fiscal si va a ser utilizada para combatir las estrategias fiscales agresivas.

1.6.- Objeto de estudio

Para la presente investigación se considerará como objetivo de estudio: Las estrategias fiscales en México que se consideran reportables y sus efectos en la recaudación tributaria.

1.7.- Justificación de la investigación

La presente investigación se justifica para:

- Ser una fuente de consulta de las implicaciones fiscales de los esquemas reportables en la recaudación tributaria.
- Conocer el contexto en que se desenvuelven los asesores fiscales en México en cuanto a la revelación de los esquemas reportables.
- Servir de fuente de consulta para las futuras investigaciones de las estrategias fiscales en México consideradas esquemas reportables.
- Obtener el grado de Maestro en Fiscal.



1.8.- Diseño o alcance

La presente investigación tiene un alcance descriptivo

Según Hernández Sampieri:

“Con los estudios descriptivos se busca especificar las propiedades, las características y los perfiles de personas, grupos, comunidades, procesos, objetos o cualquier otro fenómeno que se someta a un análisis. Es decir, únicamente pretenden medir o recoger información de manera independiente o conjunta sobre los conceptos o las variables a las que se refieren, esto es, su objetivo no es indicar cómo se relacionan éstas...”

...los estudios descriptivos son útiles para mostrar con precisión los ángulos o dimensiones de un fenómeno, suceso, comunidad, contexto o situación...”

(Hernández Sampieri, 2014).



CAPÍTULO II: EL PLAN BEPS, CONTEXTUALIZACIÓN DE LAS ACCIONES CONTRA LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS

El proyecto BEPS es un plan de la OCDE y el G-20 diseñado para enfrentar las estrategias que usan las empresas multinacionales para reducir su base gravable y mover sus utilidades, comúnmente llamadas estrategias BEPS. El debate sobre la planeación fiscal internacional trascendió el ámbito puramente tributario para convertirse en un asunto de alta política, tanto interna como exterior. Este giro se consolidó en la cumbre del G-20 en México (18-19 de junio de 2012), donde los líderes acordaron en su declaración final la explícita necesidad de prevenir la erosión de la base y el traslado de beneficios. (Van't H, 2017).

Como resultado del mandato del G20, la OCDE asumió la tarea de formular un plan de acción para contrarrestar la elusión fiscal internacional. Esta iniciativa se formalizó en 2013 con la publicación del reporte 'Abordando la Erosión de la Base Gravable y el Traslado de Beneficios', un trabajo que establece 15 acciones estratégicas para combatir la planificación fiscal agresiva. En octubre de 2015 los grupos de trabajo y análisis designados por la OCDE publicaron los reportes que contenían la 15 acciones con las medidas y recomendaciones para la implementación de cada iniciativa. (Van't H, 2017).

A continuación, se describe cada una de las 15 acciones mencionadas anteriormente:



2.1.- Acción 1: Abordar los retos fiscales de la economía digital

El problema central que esta acción identifica es la insuficiencia del concepto tradicional de presencia física (nexos físicos) para gravar beneficios. No es posible crear un régimen fiscal exclusivo para empresas digitales porque toda la economía se está digitalizando. En la economía digital, las grandes empresas tienen una participación económica significativa en un mercado, interactúan con millones de clientes y consumidores y a su vez, generan enormes ganancias, sin tener una sola oficina física en ese territorio. (OCDE, 2015 a).

La misma Acción establece las bases para los dos cambios más grandes de la fiscalidad actual:

1. La imposición indirecta (Materia de IVA): Hubo un acuerdo total en que el IVA en servicios digitales debe cobrarse en el lugar del consumo, y no donde está la base de la empresa.
2. La solución de los Dos Pilares: Al reconocer que las reglas viejas no servían, la Acción 1⁵ evolucionó hacia lo que hoy se conoce como el "Pilar 1" (redistribuir la capacidad tributaria hacia los países de mercado, aunque la empresa no tenga presencia física) y el "Pilar 2" (un Impuesto Mínimo Global del 15% para detener la competencia a la baja).

La implementación en México fue práctica, contundente y muy enfocada en la recaudación a corto plazo, adelantándose incluso a muchos acuerdos internacionales. Se materializó en la gran Reforma Fiscal de 2020.

⁵ Acción 1 plan BEPS: Abordar los retos fiscales de la economía digital: https://www.oecd.org/en/publications/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en.html



1. En materia de IVA (Consumo): México modificó la Ley del IVA para incorporar un capítulo específico de Servicios Digitales. Obligó a las plataformas extranjeras sin establecimiento en a registrarse en el RFC y cobrar el 16% de IVA a sus usuarios mexicanos. Si no lo hacen, la ley contempla una sanción inédita y severa: el "apagón digital" (bloqueo de la señal de internet de la plataforma en territorio nacional), aunque su función ha sido más disuasoria que ejecutoria.
2. En materia de ISR (Renta - Economía): México no creó un Impuesto Digital (DST) directo sobre las ganancias de las plataformas para evitar conflictos comerciales con EE.UU., pero sí atacó la economía colaborativa. Reformó la Ley del ISR para obligar a las plataformas que actúan como intermediarios a convertirse en retenedores. Ahora, estas plataformas deben retener el impuesto sobre la renta a los choferes, repartidores y anfitriones mexicanos que ganan dinero a través de sus apps. Esto formalizó a un sector enorme de la economía informal.
3. Postura ante los Pilares: Respecto a la imposición directa sobre las grandes tecnológicas (Pilar 1), México se ha mantenido a la espera del consenso global de la OCDE, comprometiéndose a no imponer impuestos digitales unilaterales nuevos siempre y cuando se concrete la firma del Convenio Multilateral que redistribuirá los derechos de imposición globalmente. (Rodríguez, 2017).

2.2.- Acción 2: Neutralizar los efectos de instrumentos híbridos

El objetivo de esta acción se centra en diseñar reglas modelo, tanto para los tratados de doble tributación como para las leyes internas de cada país, con el fin de contrarrestar los desajustes fiscales causados por instrumentos y entidades híbridas. Estos desajustes provocan efectos como la doble no imposición (ingresos



que no pagan impuestos en ningún país), las dobles deducciones o el diferimiento del pago de impuestos a largo plazo. (Díaz, 2017).

La acción 2 del plan BEPS brinda una serie de recomendaciones que hacen de este punto uno de los más relevantes dentro de la planeación presentada por la OCDE en contra del combate a la doble tributación a través de estructuras artificiales.⁶

1. Cambios al Modelo de Convenio Tributario de la OCDE para que se pueda asegurar que los instrumentos y entidades híbridas (así como las entidades con doble residencia) no sean utilizados para obtener indebidamente los beneficios de los tratados.
2. Implementar disposiciones de derecho interno que impidan la exención o el no reconocimiento de pagos que son deducibles para el pagador.
3. Disposiciones de derecho interno que nieguen una deducción por un pago que no es acumulable (no se incluye) en el ingreso por el receptor.
4. Disposiciones de derecho interno que nieguen una deducción por un pago que también es deducible en otra nación.
5. Donde sea necesario, orientación sobre reglas de coordinación o de desempate si más de un país busca aplicar dichas reglas a una operación o estructura.

En la situación de México se buscó la inclusión de las estrategias planteadas en la acción a través de la iniciativa de la Ley del ISR, dónde se establecieron nuevos supuestos de restricción de deducciones con el fin de evitar la disminución de

⁶ Acción 2 Plan BEPS:
Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements: https://www.oecd.org/en/publications/neutralising-the-effects-of-hybrid-mismatch-arrangements-action-2-2015-final-report_9789264241138-en.html



utilidades de personas morales residentes en el país o de residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México.

2.3.- Acción 3: Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces

La Acción 3 es la herramienta de BEPS diseñada para combatir el diferimiento de la imposición sobre rentas pasivas. Lo hace recomendando a los países implementar Normas de Transparencia Fiscal Internacional, que permitan a la jurisdicción de la matriz gravar las ganancias de sus filiales en paraísos fiscales en el año en que se generan, sin esperar a que sean regresadas como dividendos.⁷

1. Normas para definir a una Sociedad Extranjera Controlada (SEC): Se sugiere emplear un concepto extensivo de sociedad, el cual no debe limitarse únicamente a las entidades que poseen personalidad jurídica independiente, sino que debe incorporar también a determinadas figuras fiscalmente transparentes y a los establecimientos permanentes.
2. Umbrales mínimos y exenciones aplicables para las SEC: La OCDE recomienda implementar exenciones y umbrales para excluir situaciones que no representen un abuso fiscal. El objetivo es, en su lugar, enfocar los recursos de fiscalización en las operaciones de alto riesgo. Para lo anterior se sugiere considerar diversos factores (Operaciones que involucren ingresos por debajo de cierto monto, la aplicación de las normas limitada a transacciones que sean evidentemente abusivas, la aplicación de las reglas condicionada a que la tasa impositiva en la

⁷ Acción 3 Plan BEPS: Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2015/10/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_g1g58ce1/9789264267091-es.pdf



jurisdicción de la SEC sea significativamente menor que la tasa en el país de residencia de la matriz).

3. Definición de rentas pasivas: Se define qué tipo de dinero se va a gravar. No se trata de gravar todo lo que gana la filial, sino solo lo que es riesgoso. La OCDE da opciones para identificar estos ingresos.
4. Este bloque establece que se deben usar las reglas fiscales del país de la matriz para calcular la base imponible de la filial extranjera, no las reglas del paraíso fiscal. También define cómo tratar las pérdidas (para evitar que se importen pérdidas artificiales).
5. Establece que la renta de la SEC se debe atribuir a los accionistas (la matriz) en proporción a su porcentaje de participación y al tiempo que han tenido las acciones durante el año.
6. Este bloque obliga a crear y consolidar herramientas (como créditos fiscales o exenciones de dividendos futuros) para asegurar que no se pague doble. (OCDE, 2015 c), (Olmedo, 2017).

En México, el concepto equivalente o más cercano a las normas SEC es el régimen de REFIPRES (Regímenes Fiscales Preferentes), contenido en la Ley del ISR. Las recomendaciones de la Acción 3 de BEPS influyeron directamente en el fortalecimiento y las modificaciones que se hicieron a este régimen en las reformas fiscales recientes. (OCDE, 2015 c).



2.4.- Acción 4⁸: Limitar la erosión de la base imponible por vía de la deducción por concepto de intereses y otros pagos financieros

Para reducir su carga fiscal global, las empresas multinacionales recurren a planeaciones internacionales. Una táctica habitual es el sobreapalancamiento de sus subsidiarias, concentrando la deuda en países que les aseguren un tratamiento fiscal ventajoso. La Acción 4 del plan BEPS se diseñó para neutralizar una de las estrategias de erosión de la base gravable más comunes: el uso excesivo de las deducciones de intereses entre partes relacionadas. (Pizarro, 2017).

El mecanismo consistía en que una empresa multinacional utilizaba préstamos internos artificiales para trasladar sus ganancias. Típicamente, una filial ubicada en un país con impuestos altos y alta rentabilidad recibía un préstamo de otra filial del mismo grupo, estratégicamente situada en un paraíso fiscal. La filial rentable pagaba entonces enormes cantidades de intereses, los cuales deducía en el país de alta tributación, logrando reducir o eliminar su base imponible. Simultáneamente, esos ingresos por intereses se acumulaban en la jurisdicción de baja o nula imposición, sin pagar impuestos significativos. (OCDE, 2015 d).

Para combatir esto, la Acción 4 recomienda un enfoque estandarizado para limitar estas deducciones. La recomendación principal es la implementación de una regla de ratio fijo, la cual establece un tope a la deducción de intereses netos basado en un porcentaje de las ganancias de la empresa. Concretamente, la OCDE sugirió limitar esta deducción a un rango de entre el 10% y el 30% del EBITDA⁹ de la compañía (beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones). (Van't H, 2017).

⁸ Acción 4 plan BEPS: Limitar la erosión de la base imponible por vía de la deducción por concepto de intereses y otros pagos financieros: https://www.oecd.org/en/publications/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2015-final-report_9789264241176-en.html

⁹ EBITDA: Beneficio Antes de Intereses, Impuestos, Depreciaciones y Amortizaciones.



2.5.- Acción 5: Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la sustancia y la transparencia

La Acción 5¹⁰ aborda el problema de los acuerdos fiscales secretos. Antes de BEPS, una empresa multinacional podía negociar un trato fiscal muy favorable o una tasa impositiva especial con un país, y los demás países (incluido el de su casa matriz) no se enteraban. La Acción 5 estableció como estándar mínimo el intercambio espontáneo y obligatorio de información sobre estos. Esto fuerza a las administraciones tributarias a ser transparentes, eliminando la ventaja del secreto que permitía la desviación artificial de beneficios.

Se combate también, los regímenes fiscales preferenciales, especialmente aquellos relacionados con la propiedad intelectual. El problema era que las empresas podían trasladar legalmente sus patentes o marcas a una jurisdicción de baja tributación (un paraíso fiscal) y recibir allí todas las regalías, aunque la investigación y el desarrollo se hubieran realizado en otro lugar.

Para detener esto, la Acción 5 implementó el Enfoque del Nexo. Este enfoque exige una conexión directa y sustancial entre los beneficios fiscales que obtiene una empresa por su propiedad intelectual y la actividad económica real (como gastos e inversión en) que realizó en esa misma jurisdicción para crearla.

México ha fortalecido su red de transparencia fiscal mediante tratados y una reforma crucial al CFF desde 2016, que implementa el Estándar de Intercambio Automático para sus instituciones financieras. Esta medida es estratégicamente relevante para

¹⁰ Acción 5 plan BEPS: Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la sustancia y la transparencia:https://www.oecd.org/es/publications/combatar-las-practicas-fiscales-perniciosas-teniendo-en-cuenta-la-transparencia-y-la-sustancia-accione-5-informe-finale-2015_9789264267107-es.html



el país, ya que, en su calidad de receptor de capitales, le interesa más obtener información sobre las cuentas de sus residentes en el extranjero que la información que debe compartir. (Libreros, 2017).

2.6.- Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales

Se motiva en una de las principales necesidades por resolver por parte de la OCDE pues el problema fundamental que ataca es la utilización de empresas intermediarias por parte de residentes de terceros países. Estas entidades se establecen artificialmente en una jurisdicción que cuenta con una red de tratados fiscales favorable, no por una razón de negocios real, sino con el único propósito de acceder a los beneficios (como tasas menores de retención de impuestos) que dicho tratado ofrece y que no obtendrían directamente. (Van't H, 2017).

Para neutralizar esta estrategia de erosión, la Acción 6¹¹ establece un estándar mínimo obligatorio para todos los países participantes. Este estándar exige que los convenios fiscales incluyan cláusulas antiabuso robustas. Concretamente, propuso dos enfoques principales que los países deben adoptar:

1. Una regla objetiva de Limitación de Beneficios (LOB), que es muy detallada y técnica. Básicamente, solo otorga los beneficios del tratado a entidades que puedan demostrar un vínculo sustancial con el país (requisitos de propiedad, actividad económica real, etc.).
2. Una regla más general y subjetiva conocida como el Test de Propósito Principal (PPT). Esta regla permite a la autoridad fiscal negar un beneficio del tratado si

¹¹ Acción 6 plan BEPS: Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2015/10/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_g1g5906e/9789264257085-es.pdf



puede concluir razonablemente que la principal motivación detrás de una transacción u operación fue, precisamente, obtener esa ventaja fiscal.

La implementación de este estándar mínimo, ya sea mediante la regla LOB, la PPT, o una combinación de ambas, se volvió de vital importancia para asegurar que los tratados solo beneficien a quienes legalmente deben y no se usen como herramientas para la evasión. (OCDE, 2015 f).

Para el caso de México, es crucial resaltar que los tratados internacionales son parte integral del orden jurídico nacional y, aunque se pactan entre Estados, otorgan derechos y obligaciones directas a los particulares. En el pasado, las defensas contra el abuso de estos convenios recaían principalmente en cláusulas específicas como la de Limitación de Beneficios (LOB) que se encontraban algunos tratados. Sin embargo, a partir de 2020, el panorama cambió drásticamente con la introducción de la Norma General Anti-Elusión en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, dotando a la legislación interna de su propia regla antiabuso general. (Van't H, 2017).

“Artículo 5o.-A. Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente...” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2021).

2.7.- Acción 7: Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de Establecimiento Permanente

La condición de Establecimiento Permanente es fundamental porque representa el umbral que autoriza a un país a gravar las ganancias empresariales de una compañía extranjera generadas en su territorio. Históricamente, las multinacionales



han explotado las definiciones de los convenios fiscales para evitar cruzar este rango, aun cuando realizaban actividades económicas decisivas en un país.

La Acción 7¹² ataca principalmente dos estrategias de elusión:

1. El abuso de los Acuerdos de Comisionista (Commissionaire Arrangements): Se refiere a la práctica donde una empresa extranjera utiliza un agente local (el comisionista) para que negocie y gestione todas las ventas en un país, pero evita darle la autoridad formal para concluir contratos en su nombre. Al no firmar los contratos, la empresa argumentaba que el agente era independiente y, por tanto, no se creaba un Establecimiento Permanente. La Acción 7 moderniza la definición de agente, estableciendo que se crea un Establecimiento Permanente si el agente local juega el papel principal en la negociación que lleva a la conclusión de los contratos, independientemente de quién los firme formalmente.
2. La Fragmentación de Actividades: Las definiciones de Establecimiento Permanente incluyen excepciones para actividades consideradas preparatorias o auxiliares (como almacenar, comprar o suministrar información). Las empresas abusaban de esto dividiendo sus operaciones centrales en varias entidades legales pequeñas dentro de un mismo país. Cada entidad, vista de forma aislada, realizaba una tarea auxiliar y no constituía un Establecimiento Permanente. La Acción 7 introduce una regla anti fragmentación que obliga a analizar estas actividades de forma conjunta. Si todas las actividades combinadas forman una operación de negocios coherente (y no meramente auxiliar), entonces se considerará que existe un Establecimiento Permanente. (OCDE, 2015 g).

¹² Acción 7 plan BEPS: Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2015/10/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_g1g58ce8/9789264257757-es.pdf



En esencia, la Acción 7 busca alinear la tributación con la sustancia económica, asegurando que las ganancias se graven donde se generan las actividades de valor, y no donde artificialmente se registra la firma de un contrato.

Para México, la Acción 7 recomienda las siguientes reformas a Ley del ISR:

1. Incluir regla Anti-Fragmentación: La cual impide que las multinacionales dividan sus operaciones en varias entidades pequeñas o en distintas actividades dentro del país.
2. Regla del Agente (Comisionistas): Se amplie la definición de agente dependiente. Antes, se requería que el agente tuviera y ejerciera el poder de "concluir contratos" en nombre del residente en el extranjero. (OCDE, 2015 g).

2.8.- Acciones 8-10: Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor

Las Acciones 8, 9 y 10 del plan BEPS¹³ se abordan de manera conjunta debido a que constituyen una revisión integral y profunda de las normas de Precios de Transferencia. Su objetivo central es garantizar que los beneficios fiscales se tributen allí donde se realizan las actividades económicas que generan los ingresos y donde se crea el valor, alineando así los resultados de los precios de transferencia con la creación de valor. (Miranda, 2017).

La Acción 8 se centra en los Intangibles, que son los activos más difíciles de valorar. Introduce un cambio de paradigma: la mera propiedad legal de un intangible (como

¹³ Acciones 8-10 plan BEPS: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2015/10/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_g1g58cea/9789264258280-es.pdf



una patente o una marca) no da derecho a recibir los beneficios residuales que este genera. Para tener derecho a esos beneficios, la entidad debe realizar las funciones clave conocidas como DEMPE (Desarrollo, Mejora, Mantenimiento, Protección y Explotación). Si una empresa en un paraíso fiscal es la dueña legal de una marca, pero no realiza estas funciones, no puede quedarse con las ganancias.

La Acción 9 aborda la asignación de Riesgos y Capital. Su propósito es impedir que una entidad genere ganancias excesivas simplemente por aportar capital si no tiene la capacidad ni la sustancia para controlar y gestionar los riesgos financieros asociados. Si una entidad solo pone el dinero, pero no gestiona el riesgo, solo debe recibir una rentabilidad libre de riesgo, no las utilidades del negocio. (Van't H, 2017).

La Acción 10 se ocupa de otras transacciones de alto riesgo, permitiendo a las autoridades fiscales recaracterizar transacciones que carezcan de racionalidad comercial y clarificando el tratamiento de los servicios dentro del grupo de bajo valor añadido, para evitar que se usen cuotas infladas para erosionar la base gravable. (Cruz, 2017).

La implementación de las Acciones 8-10 en México no se dio mediante una reforma legislativa disruptiva, sino a través de la actualización de la fuente de interpretación. Al remitir el Artículo 179 de la LISR a las Guías de la OCDE, México incorporó de facto los conceptos de creación de valor y análisis DEMPE, permitiendo a la autoridad fiscal desafiar estructuras que, aunque formalmente correctas en contrato, carecen de sustancia económica en la asignación de riesgos y activos intangibles.

“Artículo 179. Los contribuyentes de los Títulos II y IV de esta Ley que celebren operaciones con partes relacionadas están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad que hubieran utilizado u obtenido con o entre partes independientes en operaciones comparables.



En el caso contrario, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad que hubieran utilizado u obtenido partes independientes en operaciones comparables, ya sea que éstas sean con personas morales, residentes en el país o en el extranjero, personas físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos...” (CDHCU, 2024).

2.9.- Acción 11: Monitoreo y seguimiento del BEPS

La Acción 11¹⁴ estableció una serie de indicadores de riesgo que permiten a los gobiernos detectar desalineaciones entre la actividad económica real y las ganancias reportadas. Asimismo, propuso mejorar la recolección y el análisis de datos agregados, recomendando que las administraciones tributarias publiquen estadísticas corporativas más detalladas y estandarizadas.

En esencia, esta acción actúa como el termómetro del proyecto BEPS, proporcionando las herramientas analíticas para pasar de la anécdota a la evidencia empírica, permitiendo evaluar ex post la efectividad de las reformas implementadas y asegurar que las nuevas reglas no distorsionen la actividad económica legítima. (Dominguez, 2017).

¹⁴ Acción 11: Monitoreo y seguimiento de BEPS: https://www.oecd.org/en/publications/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report_9789264241343-en.html



2.10.- Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planeación fiscal agresiva

La Acción 12¹⁵, se distingue por ser una medida puramente de transparencia. Su supuesto fundamental es que las auditorías tradicionales son reactivas y ocurren demasiado tarde (años después de que se implementó una estrategia), lo que deja a las administraciones tributarias en una desventaja temporal constante frente a la planificación fiscal agresiva. (OCDE, 2015 k).

Para revertir esta asimetría de información, la Acción 12 estableció un marco normativo para el diseño de normas de Revelación Obligatoria. El objetivo es dotar a la autoridad fiscal de información oportuna y completa sobre los esquemas agresivos y los usuarios que los implementan. El mecanismo no se basa en juzgar la legalidad de la operación a priori, sino en identificar la presencia de ciertas características de riesgo conocidas como marcas distintivas. Estas marcas (como el uso de pérdidas para reducir la carga fiscal, la confidencialidad o los honorarios condicionados al éxito fiscal) actúan como detonantes de la obligación de reportar.

El régimen de la Acción 12 es una herramienta de evaluación de riesgos y no una sanción. El reporte de un esquema no implica automáticamente que sea evasión o elusión fiscal; simplemente alerta a la autoridad para que pueda analizar la estructura, decidir si la audita o, en un nivel macro, si necesita modificar la ley para cerrar un vacío legal.

México adoptó la Acción 12 mediante la incorporación de un nuevo Título Sexto al CFF, denominado "De la Revelación de Esquemas Reportables", vigente a partir de 2020. Esta implementación colocó la carga principal de cumplimiento sobre los

¹⁵ Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planeación fiscal agresiva: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2015/10/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_g1g58cee/9789264267367-es.pdf



Asesores Fiscales, definidos de manera amplia como cualquier persona que organice, implemente o administre la estructura. Solo en ausencia de un asesor (o si este es extranjero o existe un impedimento legal), la obligación recae en el contribuyente. (Polanco, 2017)

La legislación mexicana adoptó un enfoque de marcas distintivas generales y específicas (artículo 199 del CFF) para determinar qué debe reportarse. Sin embargo, la implementación ha sido objeto de intenso debate doctrinal, particularmente por la severidad de las sanciones económicas para los asesores fiscales, las cuales pueden resultar desproporcionadas respecto al beneficio económico que estos obtienen. (Ramírez del Valle, 2017).

2.11.- Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia (Informes país por país)

La Acción 13¹⁶ introduce un enfoque que consta de tres categorías para la documentación, rompiendo con el modelo anterior donde cada país pedía información distinta y desconectada. Este nuevo estándar obliga a los grupos multinacionales a entregar tres reportes complementarios que funcionan como un sistema de transparencia global (OCDE, 2017 m):

1. El Archivo Maestro: Ofrece una visión panorámica del negocio global. Contiene la estructura organizacional, las políticas de intangibles, las actividades financieras y la cadena de suministro de todo el grupo. Su objetivo es que la autoridad local entienda el contexto mundial de la empresa. (Camargo, 2017).

¹⁶ Acción 13 plan BEPS: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia (Informes país por país): <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-accion-13-guia-sobre-el-uso-apropiado-de-la-informacion-contenida-en-los-informes-pais-por-pais.pdf>



2. El Archivo Local: Se centra en los detalles específicos de las transacciones entre partes relacionadas en esa jurisdicción particular. Es la evidencia tradicional que demuestra que las operaciones cumplen con el principio de plena competencia. (OCDE, 2017 m).
3. El Reporte País por País: Es la herramienta más disruptiva. Obliga a las grandes multinacionales a desglosar, por cada país en el que operan, sus ingresos, impuestos pagados, capital, número de empleados y activos tangibles. (Camargo, 2017).

México fue uno de los adoptadores más rápidos y estrictos de esta acción. Se incorporó a la legislación mediante la adición del Artículo 76-A a la LISR. Este artículo obliga a los contribuyentes (que cumplan ciertos umbrales de ingresos) a presentar anualmente tres declaraciones informativas que corresponden exactamente al estándar de BEPS:

1. Declaración Informativa Maestra.
2. Declaración Informativa Local.
3. Declaración Informativa País por País. (Cerde, 2017).

2.12.- Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias

La lógica detrás de esta acción es que, al implementar medidas anti abuso más estrictas, es inevitable que aumenten los conflictos entre las administraciones tributarias y los contribuyentes, elevando el riesgo de doble tributación. Si dos



países reclaman el derecho a gravar el mismo ingreso basándose en las nuevas reglas de BEPS, se genera una incertidumbre que daña el comercio y la inversión.

Para reducir lo descrito en el párrafo anterior, la Acción 14¹⁷ se enfoca en fortalecer el Procedimiento de Acuerdo Mutuo (MAP). Su objetivo no es cambiar las reglas fundamentales de impuestos, sino mejorar el proceso administrativo para que las disputas se resuelvan de manera oportuna, efectiva y eficiente.

Se estableció un estándar mínimo al que todos los países del Marco Inclusivo se comprometieron, el cual obliga a:

1. Eliminar obstáculos administrativos que impidan el acceso al MAP.
2. Resolver los casos en un tiempo promedio de 24 meses.
3. Ser transparentes sobre sus estadísticas de resolución de disputas.
4. Someterse a un mecanismo de revisión entre pares (peer review) para asegurar que realmente están cumpliendo. (Van't H, 2017).

Adicionalmente, aunque no es un estándar mínimo obligatorio para todos, la acción promueve la adopción del arbitraje vinculante. Esto garantiza que, si las autoridades de los dos países no logran ponerse de acuerdo después de un cierto periodo (generalmente dos años), una junta de arbitraje independiente tomará una decisión que ambos países deben acatar, eliminando así el riesgo de que el contribuyente se quede en el limbo de la doble imposición indefinidamente. (OCDE, 2015 n).

¹⁷ Acción 14 plan BEPS: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias: https://www.oecd.org/es/publications/2015/10/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report_g1g58cf2.html



La postura de México frente a la Acción 14 ha sido de adopción robusta y favorable al contribuyente, buscando dar certeza jurídica a la inversión extranjera:

1. **Adopción del Arbitraje:** A diferencia de muchos otros países en desarrollo que se reservaron esta parte, México sí optó por el arbitraje vinculante obligatorio al firmar el Instrumento Multilateral. Esto es una señal muy potente de compromiso con la resolución de disputas. Esto significa que, en los tratados cubiertos por el Instrumento Multilateral con países que también aceptaron el arbitraje (como España, Francia o Canadá), los contribuyentes mexicanos tienen la garantía de que sus disputas no se quedarán estancadas para siempre en el SAT.
2. **Mejoras Administrativas y Guías:** El SAT ha modernizado su gestión interna de los MAP. Como parte del compromiso de la Acción 14, México publicó una Guía sobre el MAP, detallando claramente cómo los contribuyentes pueden solicitarlo, los plazos y los requisitos, algo que antes era opaco.
3. **Evaluación Positiva:** En las revisiones de pares de la OCDE, México ha sido evaluado favorablemente, reconociendo que su red de tratados y su legislación doméstica permiten el acceso efectivo al MAP y que la autoridad competente está resolviendo los casos dentro de los plazos razonables sugeridos por el estándar. (Echenique, 2017).

2.13.- Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales

Representa la innovación más ambiciosa en la historia del derecho tributario internacional. Su origen se remonta a un problema logístico: para implementar las recomendaciones de BEPS relacionadas con tratados (Acciones 2, 6, 7 y 14). Para



solucionar esta inviabilidad, la Acción 15¹⁸ creó el Instrumento Multilateral (MLI). Es importante aclarar que este instrumento no funciona como un tratado tradicional que deroga o sustituye a los anteriores. Más bien, opera como un mecanismo de actualización simultánea que se superpone a la red de convenios vigentes, modificando su aplicación sin necesidad de renegociar cada uno por separado. (OCDE, 2015 ñ).

La genialidad del MLI radica en su flexibilidad. Permite a los gobiernos adoptar las medidas de BEPS sin necesidad de verificar miles de protocolos individuales. Funciona bajo un sistema de coincidencias: si dos países que tienen un tratado entre sí firman el MLI y eligen aplicar la misma opción sobre un tema específico, esa modificación entra en vigor automáticamente para su tratado bilateral. El MLI cubre cuatro áreas clave:

1. Mecanismos híbridos (Acción 2).
2. Prevención del abuso de tratados (Acción 6).
3. Evasión artificial del estatus de Establecimiento Permanente (Acción 7).
4. Mejora en la resolución de controversias (Acción 14).

A diferencia de otros países que tomaron una postura conservadora (haciendo muchas reservas para que el MLI no cambiara casi nada), México adoptó una posición amplia y ambiciosa:

¹⁸ Acción 15 plan BEPS: Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2015/10/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report_g1g58cf4/9789264267435-es.pdf



1. Acción 6 (Abuso): Adoptó el Test de Propósito Principal (PPT) para combatir el treaty shopping.
2. Acción 7: Aceptó modificar la definición de Establecimiento Permanente (EP) en sus tratados para incluir las reglas anti fragmentación y de comisionistas (algo que muchos países europeos rechazaron).
3. Acción 14 (Arbitraje): Como se mencionó antes, México aceptó someterse al arbitraje obligatorio vinculante, una decisión trascendental para la certeza jurídica de los inversores. (Echenique, 2017).



CAPÍTULO III: LA ACCIÓN 12 DE LOS MECANISMOS BEPS

Por, BEPS, se entienden las estrategias de planificación fiscal utilizadas por las empresas para aprovecharse de las discrepancias, lagunas e inconsistencias de los sistemas fiscales nacionales y trasladar sus beneficios a países de escasa o nula tributación. (Olmedo Castillo & Hernández Ibarra, 2021). Esta práctica se materializa a través de la Planeación Fiscal Agresiva, que se entiende como una práctica perjudicial que explota las diferencias en los sistemas fiscales de los países para reducir o evitar el pago de impuestos, pudiendo disminuir considerablemente los ingresos de los gobiernos y exacerbar las desigualdades. (European Parliament, 2023). Para su estudio, la Planeación Fiscal Agresiva suele clasificarse tanto por la estrategia o mecanismo que utiliza, como por su naturaleza jurídica.

El Plan de Acción BEPS subraya un desafío central para las autoridades fiscales derivado de estas prácticas: la carencia de información oportuna, completa y relevante sobre las planificaciones fiscales que podrían considerarse agresivas. El informe de 2013 de la OCDE destaca que la posesión de estos datos es crucial para que los gobiernos puedan detectar ágilmente los riesgos, tanto a nivel de política fiscal como de recaudación. Aunque las auditorías o inspecciones siguen siendo una fuente vital de información, presentan serias limitaciones como mecanismo de alerta temprana. (OCDE, 2016 j).

Para cerrar esta brecha de asimetría de información, la OCDE y el G20 diseñaron la Acción 12 del Proyecto BEPS. Su relevancia radica en que cambia el paradigma de la fiscalización, pasando de un modelo reactivo (auditorías) a uno proactivo (análisis de información oportuna).



En este contexto, la Acción 12 estudia el diseño óptimo de un régimen de revelación obligatoria. Su objeto de estudio no es un impuesto en particular, sino el ¿cuándo?, el ¿quién? y el ¿qué? se debe reportar. Analiza cómo obligar a los creadores de los esquemas (los asesores) a informar a la autoridad sobre sus estrategias, dotándola así de información oportuna para reaccionar ágilmente ante nuevos riesgos fiscales.

Profundizando precisamente en la cuestión de ¿quién? debe reportar, la Acción 12 delimita a los sujetos obligados. Estos son, por un lado, los contribuyentes que se benefician del esquema y, por otro, las personas que asesoraron su implementación. Al hacer que tanto el asesor fiscal como el contribuyente sean corresponsables de la revelación, se genera una efectiva medida de presión bilateral para asegurar el cumplimiento. (Van't, 2017.)

En el sentido anterior, la Acción 12 del BEPS establece tres características¹⁹ que lo dotan de particularidades en su lucha contra la planeación fiscal agresiva y en beneficio de la transparencia fiscal. A continuación, se detallan los tres mecanismos:

3.1.- Modelo de norma de declaración obligatoria

Con el fin de recabar información temprana sobre las estrategias de planificación fiscal, así como sobre sus diseñadores y beneficiarios, es necesario definir elementos clave en el diseño del régimen de revelación obligatoria. Dicho diseño debe resolver interrogantes fundamentales como: quién es el sujeto obligado a informar, qué datos específicos deben ser revelados y en qué momento debe presentarse la declaración.

¹⁹ Acción 12 plan BEPS: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planeación agresiva: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2015/10/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_g1g58cee/9789264267367-es.pdf



La Acción 12 enfatiza que este marco debe ser flexible, ajustándose a los riesgos particulares y necesidades de cada jurisdicción. Por ello, el informe propone un modelo de norma con un enfoque modular. Esta modularidad permite a los países que implementen el régimen seleccionar las opciones más adecuadas a su contexto y, a la vez, dota a las autoridades fiscales de la agilidad necesaria para modificarlo, ya sea incorporando nuevos riesgos o descartando los que han quedado obsoletos.

Para establecer un régimen de declaración obligatoria, es esencial definir quién será el sujeto obligado a informar. Principalmente, existen dos enfoques: imponer la obligación únicamente al promotor de la estrategia (el asesor fiscal), o bien, extender dicha obligación tanto al promotor como al contribuyente beneficiario. Una de las principales motivaciones para responsabilizar al asesor es influir en su comportamiento y, de esta forma, disuadir la creación y promoción de esquemas agresivos.

Una vez definidos los sujetos obligados a informar, surge la siguiente interrogante fundamental: ¿Qué información es esencial declarar? La respuesta a esto involucra dos componentes clave. El primero de ellos concierne al fondo del régimen de declaración y se centra en definir las estructuras, mecanismos o transacciones específicas sobre las cuales la administración tributaria requiere obtener información. El segundo aspecto define los datos concretos requeridos para las operaciones sujetas a declaración, lo cual incluye información como el nombre, el número de identificación fiscal y los detalles de la transacción.

Ahora bien, para el momento de declaración de la información correspondiente se dependerá del hecho o hechos que motiven la declaración. Por otra parte, si los objetivos son informar pronto sobre esquemas de elusión y disuadir a la gente de usarlos, un plazo de declaración corto es esencial. Esto permite a la administración tributaria actuar de inmediato, reduciendo el tiempo para obtener ventajas fiscales y, por lo tanto, haciendo que el esquema sea menos atractivo económicamente.



Ante esto existen diversas opciones en el que se debería presentar una declaración obligatoria:

Para definir el momento de en el que debe reportarse, es crucial identificar el momento exacto que detona la obligación. Este proceso se origina, en un primer momento, cuando un asesor fiscal el diseña o conceptualiza un esquema que proporciona un beneficio fiscal específico para un contribuyente. Sin embargo, el deber de revelación no se activa con la mera idea, sino en el instante en que la estrategia está lista para su implementación. En este sentido, se entiende que un esquema debe ser reportado en el mismo momento en que se considera listo para ser comercializado o se pone a disposición del contribuyente para su ejecución, independientemente de si el beneficio fiscal ya se ha materializado o no. Este enfoque proactivo es el que permite a la autoridad fiscal anticiparse.

Alternativamente, un régimen de revelación podría adoptar una postura más reactiva, activando la obligación de informar solo después de que el esquema haya sido implementado por el contribuyente. Sin embargo, este enfoque presenta una desventaja significativa: para ese momento, es altamente probable que el impacto fiscal la pérdida de recaudación ya se haya consumado. Adicionalmente, la capacidad de la autoridad para influir o disuadir el comportamiento del contribuyente se ve drásticamente reducida, lo que podría resultar en una merma recaudatoria global superior.

En cuanto a los contribuyentes, tanto la autoridad fiscal como la OCDE creen que, la efectividad de un régimen de declaración para alcanzar sus metas está directamente ligada a la prontitud con que se recibe la información. Dicha necesidad de anticipación se vuelve aún más crítica en escenarios donde el promotor del esquema no reporta, y la responsabilidad de informar recae únicamente en el contribuyente.



En aquellos supuestos donde la carga de la revelación recae exclusivamente en el contribuyente (usuario), vincular la obligación al momento de la implantación del esquema parece ser la opción más sensata. La justificación principal es la dificultad de identificar otro hito objetivo que sirva como detonante de la obligación.

Si bien podría explorarse un evento de naturaleza más subjetiva, como el instante en que el contribuyente decide ejecutar la operación, esta alternativa presenta complicaciones. Aunque dicho enfoque adelantaría la declaración (respecto al momento de la implantación), también generaría una notable falta de certidumbre jurídica para el contribuyente e incrementaría la complejidad de su administración por parte de la autoridad. (Van't H, 2017).

3.2.- Estructuras de tributación internacional

Otro propósito clave de la Acción 12 es conseguir información útil en un contexto internacional. Para ello, se busca crear estructuras que doten a los países de las medidas mencionadas en dicha Acción. El objetivo final de esta sinergia es desarrollar recomendaciones que aumenten la efectividad en la recolección de información sobre la planeación fiscal internacional.

Las ventajas fiscales que una estructura internacional genera a nivel nacional suelen ser imperceptibles si se observan de forma aislada del mecanismo global. Esta naturaleza ambigua de los beneficios transfronterizos provoca que los regímenes de declaración meramente nacionales sean insuficientes. Al centrarse exclusivamente en las consecuencias locales e ignorar la imagen global, dichos regímenes fallan en captar la planificación fiscal transfronteriza.

Las estructuras de planeación internacional tienden a ser diseñadas de manera personalizada para adaptarse a las características estrictas de cada contribuyente.



Esta naturaleza (hecha a la medida) dificulta significativamente la recolección de información, ya que las autoridades no pueden depender de catálogos de esquemas conocidos.

Precisamente por esta razón, los esfuerzos internacionales, no se centran en listar cada esquema posible. En su lugar, buscan establecer señas particulares o características genéricas que permitan identificar mecanismos potencialmente agresivos, independientemente de su diseño específico.

Con el fin de asegurar la viabilidad de la fiscalización, un régimen de declaración obligatoria debe tener un alcance acotado. Esto implica que un Estado solo debe exigir información de estructuras internacionales que involucren directamente a su jurisdicción. Por lo tanto, el régimen debe centrarse exclusivamente en los contribuyentes nacionales y sus asesores, y aplicarse solo a esquemas que generen un impacto fiscal sustancial a nivel local.

La forma más directa de tratar las estructuras transfronterizas consiste en que la administración tributaria establezca rasgos distintivos que se centren en las clases de técnicas de erosión de la base imponible y traslado de beneficios que suscitan riesgos de política o recaudación fiscal (resultados transfronterizos).

Los rasgos distintivos para los esquemas internacionales deben ser tanto específicos como generales. Deben ser específicos para señalar los efectos fiscales transfronterizos que preocupan a un país en particular, pero también generales para cubrir el efecto fiscal total del esquema, sin importar cómo esté diseñado. Esta mezcla ayuda a las autoridades a centrarse en las estrategias de planificación fiscal más preocupantes, sin dejar de detectar los métodos nuevos.

Además, la autoridad fiscal debería publicar una lista de excepciones, detallando qué regímenes o resultados no se deben reportar. Esto sirve para filtrar los



mecanismos que ya son conocidos y que no se consideran un problema fiscal, evitando así declaraciones redundantes.

La obligación del contribuyente de facilitar información a la administración tributaria se limita estrictamente a aquellos datos que conozca, posea o sobre los que tenga control, entendiendo que dicho control se extiende para abarcar la información en manos de sus agentes y de las entidades que administra. No obstante, al igual que sucede con las regulaciones para estructuras nacionales, esta obligación de declarar tiene un límite claro y fundamental: en ningún caso se exigirá a una persona que revele información protegida por deberes de confidencialidad o reserva legal frente a terceros, salvaguardando así dichos privilegios.

De forma análoga a lo que ocurre con las estructuras nacionales, cada país debe definir sobre quién recae la responsabilidad de declarar los esquemas internacionales, pudiendo ser esta el contribuyente, el promotor, o ambos. Es crucial que, al momento de establecer las obligaciones específicas del promotor, se considere ampliar esta definición para incluir a cualquier persona que actúe como asesor material de dicho contribuyente, así como a cualquier intermediario que participe en una operación nacional que forme parte integral del mecanismo transfronterizo.

En línea con los requerimientos para estructuras nacionales, la información exigida para los mecanismos internacionales debe ser similar, debiendo incluirse detalles sobre el esquema en la medida en que estos sean pertinentes para el impacto fiscal en la jurisdicción de declaración. De manera crucial, también se deben hacer constar aquellas disposiciones fundamentales de la legislación extranjera que sean relevantes o necesarias para entender cómo se genera el resultado fiscal transfronterizo.



3.3.- Intercambio de Información

El intercambio temprano de información no sólo es importante para hacer frente a los riesgos de recaudación tributaria suscitados por la planificación fiscal agresiva, sino que también se considera un factor propiciador de una cooperación y colaboración más estrechas e intensas.

El Plan de Acción BEPS integra múltiples obligaciones de intercambio de información para promover la transparencia. En particular, el marco desarrollado por el Foro sobre Prácticas Fiscales Nocivas bajo la Acción 5, exige un intercambio obligatorio y espontáneo de información sobre ciertas consultas o resoluciones fiscales. El objetivo es compartir aquellas resoluciones que, de no comunicarse, podrían generar riesgos de BEPS. Este proceso se estructura en dos pasos: primero, la autoridad tributaria que emite la consulta proporciona proactivamente información básica (sobre la consulta y el contribuyente) a otra autoridad fiscal, conforme al marco legal aplicable. Segundo, la autoridad receptora puede, en una fase posterior, solicitar información complementaria si considera que es previsiblemente pertinente para los asuntos fiscales del contribuyente en cuestión.

3.4.- Cumplimiento e incumplimiento de la obligación de revelación

Una de las inquietudes principales que manifiestan los países de la OCDE respecto a la implementación de la Acción 12, se centra en la capacidad de respuesta de las autoridades fiscales. El temor subyacente es que la ausencia de una refutación inmediata por parte de la administración tributaria pueda ser interpretada por los contribuyentes como una validación fáctica o una aquiescencia tácita de la estrategia fiscal reportada. (Van't H, 2017).



El reporte de una operación, conforme a la obligación de revelación, funciona como un mecanismo de alerta para las autoridades fiscales. Este les permite identificar tanto una transacción de interés potencial como al contribuyente que persigue un beneficio fiscal a través de dicha operación. Es fundamental subrayar que la inclusión de una operación en el catálogo de esquemas reportables no la califica per se cómo elusiva. De manera análoga, la mera recepción de la información por parte de la administración tributaria no implica, bajo ninguna circunstancia, una aceptación de la validez de la operación ni una confirmación de su tratamiento fiscal. (OCDE, 2016 I).

Es fundamental precisar que el alcance de la información revelada por asesores o contribuyentes no excede aquella que, de todos modos, podría ser requerida por la autoridad durante una revisión de gabinete o una auditoría. En esta misma línea, el régimen de revelación se enfoca en esquemas de elusión y no abarca, en principio, transacciones de carácter ilícito que pudiesen escalar al ámbito penal. El proyecto BEPS no estipula sanciones para dichas conductas delictivas, dejando su tipificación y castigo a la potestad de las legislaciones domésticas.

Por otra parte, la naturaleza imperativa del régimen de revelación obligatoria implica que las legislaciones domésticas que lo adopten deben, necesariamente, establecer un régimen sancionador. Dichas sanciones deberán aplicarse a los asesores o contribuyentes que incumplan con el mandato de informar. Se sugiere que los montos de las penalidades sean proporcionales, vinculándose al beneficio fiscal derivado del esquema no reportado y considerando las características particulares del sujeto obligado que incurrió en la omisión. (Van't H, 2017).



3.5.- Inclusión de la Acción 12 en México

El Reporte Final de la Acción 12 de BEPS subraya que uno de los desafíos mayúsculos para las administraciones tributarias a nivel global es la carencia de información integral, relevante y oportuna sobre las estrategias de planeación fiscal agresiva. Se establece que el acceso a tiempo a dichos datos es un factor crucial, pues habilita a las autoridades para reaccionar ágilmente ante los riesgos fiscales que estas planeaciones representan.

Ahora bien, las autoridades mexicanas establecen dentro de la *“Iniciativa con proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación”*:

“El objetivo principal de los regímenes de revelación es incrementar la transparencia al otorgar a las administraciones fiscales información oportuna acerca de esquemas potencialmente agresivos y de planeación fiscal abusiva, que le permita identificar a los usuarios y promotores de los mismos, y están específicamente diseñados para detectar los esquemas que explotan las vulnerabilidades del sistema fiscal. Del mismo modo, se reconoce que tienen un efecto disuasivo. Por lo anterior, la OCDE ha emitido recomendaciones para los países que deseen adoptar este tipo de regímenes, para equilibrar la necesidad del país de obtener mejor información y de forma más oportuna, con la carga de cumplimiento de los contribuyentes...

... 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 minimis para efectos de determinar qué esquemas deben de ser revelados.

En este sentido, se propone que los asesores fiscales sean los obligados principales a revelar los esquemas reportables, entendiendo por esquema reportable, 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. Es importante aclarar que estos requisitos deben cumplirse en conjunto, es decir, no basta con que se obtenga un beneficio fiscal en México para que un esquema se considere reportable, sino que debe tener alguna de las características específicas previstas en las disposiciones que aquí se proponen... (Cámara de Diputados, 2019).

Como respuesta directa a este contexto internacional y en alineación con la Acción 12 de BEPS, el legislador mexicano materializó en la Reforma Fiscal para 2020 (publicada en 2019) la creación de un apartado inédito en el Código Fiscal de la Federación. Este nuevo Título Sexto, denominado “De la Revelación de Esquemas Reportables”, comprende el marco normativo que abarca los artículos 197 a 202. En este capítulo se establece todo el andamiaje legal, definiendo la mecánica, los sujetos obligados, los plazos y las características específicas que activan la obligación de divulgar dichas estrategias.

Un aspecto central de esta reforma es que designa al asesor fiscal como la figura principal obligada a realizar la revelación. Esta decisión impone sobre el asesor una carga de responsabilidad que ha sido calificada como excesiva y, más aún, genera una tensión directa con los principios deontológicos de la profesión, al comprometer potencialmente tanto los códigos de ética como el secreto profesional que rige la relación con sus clientes.



CAPÍTULO IV: LAS ESTRATEGIAS FISCALES EN MÉXICO QUE SE CONSIDERAN ESQUEMAS REPORTABLES Y SUS EFECTOS EN LA RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

4.1.- Definición de Planeación fiscal

La planeación es el proceso de toma de decisiones donde primero se establecen las misiones y los objetivos, y después se elige el curso de acción más efectivo entre diferentes alternativas. De esta forma, se crea un método racional para cumplir con lo que se ha propuesto. (Koontz, 2012).

Por su parte, George R. Terry, define la planeación como:

“La selección y relación de hechos, así como la formulación y uso de suposiciones respecto al futuro en la visualización y formulación de las actividades propuestas que se cree sean necesarias para alcanzar los resultados deseados” (Terry, 1972).

Por último, para Frederick Taylor, la planeación consiste en una transición fundamental: se abandona la dependencia en el criterio subjetivo, la improvisación y la experiencia práctica del operario para adoptar un enfoque estructurado, basado en métodos y procedimientos derivados del análisis científico. (Chiavenato, 2006).

La planeación fiscal, por ende, se define como el proceso mediante el cual se diseñan estrategias, dentro del marco legal vigente, que permiten optimizar las cargas tributarias y reducir el pago de impuestos. Asimismo, constituye una



herramienta de gestión financiera que facilita la toma de decisiones adecuadas, al considerar diversos aspectos que inciden en la administración de los recursos. (Contapaqi, 2025).

La importancia de la planeación fiscal radica en la incidencia que ejerce sobre las organizaciones, al permitirles identificar áreas de riesgo y aprovechar mecanismos previstos en la normatividad tributaria para fortalecer su estructura financiera y reducir la carga impositiva total. Asimismo, contribuye a una gestión más eficiente de los recursos, garantiza la observancia de las disposiciones legales aplicables y proporciona un respaldo funcional en la atención y resolución de problemáticas fiscales que puedan surgir en el curso de las operaciones empresariales. (Contapaqi, 2025).

4.2.- Definición de Estrategias Fiscales

Consiste en fijar las metas más importantes de una empresa a largo plazo, decidir qué acciones se tomarán para alcanzarlas y asegurar que se tengan los recursos (dinero, personal, equipo) para llevar a cabo esas acciones. (Koontz, 2012).

En el ámbito organizacional, la estrategia constituye un elemento esencial para la toma de decisiones, pues implica la utilización eficiente de los recursos disponibles con el propósito de cumplir las políticas, metas y directrices institucionales. Asimismo, en el contexto de un entorno globalizado y altamente competitivo, la estrategia se erige como una herramienta determinante que permite a las organizaciones fortalecer su posición en el mercado, mediante la implementación de políticas de gestión flexibles y dinámicas que garanticen su sostenibilidad y permanencia a largo plazo. (Contreras, 2013).



Las estrategias se aplican en diversos ámbitos y contextos con el propósito de alcanzar determinados objetivos o de responder ante situaciones adversas que requieren la toma de decisiones oportunas. Dentro de su clasificación, pueden distinguirse las estrategias emergentes, caracterizadas por la necesidad de actuar con rapidez y adaptabilidad, aunque siempre sustentadas en una planificación previa. En contraste, las estrategias deliberadas o intentadas se desarrollan a partir de un proceso de análisis y estudio anticipado, orientado a dar solución a circunstancias específicas mediante la implementación de acciones previamente definidas. (Caamal Yam, Cortes Pérez, & Solis Vargas, 2019).

Se denomina estrategia fiscal al conjunto de acciones planificadas y estructuradas conforme a la normativa tributaria mexicana, cuyo propósito es optimizar la carga fiscal de los contribuyentes. Dichas acciones se sustentan en el aprovechamiento legítimo de los beneficios, incentivos y disposiciones que la legislación fiscal contempla para cada régimen aplicable, permitiendo así una gestión eficiente y legal de las obligaciones tributarias. (Martin, 2025).

Las empresas requieren del diseño e implementación de estrategias fiscales efectivas que les permitan optimizar su rentabilidad, fortalecer su competitividad en el mercado y asegurar el estricto cumplimiento de las disposiciones fiscales vigentes en cada jurisdicción donde desarrollan sus operaciones. (Tecnológico de Monterrey, 2025).

En conclusión, las definiciones de estrategia y planeación fiscal convergen en un punto clave: ambas son herramientas activamente utilizadas por las empresas para optimizar su resultado fiscal, ya sea buscando abatir, diferir o atenuar la carga tributaria.

Como consecuencia lógica, es precisamente este objetivo (la búsqueda de un beneficio fiscal) el que genera que ambos conceptos puedan coincidir y encuadrar



en los supuestos que la ley define como esquemas reportables, haciendo necesaria su revelación

4.3.- Efecto de las planeaciones fiscales en la recaudación tributaria

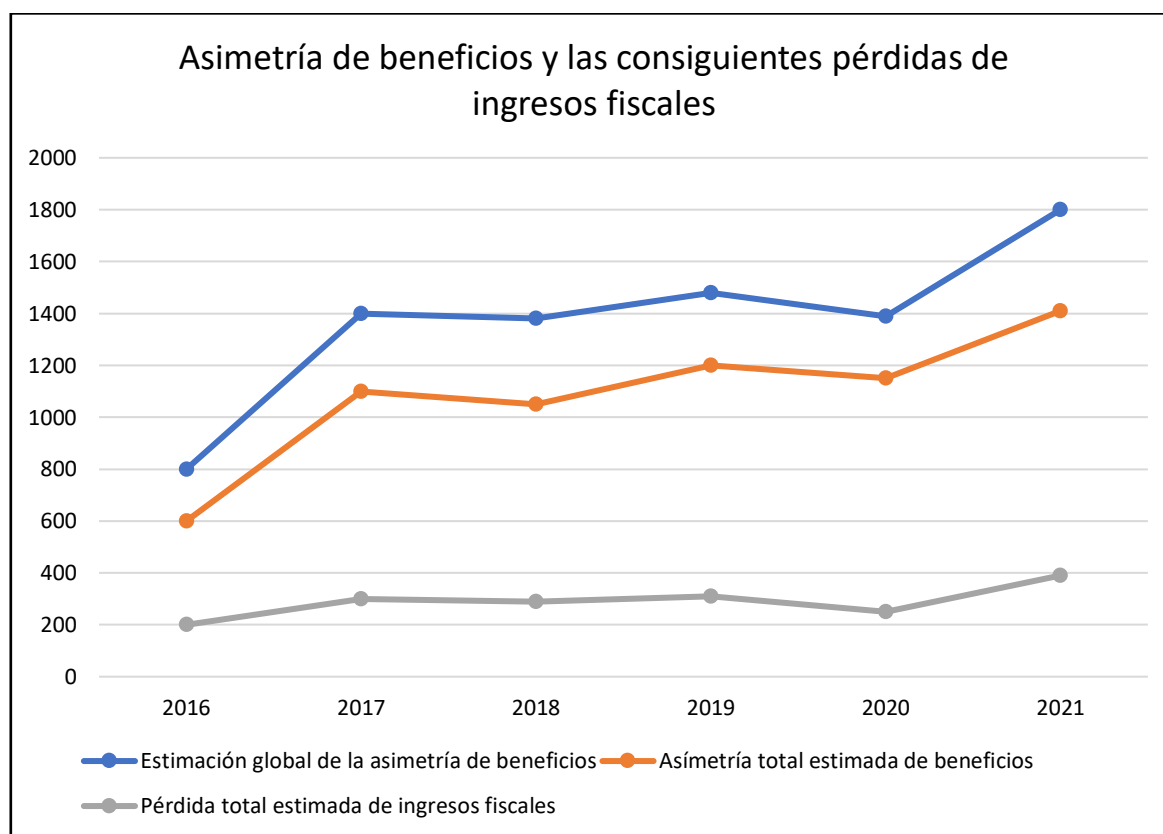
A través de la evolución y el desarrollo de las sociedades, la forma de obtener recursos ha mutado drásticamente. Se ha transitado de sistemas antiguos, basados en el patrimonio del monarca o el botín de guerra, hacia un modelo moderno donde los impuestos se han vuelto la principal fuente de financiamiento. Esta transformación no fue casual; responde a la creciente demanda ciudadana por servicios públicos como seguridad, infraestructura, salud y educación, consolidando un pacto fiscal donde la tributación se convierte en el pilar del desarrollo y la estabilidad del país.

Cada año, los gobiernos a nivel mundial pierden cientos de miles de millones de ingresos debido a estrategias de evasión fiscal y planeación fiscal. Esta fuga de recursos se origina en dos frentes distintos, aunque con efectos similares. Por un lado, la evasión fiscal, una práctica abiertamente ilegal que consiste en ocultar ingresos o falsificar gastos para no pagar lo debido. Por otro, la planeación fiscal agresiva, también conocida como elusión, que se mueve en las zonas grises de la ley, utilizando vacíos legales y estructuras corporativas complejas para trasladar beneficios a jurisdicciones de baja o nula imposición. Ambas prácticas erosionan la base gravable y generan una profunda inequidad.

Si bien la evasión fiscal es un crimen que reduce significativamente la recaudación tributaria de los países, el principal problema proviene de las estrategias de planeación fiscal agresiva, ya que opera en los límites de las leyes y erosiona la base.

Según estimaciones de la *Tax Justice Network*^{20 21} (2024), a nivel mundial los países pierden 492 mil millones de dólares al año debido al abuso fiscal, de los cuales 347.6 mil millones corresponden a la pérdida por planeación fiscal agresiva y se da por multinacionales que trasladan beneficios a países con poco intercambio de información tributaria (paraísos fiscales), los otros 144.8 mil millones son por la evasión fiscal de individuos.

Gráfica 4.1.- Asimetría de beneficios y las consiguientes pérdidas de ingresos fiscales (2017-2021).



²⁰ Tax Justice Network:

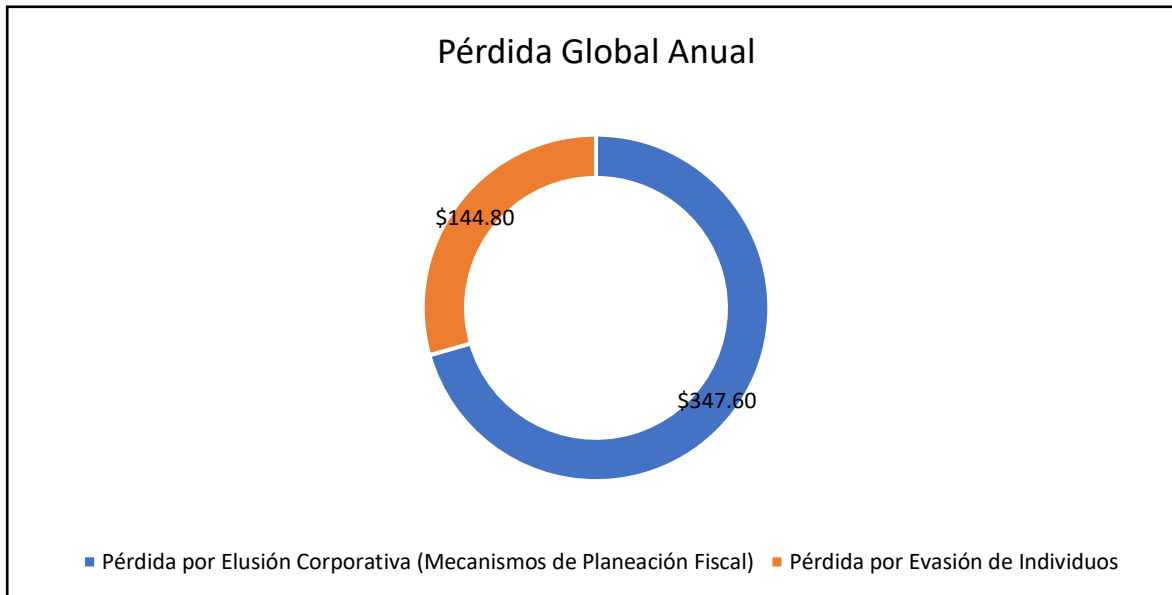
<https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2024/11/State-of-Tax-Justice-2024-Spanish-Tax-Justice-Network.pdf>

²¹ Coalición internacional independiente de investigadores y activistas que lucha contra el abuso fiscal, los paraísos fiscales y la evasión de impuestos por parte de corporaciones y élites ricas.



Fuente: Tax Justice Network (2024). Disponible en: <https://taxjustice.net/wp-content/uploads/2024/11/State-of-Tax-Justice-2024-Spanish-Tax-Justice-Network.pdf> (Pág.23). Cifras expresadas en miles de millones de dólares.

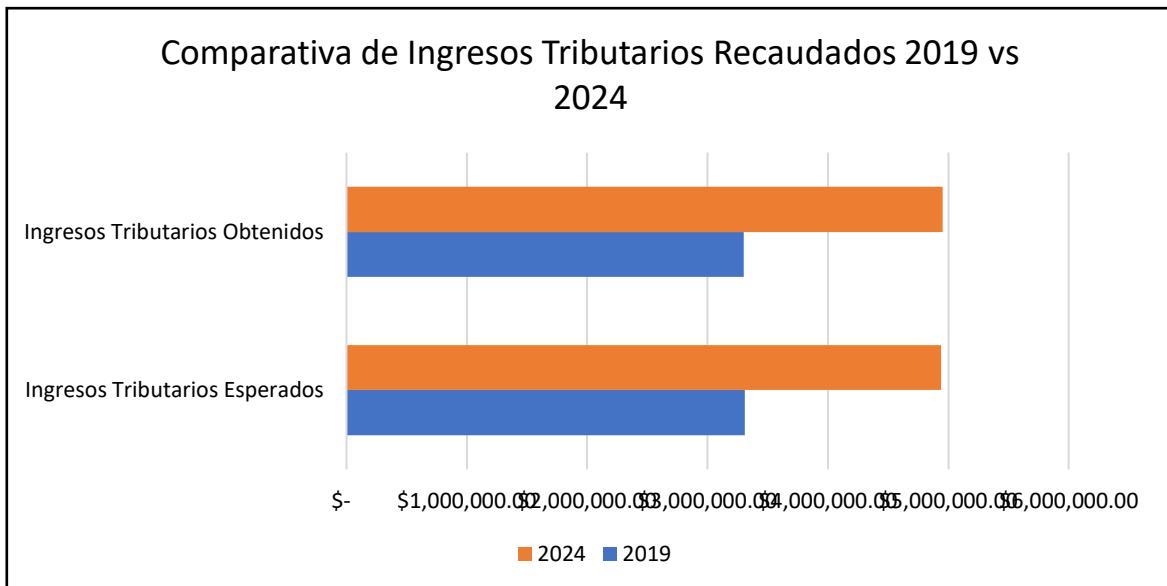
Gráfica 4.2.- Pérdida Fiscal Global Anual (2024).



Fuente: Elaboración propia con datos de la Tax Justice Network (2024). Cifras expresadas en mil millones de dólares.

En el contexto mexicano, la alineación entre los ingresos esperados y los obtenidos por recaudación tributaria se ha vuelto una constante en la política fiscal reciente. Este éxito no es casual; responde a una fuerte e insistente estrategia recaudatoria implementada por las autoridades. Dicha estrategia se fundamenta en una imperiosa necesidad: a diferencia de un modelo donde el Estado se financia por la renta de recursos (como lo fue el petróleo), las finanzas públicas de México dependen de forma crítica de su capacidad interna para cobrar impuestos. Por lo tanto, la recaudación tributaria no es solo un factor de ingresos, sino el pilar central del financiamiento del Estado.

Gráfica 4.3.- Comparativa de Ingresos Tributarios Recaudados 2019 vs 2024



Fuente: Elaboración propia con datos del presupuesto de ingresos de los años 2019 y 2024, y con datos de Comunicado SAT 2019 y 2024.²²

²² Ley de Ingresos de la Federación 2019, disponible en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/abro/lif_2019/LIF_2019_abro.pdf
 Ley de Ingresos de la Federación 2024, disponible en: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/933654/132-LEY_de_Ingresos_de_la_Federaci_n_para_el_Ejercicio_Fiscal_de_2024.pdf
 Reporte Tributario:
 Comunicado SAT, disponible en: <https://www.gob.mx/sat/prensa/sat-logra-recaudacion-record-de-4-9-billones-de-pesos-en-2024-003-2025>



CAPÍTULO V: ESQUEMAS REPORTABLES

5.1.- Definición de Esquemas Reportables

Se considera Esquema Reportable, de acuerdo con el artículo 199 del CFF:

“...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 generen, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México...” (CFF, 2021).

5.2.- Características de los Esquemas Reportables

La obligación de revelar esquemas es una de las herramientas recientes más relevantes dentro del sistema fiscal mexicano para combatir la evasión y la elusión fiscal.

A través del artículo 199 del CFF se establecieron una serie de características observables y específicas que una planeación o esquema debe cumplir para ser considerado como reportable y deba informarse a la autoridad. Estas características funcionan como focos rojos que la autoridad ha identificado en operaciones que históricamente han sido utilizadas para erosionar la base gravable.

Las características de los esquemas reportables según el artículo 199 del CFF son la siguientes:

“I. Evite que autoridades extranjeras intercambien información fiscal o financiera con las autoridades fiscales mexicanas, incluyendo por la aplicación del Estándar para el Intercambio Automático de Información



sobre Cuentas Financieras en Materia Fiscal, a que se refiere la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos el 15 de julio de 2014, así como otras formas de intercambio de información similares. En el caso del referido Estándar, esta fracción no será aplicable en la medida que el contribuyente haya recibido documentación por parte de un intermediario que demuestre que la información ha sido revelada por dicho intermediario a la autoridad fiscal extranjera de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción incluye cuando se utilice una cuenta, producto financiero o inversión que no sea una cuenta financiera para efectos del referido Estándar o cuando se reclasifique una renta o capital en productos no sujetos a intercambio de información.

II. Evite la aplicación del artículo 4-B o del Capítulo I, del Título VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

III. 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.

IV. 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.

V. 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 en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente. Lo dispuesto en esta fracción también será aplicable cuando dichos ingresos se encuentren gravados con una tasa reducida en comparación con la tasa corporativa en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente.

VI. Involucre operaciones entre partes relacionadas en las cuales:



- a) *Se trasmitan activos intangibles difíciles de valorar de conformidad con las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en 1995, o aquéllas que las sustituyan. Se entiende por intangible difícil de valorar cuando en el momento en que se celebren las operaciones, no existan comparables fiables o las proyecciones de flujos o ingresos futuros que se prevé obtener del intangible, o las hipótesis para su valoración, son inciertas, por lo que es difícil predecir el éxito final del intangible en el momento en que se transfiere;*
- b) *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 que tributen de conformidad con el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reduzcan su utilidad de operación en más del 20%. Las reestructuras empresariales son a las que se refieren las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en 1995, o aquéllas que las sustituyan;*
- 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, o*
- 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, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en 1995, o aquéllas que las sustituyan.*



VII. Se evite constituir un establecimiento permanente en México en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y los tratados para evitar la doble tributación suscritos por México.

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

IX. Cuando involucre un mecanismo híbrido definido de conformidad con la fracción XXIII del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

X. Evite la identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos, incluyendo a través del uso de entidades extranjeras o figuras jurídicas cuyos beneficiarios no se encuentren designados o identificados al momento de su constitución o en algún momento posterior.

XI. Cuando se tengan pérdidas fiscales cuyo plazo para realizar su disminución de la utilidad fiscal esté por terminar conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta y se realicen operaciones para obtener utilidades fiscales a las cuales se les disminuyan dichas pérdidas fiscales y dichas operaciones le generan una deducción autorizada al contribuyente que generó las pérdidas o a una parte relacionada.

XII. Evite la aplicación de la tasa adicional del 10% prevista en los artículos 140, segundo párrafo; 142, segundo párrafo de la fracción V; y 164 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

XIII. En el 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.

XIV. 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...” (CFF, 2021).

No obstante, el 02 de febrero de 2021 se publica en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el Acuerdo por el que se determinan los montos mínimos respecto de los



*cuales no se aplicará lo dispuesto en el Capítulo Único del Título Sexto del Código Fiscal de la Federación, denominada De la Revelación de Esquemas Reportables.*²³

En este acuerdo, se establece que para que un Esquema Reportable generalizado se deberá cumplir que incida en al menos uno de los supuestos de entre las facciones II Y XIV y que el monto del beneficio fiscal deberá ser superior a 100 millones de pesos.

5.3.- Tipos de Esquemas Reportables

Los esquemas reportables como herramienta de fiscalización se dividen en dos: generalizados y personalizados.

5.3.1.- Esquemas Reportables generalizados

Según el CFF, art. 199, párrafo tercero los esquemas reportables generalizados se refieren a:

“...aquéllos que buscan comercializarse de manera masiva a todo tipo de contribuyentes o a un grupo específico de ellos, y aunque requieran mínima o nula adaptación para adecuarse a las circunstancias específicas del contribuyente, la forma de obtener el beneficio fiscal sea la misma...” (CFF, 2021).

5.3.2.- Esquemas Reportables personalizados

²³ 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, denominada De la Revelación de Esquemas Reportables:
www.sat.gob.mx/minisitio/EsquemasReportables/documentos/AcuerdoSecretarial_EsquemasReportables.pdf



Por otra parte, según el mismo artículo antes mencionado, los esquemas reportables personalizados se entienden como:

“...aquéllos que se diseñan, comercializan, organizan, implementan o administran para adaptarse a las circunstancias particulares de un contribuyente específico.” (CFF, 2021).

5.3.3.- Lapso de revelación de Esquemas Reportables

Dentro del mismo CFF de la federación en su artículo 201 se establecen los plazos de presentaciones de esquemas reportables tanto personalizados cómo generalizados.

Artículo 201:

... Los esquemas reportables generalizados deberán ser revelados a más tardar dentro de los 30 días siguientes al día en que se realiza el primer contacto para su comercialización. Se entiende que se realiza el primer contacto para su comercialización, cuando se toman las medidas necesarias para que terceros conozcan la existencia del esquema. Los esquemas reportables personalizados 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. Los asesores fiscales y contribuyentes obligados a revelar los esquemas reportables, podrán hacerlo desde el momento que haya finalizado su diseño... (CFF, 2021).

5.4.- Sujetos Obligados a Revelar Esquemas Reportables

La normativa fiscal en México, específicamente en el Título Sexto del CFF, establece las figuras jurídicas responsables de la revelación de esquemas reportables.



Principalmente, la obligación recae sobre dos sujetos: los asesores fiscales, y en supuestos específicos, los propios contribuyentes.

5.4.1.- Asesores Fiscales

Para comprender adecuadamente la obligación de revelar esquemas reportables, es fundamental identificar a los sujetos mencionados anteriormente, a quienes la ley reconoce como responsables. En este sentido, el artículo 197 del CFF designa como obligado principal al asesor fiscal, tal como se expone a continuación:

“Los asesores fiscales se encuentran obligados a revelar los esquemas reportables generalizados y personalizados a que se refiere este Capítulo al Servicio de Administración Tributaria.” (CFF, 2021).

“Los asesores fiscales obligados conforme a este Capítulo, son aquéllos que se consideren residentes en México o residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en territorio nacional de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que las actividades atribuibles a dicho establecimiento permanente sean aquéllas realizadas por un asesor fiscal. Cuando un asesor fiscal residente en el extranjero tenga en México un establecimiento permanente o una parte relacionada, se presume, salvo prueba en contrario, que la asesoría fiscal fue prestada por estos últimos. Esta presunción también será aplicable cuando un tercero que sea un residente en México o un establecimiento permanente de un residente en el extranjero en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, realice actividades de asesoría fiscal bajo la misma marca o nombre comercial que el asesor fiscal residente en el extranjero. Para controvertir dicha presunción, no será suficiente presentar un contrato que señale que el servicio de asesoría fiscal fue prestado directamente por dicho residente en el extranjero. En este supuesto, el establecimiento permanente, la parte relacionada o el tercero tendrán la obligación de revelar el esquema reportable.



Existe la obligación de revelar un esquema reportable de conformidad con este artículo, sin importar la residencia fiscal del contribuyente, siempre que éste obtenga un beneficio fiscal en México.

Si varios asesores fiscales se encuentran obligados a revelar un mismo esquema reportable, se considerará que los mismos han cumplido con la obligación señalada en este artículo, si uno de ellos revela dicho esquema a nombre y por cuenta de todos ellos. Cuando un asesor fiscal, que sea una persona física, preste servicios de asesoría fiscal a través de una persona moral, no estará obligado a revelar conforme a lo dispuesto en este Capítulo, siempre que dicha persona moral revele el esquema reportable por ser considerada un asesor fiscal.

En los casos previstos en el párrafo anterior, el asesor fiscal que revele dicho esquema deberá cumplir con lo dispuesto en el artículo 200 de este Código. Adicionalmente, dicho asesor deberá emitir una constancia, en los términos de las disposiciones generales que para tal efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, a los demás asesores fiscales que sean liberados de la obligación contenida en este artículo, que indique que ha revelado el esquema reportable, a la que se deberá anexar una copia de la declaración informativa a través de la cual se reveló el esquema reportable, así como una copia del acuse de recibo de dicha declaración y el certificado donde se asigne el número de identificación del esquema. Si alguno de los asesores fiscales no recibe la referida constancia o no se encuentra de acuerdo con el contenido de la declaración informativa presentada, seguirá obligado a revelar el esquema reportable en los términos previstos en el tercer párrafo del artículo 201 de este Código. En caso que no se encuentre de acuerdo con el contenido de la declaración informativa presentada o desee proporcionar mayor información, podrá presentar una declaración informativa complementaria que sólo tendrá efectos para el asesor fiscal que la haya presentado, misma que se deberá presentar dentro de los 20 días siguientes a partir de la fecha en que se haya recibido dicha constancia.

En caso que un esquema genere beneficios fiscales en México pero no sea reportable de conformidad con el artículo 199 de este Código o exista un impedimento legal para su revelación por parte del asesor fiscal, éste deberá



expedir una constancia, en los términos de las disposiciones generales que para tal efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, al contribuyente en la que 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. 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.

Los asesores fiscales deberán presentar una declaración informativa, en los términos de las disposiciones generales que para tal efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, 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 registro federal de contribuyentes, a los cuales brindó asesoría fiscal respecto a los esquemas reportables. En caso que el contribuyente sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país o que, teniéndolo, el esquema no esté relacionado con dicho establecimiento, se deberá incluir adicionalmente el país o jurisdicción de residencia de dicho contribuyente, así como su número de identificación fiscal, domicilio fiscal o cualquier dato para su localización...” (CFF, 2021).

5.4.2.- Contribuyentes

Por otra parte, en el caso de los contribuyentes obligados según el artículo 198 del mismo CFF, existen los siguientes supuestos:

“I. Cuando el asesor fiscal no le proporcione el número de identificación del esquema reportable emitido por el Servicio de Administración Tributaria, ni le otorgue una constancia que señale que el esquema no es reportable.

II. Cuando el esquema reportable haya sido diseñado, organizado, implementado y administrado por el contribuyente. En estos casos, cuando el contribuyente sea



una persona moral, las personas físicas que sean los asesores fiscales responsables del esquema reportable que tengan acciones o participaciones en dicho contribuyente, o con los que mantenga una relación de subordinación, quedarán excluidas de la obligación de revelar siempre que se cumpla con lo dispuesto en la fracción II del artículo 200 de este Código.

III. Cuando el contribuyente obtenga beneficios fiscales en México de un esquema reportable que haya sido diseñado, comercializado, organizado, implementado o administrado por una persona que no se considera asesor fiscal conforme al artículo 197 de este Código.

IV. Cuando el asesor fiscal sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, o cuando teniéndolo, las actividades atribuibles a dicho establecimiento permanente no sean aquéllas realizadas por un asesor fiscal conforme al artículo 197 de este Código.

V. Cuando exista un impedimento legal para que el asesor fiscal revele el esquema reportable.

VI. Cuando exista un acuerdo entre el asesor fiscal y el contribuyente para que sea este último el obligado a revelar el esquema reportable.

Los contribuyentes obligados de conformidad con este artículo son los residentes en México y residentes en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando sus declaraciones previstas por las disposiciones fiscales reflejen los beneficios fiscales del esquema reportable. También se encuentran obligados a revelar de conformidad con este artículo dichas personas cuando realicen operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero y dichos esquemas generen beneficios fiscales en México a estos últimos por motivo de dichas operaciones.” (CFF, 2021).



5.4.3.- Obligaciones de los sujetos obligados a revelación de Esquemas Reportables

En lo que respecta a los actores involucrados en la revelación, obtienen las obligaciones establecidas en el artículo 202 del CFF:

“El asesor fiscal que haya revelado un esquema reportable se encuentra obligado a proporcionar el número de identificación del mismo, emitido por el Servicio de Administración Tributaria, a cada uno de los contribuyentes que tengan la intención de implementar dicho esquema.

Los contribuyentes que implementen un esquema reportable se encuentran obligados a incluir el número de identificación del mismo en su declaración anual correspondiente al ejercicio en el cual se llevó a cabo el primer hecho o acto jurídico para la implementación del esquema reportable y en los ejercicios fiscales subsecuentes cuando el esquema continúe surtiendo efectos fiscales. Lo anterior es aplicable con independencia de la forma en que se haya obtenido el referido número de identificación.

Adicionalmente, el contribuyente y el asesor fiscal deberán informar al Servicio de Administración Tributaria cualquier modificación a la información reportada de conformidad con el artículo 200 de este Código, realizada con posterioridad a la revelación del esquema reportable, dentro de los 20 días siguientes a dicha modificación.

En caso que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación de conformidad con la fracción XI del artículo 42 de este Código, los asesores fiscales estarán obligados a proporcionar la documentación e información que soporte que han cumplido con las disposiciones de este Capítulo.” (CFF, 2021).

5.5.- Procedimiento de revelación de Esquemas Reportables



Si bien el proceso de revelación de Esquemas Reportables no se encuentra establecido en un artículo en particular del Título Sexto del CFF, si no que queda distribuido estratégicamente a lo largo de todo el Capítulo mismo de Revelación de Esquemas Reportables:

1. Artículo 197: Se establece quiénes están obligados a declarar, (asesores fiscales contribuyentes según sea el caso).
2. Artículo 201 (tercer párrafo): Se establecen los plazos de revelación para esquemas generalizados y personalizados (30 días en ambos casos a partir del día en que se realiza el primer contacto para su comercialización y a partir del día en que el esquema esté disponible respectivamente)
3. Artículo 200: Enumera y establece toda la información y documentación que debe contener la declaración informativa:

“Artículo 200. La revelación de un esquema reportable, debe incluir la siguiente información:

I. Nombre, denominación o razón social, y la clave en el registro federal de contribuyentes del asesor fiscal o contribuyente que esté revelando el esquema reportable. En caso que el asesor fiscal revele el esquema reportable a nombre y por cuenta de otros asesores fiscales en términos del párrafo quinto del artículo 197 de este Código, se deberá indicar la misma información de éstos.

II. En el caso de asesores fiscales o contribuyentes que sean personas morales que estén obligados a revelar, se deberá indicar el nombre y clave en el registro federal de contribuyentes de las personas físicas a las cuales se esté liberando de la obligación de revelar de conformidad con el párrafo quinto del artículo 197 y fracción II del artículo 198 de este Código.

III. Nombre de los representantes legales de los asesores fiscales y contribuyentes para fines del procedimiento previsto en este Capítulo.



IV. En el caso de esquemas reportables personalizados que deban ser revelados por el asesor fiscal, se deberá indicar el nombre, denominación o razón social del contribuyente potencialmente beneficiado por el esquema y su clave en el registro federal de contribuyentes. En caso que el contribuyente sea un residente en el extranjero que no tenga una clave en el registro federal de contribuyentes, se deberá indicar el país o jurisdicción de su residencia fiscal y constitución, así como su número de identificación fiscal y domicilio fiscal, o cualquier dato de localización.

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

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

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

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

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



X. En el caso de los esquemas reportables a los que se refiere la fracción I del artículo 199 de este Código, adicionalmente se deberá revelar la información fiscal o financiera que no sea objeto de intercambio de información en virtud del esquema reportable.

XI. En caso de las declaraciones informativas complementarias a las que se refiere el párrafo sexto del artículo 197 de este Código, indicar el número de identificación del esquema reportable que haya sido revelado por otro asesor fiscal y la información que considere pertinente para corregir o complementar la declaración informativa presentada.

XII. Cualquier otra información que el asesor fiscal o contribuyente consideren relevante para fines de su revisión.

XIII. Cualquier otra información adicional que se solicite en los términos del artículo 201 de este Código.

Adicionalmente, en el caso de los mecanismos que sean reportables conforme al último párrafo del artículo 199 de este Código, se deberá revelar el mecanismo a través del cual se evitó la referida aplicación, además de la información sobre el esquema que proporciona beneficios fiscales en México conforme a lo dispuesto en este artículo.” (CFF, 2021).

4. Artículo 201: Información obtenida (cuarto párrafo):

“...El Servicio de Administración Tributaria otorgará al asesor fiscal o contribuyente obligado a revelar, un número de identificación por cada uno de los esquemas reportables revelados. El Servicio de Administración Tributaria emitirá una copia de la declaración informativa a través de la cual se reveló el esquema reportable, un acuse de recibo de dicha declaración, así como un certificado donde se asigne el número de identificación del esquema...” (CFF, 2021).



5.6.- Infracciones y multas

Cómo se ha mencionado en capítulos anteriores, la Acción 12 del Plan BEPS, la OCDE sugiere que existan consecuencias a través de sanciones a aquellos asesores y/o contribuyentes obligados a declarar y revelar información de planeaciones de índole fiscal en la cuáles se obtengan altos beneficios fiscales. En virtud de atender esa sugerencia, la legislación mexicana incorpora en el CFF los siguientes artículos y mecanismos de sanción, considerados como infracciones relacionadas con la revelación de esquemas reportables:

5.6.1.- Infracciones cometidas por los asesores fiscales en relación a los esquemas reportables

Los hechos considerados como infracciones de los asesores fiscales en la revelación de esquemas reportables recaen en el Artículo 82-A del CFF y son los siguientes:

“Artículo 82-A. Son infracciones relacionadas con la revelación de esquemas reportables cometidas por los asesores fiscales, las siguientes:

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.

II. No revelar un esquema reportable generalizado, que no haya sido implementado.



III. No proporcionar el número de identificación del esquema reportable a los contribuyentes de conformidad con el artículo 202 de este Código.

IV. 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 en los términos del artículo 201 de este Código.

V. No expedir alguna de las constancias a que se refiere al séptimo párrafo del artículo 197 de este Código.

VI. No informar al Servicio de Administración Tributaria cualquier cambio que suceda con posterioridad a la revelación del esquema reportable de conformidad con lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 202 de este Código. Asimismo, presentar de forma extemporánea, salvo que se haga de forma espontánea, la información señalada en las fracciones VI, VII y VIII del artículo 200 de este Código.

VII. No presentar la declaración informativa que contenga una lista con los nombres, denominaciones o razones sociales de los contribuyentes, así como su clave en el registro federal de contribuyentes, a los cuales brindó asesoría fiscal respecto a los esquemas reportables, a que hace referencia el artículo 197 de este Código.” (CFF, 2021).

5.6.2.- Infracciones cometidas por los contribuyentes en relación a los esquemas reportables

Los hechos considerados como infracciones de los contribuyentes en la revelación de esquemas reportables recaen en el Artículo 82-C del CFF y son los siguientes:

“Artículo 82-C. Son infracciones relacionadas con la revelación de esquemas reportables cometidas por los contribuyentes, las siguientes:



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.

II. 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 de impuestos conforme a lo dispuesto en el artículo 202 de este Código.

III. 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 en los términos del artículo 201 de este Código.

V. No informar al Servicio de administración Tributaria cualquier cambio que suceda con posterioridad a la revelación del esquema reportable, de conformidad con lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 202 de este Código. Asimismo, informar de forma extemporánea en el caso de la información señalada en las fracciones VI, VII y VIII del artículo 200 de este Código.” (CFF, 2021).

5.6.3.- Multas

Dentro del CFF también se establecen las multas a la que los asesores y contribuyentes estarán obligados en caso de incurrir en una infracción.

Asesores:

“Artículo 82-B. A quien cometa las infracciones relacionadas con la revelación de esquemas reportables previstas en el artículo 82-A, se impondrán las siguientes sanciones:



I. De \$55,480.00 a \$22,190,000.00 en el supuesto previsto en la fracción.

II. De \$16,640.00 a \$22,190.00 en el supuesto previsto en la fracción II.

III. De \$22,190.00 a \$27,740.00 en el supuesto previsto en la fracción III.

IV. De \$110,950.00 a \$332,850.00 en el supuesto previsto en la fracción IV.

V. De \$27,740.00 a \$33,290.00 en el supuesto previsto en la fracción V.

VI. De \$110,950.00 a \$554,750.00 en el supuesto previsto en la fracción VI.

VII. De \$55,480.00 a \$77,670.00 en el supuesto previsto en la fracción VII.” (CFF, 2021).

Contribuyentes:

“Artículo 82-D. A quien cometa las infracciones relacionadas con la revelación de esquemas reportables previstas en el artículo 82-C, se impondrán las siguientes sanciones:

I. En el supuesto previsto por la fracción I, 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.

II. De \$55,480.00 a \$110,950.00 en el supuesto previsto en la fracción II.

III. De \$110,950.00 a \$388,330.00 en el supuesto previsto en la fracción III.

IV. De \$221,900.00 a \$2,219,000.00 en el supuesto previsto en la fracción IV.” (CFF, 2021).



Para el mejor entendimiento de los últimos dos subtitulo se utilizarán las siguientes tablas, dónde a manera de resumen y relación se explican los datos del CFF.

Tabla 5.1.- Infracciones y multas para Asesores Fiscales.

Sujeto	Infracción	Sanción
Asesores Fiscales	Artículo 82-A, Fracción I: No revelar un esquema reportable, revelarlo incompleto, con errores o de forma extemporánea, salvo que se haga de forma espontánea	Artículo 82-B, fracción I: Multa de \$55,480.00 a \$22,190,000.00
	Artículo 82-A, Fracción II: No revelar un esquema reportable, generalizado que no haya sido implementado	Artículo 82-B, fracción II: Multa de \$16,640.00 a \$22,190.00
	Artículo 82-A, Fracción III: No proporcionar el NIER a las autoridades conforme al artículo 202 (CFF)	Artículo 82-B, fracción III: Multa de \$22,190.00 a \$27,740.00
	Artículo 82-A, Fracción IV: No atender un requerimiento de información adicional de la autoridad fiscal o manifestar falsamente que no cuenta con la información requerida en los términos del artículo 201 (CFF)	Artículo 82-B, fracción IV: Multa de \$110,950.00 a \$332,850.00
	Artículo 82-A, Fracción V: No expedir alguna de las constancias a que se refiere el artículo 197, párrafo séptimo	Artículo 82-B, fracción V: Multa de \$27,740.00 a \$33,290.00
	Artículo 82-A, Fracción VI: No informar al SAT cualquier cambio hecho con posterioridad a la revelación del esquema reportable conforme al penúltimo párrafo del artículo 202. Así como presentar extemporáneamente la información señalada en las fracciones VI, VII y VIII, del artículo 200 (CFF), salvo presentación espontánea	Artículo 82-B, fracción VI: Multa de \$110,950.00 a \$554,750.00
	Artículo 82-A, Fracción VII: No presentar la declaración informativa que señala el artículo 197 (CFF), penúltimo párrafo	Artículo 82-B, fracción VII: Multa de \$55,480.00 a \$77,670.00

Fuente: (Olmedo Castillo & Hernández Ibarra, 2021). **Información actualizada obtenida de:**
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>



Tabla 5.2.- Infracciones y multas para Contribuyentes.

Sujeto	Infracción	Sanción
Contribuyentes	Artículo 82-C, Fracción I: No revelar un esquema reportable, revelarlo incompleto o con errores.	Artículo 82-D, fracción I: no aplicación del beneficio fiscal obtenido o esperado y multa de entre 50 y 75% del beneficio obtenido o esperado durante todos los ejercicios fiscales en que se aplicaría el esquema
	Artículo 82-C, Fracción II: No incluir el NIER obtenido directamente del SAT o a través de un asesor fiscal en su declaración de impuestos conforme a lo dispuesto en el artículo 202.	Artículo 82-D, fracción II: Multa de \$55,480.00 a \$110,950.00
	Artículo 82-C, Fracción III: No atender un requerimiento de información adicional de la autoridad fiscal o manifestar falsamente que no cuenta con la información requerida en los términos del artículo 201.	Artículo 82-D, fracción III: Multa de \$110,950.00 a \$388,330.00
	Artículo 82-C, Fracción IV: No informar al SAT cualquier cambio que suceda con posterioridad a la revelación del esquema, conforme a lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 202. Así como informar extemporáneamente en el caso de la información señalada en las fracciones VI, VII y VIII del artículo 200.	Artículo 82-D, fracción IV: Multa de \$221,900.00 a \$2'219,000.00

Fuente: (Olmedo Castillo & Hernández Ibarra, 2021). **Información actualizada obtenida de:**
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>

Tabla 5.3.- Comparativa de multas por no revelar Esquemas Reportables.

Beneficio Fiscal Obtenido	Sanción Asesor (Mín)	Sanción Asesor (Máx)	Sanción Contrib. (50%)	Sanción Contrib. (75%)
\$0	\$55,480	\$22,190,000	\$0	\$0
\$110,960	\$55,480	\$22,190,000	\$55,480	\$83,220
\$500,000	\$55,480	\$22,190,000	\$250,000	\$375,000
\$1,000,000	\$55,480	\$22,190,000	\$500,000	\$750,000
\$10,000,000	\$55,480	\$22,190,000	\$5,000,000	\$7,500,000
\$29,586,667	\$55,480	\$22,190,000	\$14,793,334	\$22,190,000



\$40,000,000	\$55,480	\$22,190,000	\$20,000,000	\$30,000,000
\$50,000,000	\$55,480	\$22,190,000	\$25,000,000	\$37,500,000

Fuente: Elaboración propia.

Resulta evidente que el régimen de sanciones por la omisión de esquemas reportables, establecido en el CFF, impone una carga desproporcionada y punitiva sobre los asesores fiscales, en claro contraste con la responsabilidad del contribuyente. Cómo se puede observar en la tabla anterior mientras que para un contribuyente se aplican sanciones en cuanto a porcentaje del beneficio fiscal obtenido un asesor tiene multas ya establecidas pudiendo alcanzar más de los 20 millones de pesos. Con lo anterior, se deja en claro que la legislación y el verdadero objetivo de desmotivación en cuanto a utilización de métodos agresivos de planeación fiscal está orientado al asesor fiscal.



CAPÍTULO VI: INFORMACIÓN SUMINISTRADA POR EL ASESOR FISCAL COMO ESQUEMAS REPORTABLES

6.1.- Definición de los Asesores Fiscales

Para comprender de manera clara y precisa el concepto de asesor fiscal, es fundamental partir de la noción general de lo que implica ser un asesor. “Un asesor puede definirse como un especialista en un área determinada que ofrece orientación o apoyo a otra persona, con el propósito de ayudarlo a adoptar los mecanismos adecuados para tomar decisiones informadas y acertadas.”²⁴ (Arias, 2020).

En ese mismo sentido, la legislación mexicana también establece su propia definición de asesor fiscal, entendiendo por tal a un especialista en materia tributaria que presta sus servicios a un tercero, con el fin de apoyarlo en la adopción de mecanismos adecuados para la toma de decisiones relacionadas con el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Los asesores fiscales, de acuerdo con el artículo 197 del CFF, son definidos como:

“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 bien, quien ponga a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero...” (CFF, 2021).

²⁴ <https://economipedia.com/definiciones/asesor-fiscal.html>



Un asesor fiscal es toda persona que ofrece a otra algún tipo de respaldo contractual relacionado con una operación o conjunto de operaciones, o bien brinda asistencia o recomendaciones en torno al diseño, desarrollo, planeación, estructuración o ejecución de dichas operaciones.

De la misma manera, el asesor fiscal puede definirse como aquel profesional especializado en Derecho Fiscal que brinda apoyo a sus clientes en los procedimientos administrativos y jurisdiccionales relacionados con dicha materia. Si bien su intervención puede ser menor en comparación con otros tipos de asesores, existen determinadas conductas que podrían generarles responsabilidad penal. (Espinosa Reséndiz, Responsabilidad penal de los asesores fiscales respecto de delitos fiscales, 2020).

A partir de lo anterior, se entiende por asesor fiscal a toda aquella persona que proporcione orientación técnica y estratégica en materia tributaria y que con el objetivo de cumplir con las obligaciones fiscales generadas por los contribuyentes cree planes o estrategias que permitan optimizar legalmente la base gravable. Sin embargo, es en el ejercicio de esta optimización donde se encuentra la delgada línea entre la planeación fiscal legítima y la elusión fiscal agresiva que las acciones BEPS buscan combatir. La capacidad del asesor para diseñar estructuras que minimizan la carga tributaria es la razón fundamental por la cual la autoridad ahora exige la revelación de aquellas estrategias que podrían representar un riesgo de erosión para la base imponible.

Los asesores fiscales juegan un papel central en el sistema de revelación de esquemas reportables. Desde la perspectiva de la autoridad, son estos profesionales los arquitectos de la planeación fiscal, ya que el contribuyente generalmente carece del conocimiento técnico para diseñar estrategias complejas; es el asesor (sea despacho, abogado o contador) quien posee la habilidad para



diseñar, implementar o promover la estrategia. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2021).

En consecuencia, la propia ley les asigna el rol de ser la primera línea de cumplimiento, actuando como el primer filtro técnico encargado de determinar si una planeación fiscal coincide con alguna de las 14 fracciones del artículo 199 del CFF. Esta designación responde también a una lógica de eficiencia: para la autoridad, resulta más eficaz vigilar y exigir información a un número limitado de asesores (la fuente) que a millones de contribuyentes (los usuarios del esquema).

6.2.- Áreas de Responsabilidad del Asesor Fiscal

6.2.1.- Ética Profesional

El asesor fiscal desempeña un rol dual que lo sitúa en una encrucijada de intereses. Por un lado, se debe a su cliente, cuyo objetivo legítimo es la optimización de sus recursos y la minimización de la carga tributaria dentro del marco legal. Por otro lado, como profesional del derecho y las finanzas, tiene una responsabilidad fundamental con la integridad del sistema fiscal y el interés público. La ética profesional es, por tanto, el pilar que debe regir su conducta, proporcionando el criterio para navegar esta tensión y garantizando que la confianza depositada en él

Como se ha mencionado anteriormente, dentro del concepto del asesor fiscal se pueden incluir expertos tanto en materia contable como legal. Para asegurar que estos profesionales actúen con integridad, objetividad y diligencia en el mejor interés de sus clientes, ambas disciplinas han establecido marcos normativos rigurosos. Es esencial, por tanto, analizar los códigos de ética tanto del contador como del abogado.



6.2.1.1.- Ética profesional del Contador Público

El Código de Ética Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) establece las normas fundamentales que deben cumplir los profesionales del ámbito financiero y contable. Este marco deontológico detalla con precisión el actuar esperado en la prestación de servicios independientes, así como las responsabilidades específicas en materia fiscal.

Ahora bien, dentro de la prestación de servicios independientes el Contador Público debe seguir una serie de principios fundamentales como lo pueden ser los de: Integridad, Objetividad, Diligencia y Competencias Profesionales, Confidencialidad y Comportamiento profesional.²⁵

Del párrafo anterior resalta el principio de confidencialidad, para efectos de la planeación fiscal, resulta importante mencionar qué pasa cuando este principio fundamental entra en conflicto directo con las obligaciones legales impuestas por la autoridad. El deber de confidencialidad exige al contador proteger la información de su cliente; sin embargo, los mecanismos de revelación de estrategias fiscales (como los esquemas reportables) lo obligan a informar a la autoridad sobre dichas planeaciones, creando una clara tensión entre el deber ético hacia el cliente y la obligación legal para con el Estado. En este sentido, dentro del Código de ética antes mencionado anteriormente, se pretende encontrar una solución al dilema de contraposición de principios como lo son los de confidencialidad y comportamiento profesional.

²⁵ Código de ética del Contador Público (IMCP): <https://ccpmich.com.mx>



“El Contador Público podría enfrentar una situación en la que el cumplimiento de un principio fundamental entra en conflicto con el cumplimiento de otro o más principios fundamentales. En tal situación, el Contador podría considerar consultar, de forma anónima si es necesario, con:

- ***Otros dentro de la firma o la entidad para la que trabaja.***
- ***Los encargados del gobierno corporativo.***
- ***Un organismo profesional.***
- ***Un organismo regulador.***
- ***Asesor legal.***

Sin embargo, dicha consulta no libera al Contador Público de la responsabilidad de ejercer su juicio profesional para resolver el conflicto o, si es necesario, y a menos que lo prohíba la ley o la regulación, desvincularse del asunto que crea el conflicto.” (IMCP, 2020).

Resulta importante mencionar el dilema que surge cuando el deber ético de confidencialidad se contrapone con las obligaciones legales de revelación. Si bien el secreto profesional es vital para una asesoría franca, la legislación fiscal moderna ha introducido mecanismos (como la obligación de reportar esquemas) que supeditan este principio al interés recaudatorio del gobierno.

6.2.1.2.- Ética profesional del Abogado

Paralelamente al caso de los contadores, los Abogados también cuentan con un código de ética profesional. Este marco deontológico dicta las normas de conducta y los principios que los juristas deben observar al fungir como asesores en materia tributaria, buscando siempre resguardar el secreto profesional y asegurar la correcta interpretación y aplicación de la ley.



Al entenderse la abogacía como una actividad profesional al servicio de la sociedad, el abogado cumple una función primordial dentro del orden jurídico. Dicha función consiste en la protección adecuada de los derechos humanos y las libertades, lo cual constituye un interés superior. Por ello, el abogado se erige como un servidor del Derecho y un coadyuvante de la Justicia, resultando fundamental su participación en la asesoría y el acompañamiento de los procesos inherentes a su profesión. (Barra Mexicana, Colegio de Abogados, 2017).

El actuar del abogado se rige por principios fundamentales como la Diligencia, Probidad, Buena Fe, Libertad e Independencia, Justicia, Lealtad, Honradez, Dignidad y Respeto. Sobre la base de estos principios, se entiende que el profesional debe defender a sus clientes o asesorados con el máximo profesionalismo y en la forma que considere más adecuada, siempre y cuando dicha actuación se mantenga dentro del marco de la ley.²⁶

Dentro de los artículos 22, 23, 24, 25 y 26 del Código de ética del Abogado se menciona lo siguiente en cuanto al secreto profesional:

“Artículo 22. Constituye un deber y un derecho del abogado guardar el secreto profesional respecto de todos los hechos o noticias que conozca por su actuación profesional. En caso de tener que declarar o informar puede, con independencia de criterio, negarse si con ello incumple el deber de guardar el secreto profesional.

Artículo 23. Ante cualquier decisión de autoridad que le ordene declarar sobre materias objeto del secreto profesional, debe realizar las actuaciones razonables para impugnarlas.

Artículo 24. El deber y derecho al secreto profesional del abogado comprende las confidencias y propuestas del cliente, las del adversario y de terceros que

²⁶ Código de ética del Abogado: <https://www.bma.org.mx>



puedan afectar al cliente. Este deber permanece aún después de que haya dejado de prestarle sus servicios.

Artículo 25. Las conversaciones mantenidas con los clientes, los contrarios o terceros no deben ser grabadas sin la conformidad de todos los que en ellas intervengan y quedan amparadas por el secreto profesional.

Artículo 26. El abogado debe hacer respetar el secreto profesional a su personal y a cualquier persona que colabore con él en su actividad profesional.” (Barra Mexicana, Colegio de Abogados, 2017).

Del análisis de ambos códigos de ética (Contador Público y Abogados), es imprescindible resaltar el énfasis exhaustivo en la protección de datos y la confidencialidad del asesorado. No obstante, este pilar ético genera interrogantes cruciales frente a la legislación fiscal: ¿En qué medida afecta la revelación de mecanismos e información ante autoridades como el SAT? ¿Se puede seguir considerando que existe el 'secreto profesional', o es más bien un 'secreto compartido'? La ética profesional es el elemento que mantiene a los expertos bajo un rigor profesional; un rigor que la misma autoridad pudiera estar vulnerando con el argumento de un beneficio mayor.

6.2.2.- Responsabilidad Civil

La responsabilidad civil constituye la obligación fundamental que recae sobre una persona (física o moral) para resarcir un daño que ha provocado en la esfera jurídica de otra. Esta obligación no surge de un acuerdo previo (como un contrato), sino que emana de dos fuentes principales: por un lado, el hecho ilícito, que es cualquier acción u omisión que contraviene la ley o las buenas costumbres causando un perjuicio (actuando con culpa o negligencia). (Manuel, 2010).



6.2.2.1.- Fundamentos de la Obligación

El ejercicio de la asesoría fiscal no está sujeto a una normativa específica ni requiere la adscripción obligatoria a un colegio profesional. Esta ausencia de un marco regulatorio definido permite que, en la práctica, dicha actividad sea desempeñada por diferentes tipos de profesionistas como lo son Abogados y Contadores. Un asesor fiscal actúa de diversas maneras y se le atribuyen diversas responsabilidades que a su vez traen consigo múltiples actividades:

Inicia con la consultoría y planificación, buscando optimizar la carga tributaria del cliente en la gestión de su patrimonio y rentas. Paralelamente, cumple una función informativa esencial al comunicar al cliente sus obligaciones tributarias. En el plano ejecutivo, el asesor se encarga de la confección y presentación de las liquidaciones y declaraciones de impuestos, si bien la responsabilidad legal y la firma recaen en el cliente como sujeto pasivo. Su rol se extiende a la representación directa del contribuyente ante la administración tributaria y, finalmente, comprende la asesoría defensiva, que implica analizar las resoluciones de la autoridad y, de ser necesario, formular alegaciones o interponer los recursos pertinentes.

Precisamente esta diversidad de funciones, es la que evidencia la necesidad imperativa de un marco contractual claro. Este documento es el instrumento jurídico esencial para delimitar con precisión el alcance del mandato: define qué servicios específicos se prestarán, cuáles quedan excluidos, y establece las obligaciones recíprocas, sirviendo, así como la principal herramienta para mitigar riesgos y el punto de referencia objetivo para determinar un futuro incumplimiento contractual.



6.2.2.1.1.- Responsabilidad contractual

Para que la responsabilidad civil contractual del asesor fiscal sea exigible ante un tribunal, no basta con un mal resultado. El cliente (el demandante) debe probar fehacientemente la existencia de tres elementos copulativos (es decir, deben existir los tres): el hecho ilícito (la culpa), el daño (el perjuicio) y el nexo causal entre ambos.

Existen diversas índoles de contratos de entre las cuales destaca a la que se debe ceñir el asesor fiscal en la prestación de servicios, es por ello que la formalización de la relación mediante un contrato de prestación de servicios deja de ser una formalidad para convertirse en la piedra angular de la relación. Un contrato de prestación de servicios profesionales acarrea consigo una serie de obligaciones de entre la cuáles destacan dos mencionadas en el Código Civil Federal (CCF):

“Artículo 2606 del CCF.- El que presta y el que recibe los servicios profesionales; pueden fijar, de común acuerdo, retribución debida por ellos...”

Artículo 2615 del CCF.- El que preste servicios profesionales, sólo es responsable, hacia las personas a quienes sirve, por negligencia, impericia o dolo, sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito.”

El vínculo jurídico entre el asesor fiscal y el contribuyente nace, por regla general, de un acuerdo de voluntades que toma la forma de un contrato de prestación de servicios profesionales, tal como lo enmarcan los artículos 1792 y 1793 del CCF. Es precisamente este pacto la fuente de la responsabilidad contractual, la cual se configura cuando el asesor incumple, ya sea por acción u omisión, las cláusulas convenidas, generando un perjuicio patrimonial directo al cliente.

“Artículo 1792.- Convenio es el acuerdo de dos o más personas para crear, transferir, modificar o extinguir obligaciones.



Artículo 1793.- Los convenios que producen o transfieren las obligaciones y derechos, toman el nombre de contratos.” (CDHCU, 2024).

A su vez, el mismo CCF establece dentro de su artículo 2104 las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones adquiridas.

“Artículo 2104.- El que estuviere obligado a prestar un hecho y dejare de prestarlo o no lo prestare conforme a lo convenido, será responsable de los daños y perjuicios en los términos siguientes:

I. Si la obligación fuere a plazo, comenzará la responsabilidad desde el vencimiento de éste;

II. Si la obligación no dependiere de plazo cierto, se observará lo dispuesto en la parte final del artículo 2080.

El que contraviene una obligación de no hacer pagará daños y perjuicios por el sólo hecho de la contravención.” (CDHCU, 2024).

Si el asesor fiscal no hace el servicio como se debe el cliente (acreedor) tiene derecho a pedir que se le indemnice por daños y perjuicios:

“Artículo 2027.- Si el obligado a prestar un hecho, no lo hiciere, el acreedor tiene derecho de pedir que a costa de aquél se ejecute por otro, cuando la substitución sea posible.

Esto mismo se observará si no lo hiciere de la manera convenida. En este caso el acreedor podrá pedir que se deshaga lo mal hecho...” (CDHCU, 2024).

Ahora bien, hace falta también, comprender a lo que se refiere el artículo anterior, daño y perjuicio:



“Artículo 2108.- Se entiende por daño la pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por la falta de cumplimiento de una obligación.

Artículo 2109.- Se reputa perjuicio la privación de cualquiera ganancia lícita, que debiera haberse obtenido con el cumplimiento de la obligación.” (CDHCU, 2024).

6.2.3.- Sanción Penal

La posibilidad de sancionar penalmente a los asesores fiscales no es un fenómeno nuevo dentro del derecho tributario mexicano. Desde la promulgación del CFF vigente en 1982, ya existían bases legales que, de forma implícita, facultaban a las autoridades para proceder en su contra mediante las figuras de participación o complicidad.

El sistema jurídico mexicano dispone de diversos mecanismos e instrumentos en materia penal que otorgan a las autoridades la facultad de imponer responsabilidades criminales a los asesores fiscales cuando su participación esté relacionada con la comisión de delitos de naturaleza tributaria. Estas disposiciones buscan garantizar la legalidad y transparencia en el ejercicio de la asesoría fiscal, así como prevenir la utilización indebida de los conocimientos técnicos y jurídicos de estos profesionales para la evasión o elusión de obligaciones fiscales. En este sentido, la sanción penal a los asesores fiscales se configura como una medida que refuerza el cumplimiento normativo y la confianza en el sistema tributario mexicano.

En diversos países, la responsabilidad penal de los asesores fiscales ha sido establecida desde hace varios años, esto con el objetivo de promover una actuación ética y conforme a derecho por parte de estos profesionales y, en consecuencia, de los contribuyentes, sin que dicha medida implique una transgresión a sus derechos fundamentales. (Espinosa Reséndiz, Responsabilidad penal de los asesores fiscales respecto de delitos fiscales, 2020).



6.2.3.1.- Participación de los Asesores Fiscales en un delito

Para casos como el de México, la legislación mexicana establece dentro de su CFF y más específicamente el artículo 95, fracciones V, VI, VII y IX que son partícipes del delito fiscal quienes:

“V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.

VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.

VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior...

IX. Derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal.” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2021).

En virtud de lo anterior, un asesor fiscal sólo puede cometer delitos fiscales de manera dolosa, en otras palabras, el partícipe debe actuar con plena conciencia y voluntad respecto de la comisión del delito, configurándose así el dolo directo; o bien, al representarse la posibilidad de que el hecho delictivo ocurra y aceptar su eventual realización, se actualiza el dolo eventual.

En consecuencia, no puede afirmarse la participación del asesor fiscal en la comisión de delitos fiscales cuando el cliente omite información relevante o proporciona datos falsos o tergiversados. De la misma manera, no hay dolo cuando el consultor realice una interpretación normativa.



En otras palabras, el asesor fiscal, en su calidad de partícipe, no puede ser responsable penal en ausencia de un delito efectivamente cometido por el contribuyente.

Por otra parte, la misma legislación a través de su Código Penal Federal (CPF), de acuerdo a sus artículos 13, 52 y 64 BIS, supletorio del CFF, el juez debe valorar la magnitud de la participación o contribución de cada uno de los intervinientes, con el propósito de determinar el grado correspondiente de culpabilidad.

“Artículo 13.- Son autores o partícipes del delito:

Son autores o partícipes del delito:

...VI. Los que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para su comisión;

VII. Los que con posterioridad a su ejecución auxilien al delincuente, en cumplimiento de una promesa anterior al delito y

VIII. Los que sin acuerdo previo, intervengan con otros en su comisión, cuando no se pueda precisar el resultado que cada quien produjo...” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2017).

“Artículo 52.- El juez fijará las penas y medidas de seguridad que estime justas y procedentes dentro de los límites señalados para cada delito, con base en la gravedad del ilícito, la calidad y condición específica de la víctima u ofendido y el grado de culpabilidad del agente, teniendo en cuenta:

I. La magnitud del daño causado al bien jurídico o del peligro a que hubiere sido expuesto;

II. La naturaleza de la acción u omisión y de los medios empleados para ejecutarla;

III. Las circunstancias de tiempo, lugar, modo u ocasión del hecho realizado;



IV. La forma y grado de intervención del agente en la comisión del delito;

V. La edad, la educación, la ilustración, las costumbres, las condiciones sociales y económicas del sujeto, así como de los motivos que lo impulsaron o determinaron a delinquir. Cuando el procesado perteneciere a algún pueblo o comunidad indígena o afromexicana, se tomarán en cuenta, además, sus usos y costumbres.

VI. El comportamiento posterior del acusado con relación al delito cometido; y

VII. Las demás condiciones especiales y personales en que se encontraba el agente en el momento de la comisión del delito, siempre y cuando sean relevantes para determinar la posibilidad de haber ajustado su conducta a las exigencias de la norma.” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2017).

“Artículo 64 Bis. En los casos previstos por las fracciones VI, VII y VIII del artículo 13, se impondrá como pena hasta las tres cuartas partes de la correspondiente al delito de que se trate y, en su caso, de acuerdo con la modalidad respectiva.” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2017).

Para poder extender las circunstancias de un delito a los asesores fiscales que participaron en él, primero es fundamental diferenciar si tales circunstancias son de carácter objetivo o si, por el contrario, son personales y exclusivas del autor. El artículo 54 del CPF dispone que las circunstancias personales del autor en relación con el delito no pueden extenderse a los partícipes.

“Artículo 54. El aumento o la disminución de la pena, fundadas en las calidades, en las relaciones personales o en las circunstancias subjetivas del autor de un delito, no son aplicables a los demás sujetos que intervinieron en aquél.

Son aplicables las que se funden en circunstancias objetivas, si los demás sujetos tienen conocimiento de ellas.” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2017).



En el caso contrario, las circunstancias objetivas del delito sí pueden atribuirse a los asesores fiscales partícipes, siempre y cuando estos estuvieran conscientes de ellas. Por ejemplo, si el asesor sabía que el ilícito era una omisión de contribuciones recaudadas, esto tiene como consecuencia que la sanción pueda ser calificada.

Dentro del artículo 96 del CFF, se establece que son responsables de encubrir los delitos fiscales quienes:

“...sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:

I. Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines.

II. Ayude en cualquier forma al imputado para eludir las investigaciones de la autoridad o sustraerse de la acción de esta u oculte, altere, destruya, o haga desaparecer los indicios, evidencia, vestigios, objetos, instrumentos o productos del hecho delictivo o asegure para el imputado el objeto o provecho del mismo.

III. Cuando derivado de la elaboración del dictamen de estados financieros, el contador público inscrito haya tenido conocimiento de un hecho probablemente constitutivo de delito sin haberlo informado en términos del artículo 52, fracción III, tercer párrafo de este Código.

El encubrimiento a que se refiere este Artículo se sancionará con prisión de tres meses a seis años.” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2021).

6.2.3.2.- Defraudación fiscal



Para analizar la responsabilidad penal del asesor, debe partirse del ilícito principal. Si bien su participación puede escalar a delitos conexos de alta gravedad, como el encubrimiento o la delincuencia organizada, estas figuras presuponen la existencia del delito de defraudación fiscal. Por tanto, es fundamental delimitar primero el tipo penal base. A este respecto, el propio CFF establece quién y cómo comete el delito de defraudación fiscal:

“Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$2,236,480.00.

II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$2,236,480.00 pero no de \$3,354,710.00.

III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$3,354,710.00.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.



Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.

El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:

a).- Usar documentos falsos.

b).- Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.

c).- Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.

d).- No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

e).- Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.

f).- Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.

g).- Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

h).- Declarar pérdidas fiscales inexistentes.

i).- Utilizar esquemas simulados de prestación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, descritas en el artículo 15-D, penúltimo párrafo, de este Código, o realizar la subcontratación de personal a que se refiere el primer y segundo párrafos de dicho artículo.



j).- Simular una prestación de servicios profesionales independientes a que se refiere el Título IV, Capítulo II, Sección IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto de sus trabajadores.

k).- Deducir, acreditar, aplicar cualquier estímulo o beneficio fiscal o de cualquier forma obtener un beneficio tributario, respecto de erogaciones que se efectúen en violación de la legislación anticorrupción, entre ellos las erogaciones consistentes en dar, por sí o por interpósita persona, dinero, bienes o servicios, a servidores públicos o terceros, nacionales o extranjeros, en contravención a las disposiciones legales.

Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

No se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales.” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2021).

Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y



no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

V. Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente...

... VIII. Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.

No se formulará querella, si quien encontrándose en los supuestos anteriores, entera espontáneamente, con sus recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2021).

La implementación de los regímenes de revelación obligatoria, materializados en México como esquemas reportables, trasciende la esfera puramente técnica de la fiscalidad para reconfigurar fundamentalmente el ecosistema de responsabilidad del asesor fiscal. Esta nueva obligación no solo añade un deber administrativo, sino que actúa como un catalizador que redefine las fronteras entre la ética, la mala praxis civil y la complicidad penal.



Sin embargo, la consecuencia más profunda se encuentra en la esfera penal. Si bien la omisión de reportar un esquema es, en principio, una infracción administrativa, en la práctica se convierte en un indicio poderoso en la determinación del dolo (intención) en un delito fiscal.

Antes de este régimen, un asesor implicado en un esquema de defraudación fiscal podía argumentar que su participación fue meramente técnica o interpretativa. Hoy, el hecho de haber participado en un esquema y haber omitido deliberadamente su revelación (sabiendo que era reportable) dificulta enormemente esa defensa. La omisión consciente del reporte funciona como una prueba de que el asesor conocía la naturaleza agresiva del esquema y activamente buscó ocultarlo de la autoridad, facilitando su tránsito de asesor a cómplice o coautor del delito de defraudación fiscal.

CAPÍTULO VII: CASO PRÁCTICO

Sujetos Intervinientes: El "Grupo Corporativo Alpha" (residente en México) es propietario de diversas empresas. Dentro de su organigrama existen las siguientes entidades:

- Alpha Holding S.A. de C.V.: Empresa matriz.
- Industrial del Norte S.A. de C.V. (La Vendedora): Subsidiaria operativa con altas utilidades en el ejercicio presente.



- Comercializadora Beta S.A. de C.V. (La Emisora): Subsidiaria cuyo 100% de acciones pertenece a Industrial del Norte.
- Servicios Gamma S.A. de C.V. (La Compradora): Otra subsidiaria del mismo grupo.

Industrial del Norte adquirió las acciones de Comercializadora Beta hace 5 años.

- Costo Fiscal de Adquisición de las acciones: \$500,000,000 MXN.
- Valor Comercial Actual (Avalúo): \$350,000,000 MXN.
- Pérdida por enajenación potencial: \$150,000,000 MXN.

El Grupo desea transferir la propiedad de la subsidiaria Beta hacia Gamma. Sin embargo, la ley del ISR establece una restricción ante esto:

Artículo 28, Fracción XVII de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR): Establece que:

“Las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones no son deducibles contra los ingresos ordinarios de la empresa. Dichas pérdidas solo pueden deducirse contra ganancias obtenidas por la venta de otras acciones (ganancias de capital) en el mismo ejercicio o en los 10 siguientes.”

Como Alpha Industrial no tiene ganancias por venta de acciones, si vende las acciones de forma directa, la pérdida de \$150 millones no tiene efecto fiscal alguno en este año.

Estrategia: (Esquema Reportable) Para lograr que esa pérdida sea deducible contra las utilidades operativas, los asesores fiscales implementan una reestructura corporativa.



Se evita la venta directa de acciones. En su lugar, se implementa una serie de actos jurídicos donde se transmite el patrimonio de Comercializadora Beta o se interpone una sociedad instrumental, de tal forma que la pérdida económica se transforme contable y fiscalmente en un concepto deducible o bien se genere una estructura que permita evadir la limitante del Artículo 28 Fracción XVI del CFF.

Al lograr (mediante el esquema) que la pérdida se aplique contra los ingresos generales de la empresa, el impacto es:

- Monto de la deducción artificial: \$150,000,000 MXN.
- Tasa de ISR Corporativa: 30%.
- Impuesto Ahorrado (Beneficio Fiscal): \$45,000,000 MXN. La empresa reduce su pago de impuestos en 45 millones de pesos.

Esta operación debe ser revelada al SAT obligatoriamente bajo el Artículo 199 del CFF, actualizando principalmente la siguiente fracción (VII):

Involucre operaciones entre partes relacionadas en las cuales:

a) Se trasmitan activos intangibles difíciles de valorar de conformidad con las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en 1995, o aquéllas que las sustituyan. Se entiende por intangible difícil de valorar cuando en el momento en que se celebren las operaciones, no existan comparables fiables o las proyecciones de flujos o ingresos futuros que se prevé obtener del intangible, o las hipótesis para su valoración, son inciertas, por lo que es difícil predecir el éxito final del intangible en el momento en que se transfiere;



b) 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 que tributen de conformidad con el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reduzcan su utilidad de operación en más del 20%. Las reestructuras empresariales son a las que se refieren las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en 1995, o aquéllas que las sustituyan;

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, o

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, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos en 1995, o aquéllas que las sustituyan. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2021).



CONCLUSIONES

Después de haber realizado este trabajo de investigación, se concluye lo siguiente:

- El impacto de la OCDE y las acciones BEPS trasciende la Acción 12 (mecanismo de revelación de esquemas reportables) y ha tenido efectos directos en legislaciones fundamentales como la Ley del ISR y la del IVA.
- La implementación de la Acción 12 de BEPS en México atiende más un esfuerzo de alineación con las directrices internacionales y los compromisos adquiridos como miembro de la OCDE, que a una respuesta directa y prioritaria ante una problemática fiscal interna. Si bien la planeación fiscal agresiva es un fenómeno presente en el país, sus efectos no son lo suficientemente significativos para considerarse perjudiciosos.
- Es fundamental precisar que una planeación fiscal, incluso aquella considerada agresiva, no constituye automáticamente un esquema reportable si no cae dentro los supuestos específicos previstos en la legislación fiscal. El hecho de que una estrategia utilice mecanismos que operan en los márgenes de la ley no compromete a los asesores fiscales ni invalida la planeación, siempre que no se omita la obligación de revelación cuando así corresponda.
- La declaración de un esquema reportable permite a la autoridad fiscal identificar operaciones de interés que podrían constituir planeación agresiva. De esta forma, se pone el foco en el contribuyente que intenta obtener una ventaja fiscal a través de dicha operación.
- Los esquemas reportables son una obligación de transparencia e información, no una calificación de ilegalidad. El hecho de que una operación esté sujeta a



declaración no implica que conlleve elusión o un delito evasión fiscal y por ende de defraudación fiscal.

- El mecanismo de esquemas reportables se centra en los asesores fiscales, ya que es más eficiente exigir información a un número limitado de despachos y asesores que a millones de contribuyentes.
- El régimen de esquemas reportables obliga al contribuyente o al asesor fiscal a informar a la autoridad de manera proactiva y oportuna sobre una estructura que cumple ciertas marcas distintivas. Si la autoridad fiscal detecta (gracias a los reportes) que muchos contribuyentes están usando una estrategia específica que resulta ser legal actualmente pero que erosiona la base gravable (vacío legal), entonces tiene la evidencia concreta para hacer dos cosas:
 1. Emitir reglas o criterios internos para desmotivar a los promotores de su uso.
 2. Proponer una reforma al Congreso para eliminar ese vacío legal y prohibir explícitamente esa planeación en el futuro.
- Si bien el contribuyente y el asesor fiscal comparten la obligación de revelar, las sanciones por incumplimiento pueden considerarse excesivas y desproporcionadas para el asesor. La raíz de esta desproporción radica en que el riesgo financiero del asesor (enfrentando multas de hasta \$20 millones de pesos) no guarda relación alguna con su beneficio económico, el cual se limita a sus honorarios. En contraste, la sanción principal del contribuyente (hasta un 75% del beneficio fiscal) es directamente proporcional a la ventaja económica obtenida, creando un desequilibrio fundamental en la relación riesgo-beneficio que sitúa al asesor en una posición de vulnerabilidad financiera. Logrando su objetivo de desmotivación del uso de planeaciones demasiado agresivas.



- La hipótesis general de investigación que afirma que las estrategias utilizadas por los asesores fiscales, y que son reveladas como esquemas reportables tienen un impacto directo en la recaudación fiscal no es comprobada en el contexto nacional, en México existe la disipación legal, sin embargo, a pesar de los años transcurridos desde su implementación, el régimen de esquemas reportables en México parece no operar aún con la efectividad pretendida. Existe una percepción generalizada de que el mecanismo carece de la visibilidad necesaria y no se ha difundido activamente su aplicación o sus consecuencias. Prueba de ello es que, en la práctica, no se observa un cumplimiento generalizado por parte de los asesores fiscales; por el contrario, prevalece la idea de que la gran mayoría aún no está revelando activamente sus planeaciones. Esto sugiere que la implementación se encuentra en una etapa de inmadurez, dominada más por la incertidumbre legal que por una fiscalización activa y transparente.



BIBLIOGRAFÍA

- Aggarwal, N. (09 de Abril de 2025). *pw.live*. Recuperado el 27 de Septiembre de 2025, de <https://www.pw.live/finance-courses/exams/what-is-tax-consultant>
- Arias, E. R. (1 de Febrero de 2020). *economipedia*. Recuperado el 1 de Agosto de 2025, de <https://economipedia.com/definiciones/asesor.html>
- Barra Mexicana, Colegio de Abogados. (2017). Código de ética profesional. México. Recuperado el 24 de Octubre de 2025
- Caamal Yam, E., Cortes Pérez, I. D., & Solis Vargas, K. G. (01 de febrero de 2019). La Planeación Fiscal como estrategia para la toma de decisiones. Chetumal, Quintana Roo, México. Recuperado el 15 de Octubre de 2025
- Cámara de Diputados. (8 de Septiembre de 2019). Iniciativa conproyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código. México, México.
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (22 de Junio de 2017). Código Penal Federal. Recuperado el 17 de Octubre de 2025, de https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/235549/Co_digo_Penal_Federal_22_06_2017.pdf
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (12 de Noviembre de 2021). Código Fiscal de la Federación. Ciudad de México. Recuperado el 24 de Junio de 2025, de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (31 de Mayo de 2023). Nota Informativa: Grandes contribuyentes, primero semestre 2023. México, México. Recuperado el 20 de Octubre de 2025
- Camargo, I. D. (2017). Acción 13: Reexaminar la documentación sobre los precios de transferencia. En K. V. Hek, *BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia* (págs. 516-558). Thompson Reuters.
- CDHCU. (2024). Código Civil Federal. México.



- CDHCU. (04 de Enero de 2024). Ley del Impuesto Sobre la Renta. Ciudad de México. Recuperado el 07 de Junio de 2024, de www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf
- Cerda, A. M. (2017). Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia. En K. V. Hek, *BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia* (págs. 515-558). Thompson Reuters.
- CFF. (2021). *Art. 197*.
- Chiavenato, I. (2006). *Introducción a la teoría general de la administración*. México: Mc Graw Hill Interamericana Editores.
- CICDE Contadores y Abogados. ((s.f.)). *CICDE.mx*. Recuperado el 26 de Septiembre de 2025, de <https://cicde.mx/asesoria-fiscal-especialista-atenderla>
- Consolide.com. (1 de Septiembre de 2024). Recuperado el 16 de Octubre de 2025, de Consolide.com: <https://consolide.com/blog/multas-fiscales-del-sat-saber/>
- Contapaqi. (07 de Mayo de 2025). *Contapaqi*. Recuperado el 23 de Septiembre de 2025, de [Contapaqi.com: https://www.contpaqi.com/publicaciones/tendencias-fiscales/planeacion-fiscal-que-es-y-cuales-son-sus-puntos-clave](https://www.contpaqi.com/publicaciones/tendencias-fiscales/planeacion-fiscal-que-es-y-cuales-son-sus-puntos-clave)
- Contreras, E. R. (2013). *El concepto de estrategia como fundamento de la planeación estratégica, Tesis maestra, Univerisdad Nacional de Colombia*. Colombia. Recuperado el 15 de Octubre de 2025, de www.scielo.org.co/pdf/pege/n35/n35a07.pdf
- Cruz, S. R. (2017). Acción 8-10: Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor. En K. V. Hek, *BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia* (págs. 365-443). Thompson Reuters.
- Díaz, d. L. (2017). En K. V. Hek, *BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia* (págs. 59-130). Thompson Reuters.
- Dominguez, P. D. (2017). Acción 11: Monitoreo y medición BEPS. En K. V. Hek, *BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia* (págs. 447-474). Thompson Reuters.



- Echenique, Q. O. (2017). Acción 14: Mecanismos de resolución de controversias. En K. V. Hek, *BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia* (págs. 559-626). Thompson Reuters.
- educaweb. ((s.f.)). *Educaweb.mx*. Recuperado el 26 de Septiembre de 2025, de <https://www.educaweb.mx>
- Espinosa Reséndiz, E. (Noviembre de 2020). Responsabilidad penal de los asesores fiscales respecto de delitos fiscales. Thompson Reuters.
- Espinosa Reséndiz, E. (Noviembre de 2020). Responsabilidad penal de los asesores fiscales respecto de delitos fiscales. México. Recuperado el 16 de Octubre de 2025, de <https://s3.amazonaws.com/creel.mx/public/creelprod/2020/11/Responsabilidad-penal-de-los-asesores-fiscales-respecto-de-delitos-fiscales.pdf>
- European Parliament. (2023). Measures tackling aggressive tax planning in the national recovery and resilience plans. Obtenido de [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/745704/EPRS_BRI\(2023\)745704_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2023/745704/EPRS_BRI(2023)745704_EN.pdf)
- Hernández Sampieri, R. F. (2014). *Metodología de la Investigación*. México: McGraw Hill Interamericana Editores S.A. de C.V.
- IMCP. (Enero de 2020). Código de ética Profesional. México. Recuperado el Octubre de 24 de 2025, de ccpmich.com.mx/assets/archivos/Codigo_de_etica_profesional_IMCP.pdf
- Koontz, H. W. (2012). *Administración. Una perspectiva global y empresarial*. California, Estados Unidos: Mc Graw Hill. Recuperado el 15 de Octubre de 2025
- Libreros, C. L. (2017). Acción 5: Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. En K. V. Hek, *BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia* (págs. 195-228). Thompson Reuters.
- López, D. M. (24 de Enero de 2025). *INFOBAE*. Recuperado el 12 de Marzo de 2024, de SAT: 2025 estas son las personas contra quienes irán las autoridades fiscales este año:



- <https://www.infobae.com/mexico/2025/01/24/sat-2025-estas-son-las-personas-contras-quienes-iran-las-autoridades-fiscales-este-ano/>
- Manuel, B. S. (2010). *Obligaciones Civiles*. México: Oxford University Press.
- Mare Nostrum Business School. (22 de Septiembre de 2021). *escuelamarenostrum.com*. Recuperado el 26 de Septiembre de 2025, de <https://escuelamarenostrum.com/asesor-fiscal-tareas-responsabilidades/>
- Martin, M. (28 de Abril de 2025). *docDigitales*. Recuperado el 16 de Octubre de 2025, de [docdigitales.com: https://www.docdigitales.com/blog/posts/estrategia-fiscal-mexico-2025/](https://www.docdigitales.com/blog/posts/estrategia-fiscal-mexico-2025/)
- Miranda, H. E. (2017). Acciones 8-10: Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor. En K. V. Hek, *BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia* (págs. 365-443). Thompson Reuters.
- Nolasco, S. (03 de Marzo de 2021). Mexico es conocido por combatir la evasión fiscal. *El economista*. Recuperado el 12 de Abril de 2025, de <https://www.eleconomista.com.mx/economia/Mexico-es-reconocido-por-combate-a-la-evasion-fiscal-20210302-0153.html>
- OCDE. (2013). Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OECD Publishing. Paris, Paris, Francia: Éditions OCDE. Recuperado el 06 de Noviembre de 2025, de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>
- OCDE. (2015 a). Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. París, París, Francia: Éditions OCDE. Obtenido de https://www.oecd.org/en/publications/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en.html
- OCDE. (2015 b). Neutralización de los efectos de los acuerdos de desajuste híbrido. Acción 2 - Informe final de 2015. *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. París, París,



- Francia: Éditions OCDE. Obtenido de <https://doi.org/10.1787/9789264241138-en>
- OCDE. (2015 c). Diseñar normas de transparencia fiscal eficaces. Acción-3 Informe final. *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. París, París, Francia: Éditions OCDE. Obtenido de https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2015/10/designing-effective-controlled-foreign-company-rules-action-3-2015-final-report_g1g58ce1/9789264267091-es.pdf
- OCDE. (2015 d). Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments. Action 4 - 2015 Final Report. *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. París, París, Francia: Éditions OCDE.
- OCDE. (2015 e). Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia. Acción 5 - Informe final 2015. *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. París, París, Francia: Éditions OCDE. Obtenido de https://www.oecd.org/es/publications/combater-las-practicas-fiscales-perniciosas-teniendo-en-cuenta-la-transparencia-y-la-sustancia-accione-5-informe-finale-2015_9789264267107-es.html
- OCDE. (2015 f). Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales. Acción 6 - Informe final 2015. *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. París, París, Francia: Éditions OCDE. Obtenido de https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2015/10/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_g1g5906e/9789264257085-es.pdf
- OCDE. (2015 g). Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente. Acción 7 - Informe final 2015. *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. París,



- París, Francia: Éditions OCDE. Obtenido de https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2015/10/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_g1g58ce8/9789264257757-es.pdf
- OCDE. (2015 h). Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor. Acciones 8-10 - Informes finales 2015. *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. París, París, Francia: Éditions OCDE.
- OCDE. (2015 i). Medición y seguimiento de BEPS, Acción 11 - Informe final de 2015. *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. París, París, Francia: Éditions OCDE. Obtenido de https://www.oecd.org/en/publications/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report_9789264241343-en.html
- OCDE. (2015 k). Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Acción 12 - Informe final. *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. París, París, Francia: Éditions OCDE. Obtenido de https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2015/10/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_g1g58cee/9789264267367-es.pdf
- OCDE. (2015 n). Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias, Acción 14 – Informe final 2015. *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. París, París, Francia: Éditions OCDE. Obtenido de https://www.oecd.org/es/publications/2015/10/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report_g1g58cf2.html
- OCDE. (2015 ñ). Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales. Acción 15 – Informe final 2015. *Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. París, París, Francia: Éditions OCDE. Obtenido de



- https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2015/10/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report_g1g58cf4/9789264267435-es.pdf
- OCDE. (2016 j). *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. París: Éditions OCDE. Obtenido de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es>
- OCDE. (2016 l). *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*, 36. París, París, Francia: Éditions OCDE. Obtenido de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es>
- OCDE. (2017 m). *Informes país por país. Acción 13*. París, París, Francia: Éditions OCDE. Obtenido de <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-accion-13-guia-sobre-el-uso-apropiado-de-la-informacion-contenida-en-los-informes-pais-por-pais.pdf>
- Olmedo Castillo, J. E., & Hernández Ibarra, J. (2021). *La Acción 12 del BEPS y la revelación de esquemas reportables en México*. Ciudad de México: Thompson Reuters.
- Olmedo, d. l. (2017). *Acción 3: Recomendaciones relativas al diseño de normars para las cfc*. En K. V. Hek, *BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia* (págs. 131-146). Thompson Reuters.
- Peñaloza, R. (25 de Junio de 2017). *Medium*. Recuperado el 01 de Agosto de 2025, de <https://milesmithrae.medium.com/publicani-recaudaci%C3%B3n-de-impuestos-y-riesgo-moral-en-roma-rodrigo-pe%C3%B1aloza-25-06-2017-f335327a0e1c>
- Pérez Royo, F. (2015). *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid: Thompson Reuters.



- Pizarro, V. J. (2017). Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones por concepto de intereses y otros pagos financieros. En K. V. Hek, *BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia* (págs. 147-194). Thompson Reuters.
- Polanco, P. A. (2017). Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planeación fiscal agresiva. En K. V. Hek, *BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia* (págs. 475-513). Thompson Reuters.
- Ramírez del Valle, Y. N. (2017). Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planeación fiscal agresiva. En K. V. Hek, *BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia* (págs. 475-513). Thompson Reuters.
- Ríos B., M. F. (2021). Esquemas reportables: *Dofiscal*.
- Rodríguez, N. I. (2017). Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición. En K. V. Hek, *BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia* (págs. 629-663). Thompson Reuters.
- Salinas, E. (12 de Septiembre de 2025). 129. El rol del asesor fiscal, como navegar más allá del cumplimiento tributario. (V. M. Renteria, Entrevistador) Recuperado el 27 de Septiembre de 2025, de <https://www.youtube.com/watch?v=QS5W58AJa1U&t=229s>
- SAT, Servicio de Administración Tributaria. (08 de Enero de 2025). *Plan Maestro 2025 Simplificación, regularización fiscal y combate a la evasión y al contrabando*. Recuperado el 07 de Junio de 2025, de Servicio de Administración Tributaria, prensa: <https://www.gob.mx/sat/prensa/plan-maestro-2025-simplificacion-regularizacion-fiscal-y-combate-a-la-evasion-y-al-contrabando-01-2025>
- SAT, Servicio de Administración Tributaria. (s.f.). *Esquemas reportables*. Recuperado el 19 de Junio de 2025, de http://omawww.sat.gob.mx/EsquemasReportables/Paginas/que_son.html
- Serrano, R. Q. (1981). *El servicio profesional de asesoría fiscal de la pequeña y mediana empresa [Tesis de licenciatura, Universidad Nacional Autónoma de*



- México]. México: UNAM - Dirección de bibliotecas. Recuperado el 27 de Septiembre de 2025, de <https://ru.dgb.unam.mx>
- TaxEDU. (15 de Abril de 2022). *Tax Foundation*. Recuperado el 01 de Agosto de 2025, de <https://taxfoundation.org/taxedu/primers/primer-history-of-taxes/>
- Tecnológico de Monterrey. (19 de Marzo de 2025). Recuperado el 16 de Octubre de 2025, de blog.maestriasydiplomados.tec.mx: <https://blog.maestriasydiplomados.tec.mx/estrategias-fiscales-empresas-multinacionales>
- Terry, G. R. (1972). *Principles of Management*. Chicago, EU: CIA. EDITORIAL CONTINENTAL.
- Thomson Reuters México. (24 de Julio de 2023). *TaxToday Portal de Información Fiscal*. Obtenido de TaxToday Portal de Información Fiscal: <https://www.taxtodaymexico.com/el-plan-maestro-de-fiscalizacion-para-prevenir-esquemas-de-evasion-fiscal/>
- Unir. (03 de Marzo de 2022). *mexico.unir.net*. Recuperado el 27 de Septiembre de 2025, de https://mexico.unir.net/noticias/derecho/que-hace-abogado-fiscalista/?utm_source=chatgpt.com
- Van't H, K. (2017). *BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia*. México: Thompson Reuters.
- Van't, H. K. (2017.). *BEPS: Coherencia, Sustancia y Transparencia*. México: Thompson Reuters.

Juan Donaldo Venegas Leyva

Impacto de los Esquemas Reportables en las Estrategias de Planeación Fiscal.pdf

 Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo

Detalles del documento

Identificador de la entrega

trn:oid:::3117:541536316

Fecha de entrega

17 dic 2025, 8:06 a.m. GMT-6

Fecha de descarga

17 dic 2025, 8:11 a.m. GMT-6

Nombre del archivo

Impacto de los Esquemas Reportables en las Estrategias de Planeación Fiscal.pdf

Tamaño del archivo

1.1 MB

119 páginas

28.756 palabras

168.792 caracteres

10% Similitud general

El total combinado de todas las coincidencias, incluidas las fuentes superpuestas, para ca...

Filtrado desde el informe

- Texto citado
- Texto mencionado
- Coincidencias menores (menos de 10 palabras)

Fuentes principales

- 10%  Fuentes de Internet
- 6%  Publicaciones
- 0%  Trabajos entregados (trabajos del estudiante)

Marcas de integridad

N.º de alertas de integridad para revisión

No se han detectado manipulaciones de texto sospechosas.

Los algoritmos de nuestro sistema analizan un documento en profundidad para buscar inconsistencias que permitirían distinguirlo de una entrega normal. Si advertimos algo extraño, lo marcamos como una alerta para que pueda revisarlo.

Una marca de alerta no es necesariamente un indicador de problemas. Sin embargo, recomendamos que preste atención y la revise.

Formato de Declaración de Originalidad y Uso de Inteligencia Artificial

Coordinación General de Estudios de Posgrado
Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo



A quien corresponda,

Por este medio, quien abajo firma, bajo protesta de decir verdad, declara lo siguiente:

- Que presenta para revisión de originalidad el manuscrito cuyos detalles se especifican abajo.
- Que todas las fuentes consultadas para la elaboración del manuscrito están debidamente identificadas dentro del cuerpo del texto, e incluidas en la lista de referencias.
- Que, en caso de haber usado un sistema de inteligencia artificial, en cualquier etapa del desarrollo de su trabajo, lo ha especificado en la tabla que se encuentra en este documento.
- Que conoce la normativa de la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo, en particular los Incisos IX y XII del artículo 85, y los artículos 88 y 101 del Estatuto Universitario de la UMSNH, además del transitorio tercero del Reglamento General para los Estudios de Posgrado de la UMSNH.

Datos del manuscrito que se presenta a revisión

Programa educativo	Maestría en Fiscal	
Título del trabajo	Impacto de los Esquemas Reportables en las Estrategias de Planeación Fiscal	
	Nombre	Correo electrónico
Autor/es	Juan Donald Venegas Leyva	2350747umich.mx
Director	Javier Eliott Olmedo Castillo	javier.olmedo@umich.mx
Codirector		
Coordinador del programa	Rafael Aguilera Aguilera	mae.fiscal@umich.mx

Uso de Inteligencia Artificial

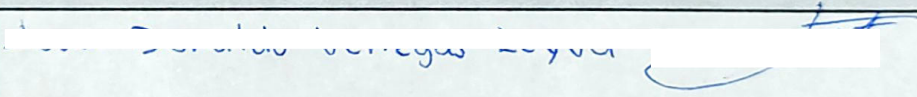
Rubro	Uso (sí/no)	Descripción
Asistencia en la redacción	Sí	Para la organización de ideas, es decir, el orden que podría seguir mi redacción.

Formato de Declaración de Originalidad y Uso de Inteligencia Artificial

Coordinación General de Estudios de Posgrado
Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo



Uso de Inteligencia Artificial		
Rubro	Uso (sí/no)	Descripción
Traducción al español	Sí	Para el abstract de la tesis
Traducción a otra lengua	NO	
Revisión y corrección de estilo	Sí	Corrección gramatical, ortográfica y formalidad.
Análisis de datos	NO	
Búsqueda y organización de información	Sí	Organización de ideas principales y secundarias.
Formateo de las referencias bibliográficas	NO	
Generación de contenido multimedia	NO	
Otro	NO	

Datos del solicitante	
Nombre y firma	
Lugar y fecha	Moselia, Mich. 16 de diciembre de 2025