

# RITCH

## M U E L L E R

### **Modificaciones relevantes al Código Fiscal de la Federación: nueva regla general antiabuso, esquemas reportables y responsabilidad solidaria**

Con el propósito de combatir prácticas abusivas que se han llevado a cabo durante los últimos años, el 9 de diciembre se publicó en el Diario Oficial de la Federación una reforma fiscal que prevé diversas modificaciones al Código Fiscal de la Federación, dentro de las cuales destacan:

- (i) la adición de una norma general antiabuso,
- (ii) la obligación para asesores fiscales y contribuyentes de informar a las autoridades fiscales diversos esquemas considerados como potencialmente agresivos y de planeación fiscal abusiva, y
- (iii) la eliminación de supuestos que liberan de responsabilidad solidaria a síndicos y liquidadores, y la inclusión de causales adicionales por las cuales se considerarán responsables solidarios a socios, accionistas, directores generales, gerentes generales y administradores únicos de las empresas.

#### **1. Regla general antiabuso**

La inclusión de una cláusula general antiabuso encuentra sustento en la recomendación presentada en el contexto de la Acción 6 del proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (“OCDE”) y el G20.

#### **¿Qué establece la regla general antiabuso?**

Tras modificaciones relevantes por parte del Congreso, la norma establece que, salvo prueba en contrario, las operaciones que (i) carezcan de una “razón de negocios” y (ii) generen un beneficio fiscal<sup>1</sup> 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.

Es importante destacar que la norma podrá ser aplicada como una presunción que admite prueba en contrario, únicamente dentro del ejercicio de facultades de comprobación de las autoridades fiscales y con base en hechos y circunstancias que se conozcan dentro de la auditoría.

#### **¿Cuáles son los actos jurídicos que carecen de una razón de negocios?**

Se considerará que no existe una razón de negocios, salvo prueba en contrario, cuando el “beneficio económico cuantificable razonablemente esperado”, sea menor al beneficio fiscal.

---

<sup>1</sup> Se considera beneficio fiscal cualquier eliminación o diferimiento temporal de una contribución, incluyendo los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de ganancias o ingresos, ajustes o ausencia de ajustes de la base de una contribución, acreditamiento de contribuciones, recharacterización de un pago o actividad, cambio de régimen fiscal, entre otros.

Adicionalmente, la norma establece que la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse realizando un menor número de actos jurídicos y el efecto de estos hubiera sido más gravoso.

### **¿Cuándo se entiende que existe un beneficio económico razonablemente esperado?**

Se entiende que existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos.

Ahora bien, para que tanto la autoridad como el contribuyente puedan cuantificar dicho beneficio, se debe de considerar la información con la que se cuente con anterioridad a la operación que se analice, incluyendo las proyecciones económicas de la operación, en la medida en que dicha información esté soportada y sea razonable. Es importante mencionar que para efectos de cuantificar el beneficio económico, no se deberá considerar el beneficio fiscal.

Derivado de lo anterior, será importante que los contribuyentes tengan el soporte documental de todas sus operaciones para demostrar el beneficio económico razonablemente esperado.

### **¿En qué supuestos puede aplicarse la regla general antiabuso?**

Surgieron diversas críticas a la propuesta original debido a que la evaluación respecto a si una transacción representaría o no un beneficio económico menor al beneficio fiscal, habría de ser realizada por el auditor de la transacción, quien no necesariamente contaría con los conocimientos técnicos necesarios para hacerla.

Por ende, el Congreso estableció que será un órgano colegiado integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria (SAT), el que deberá emitir una opinión favorable para la aplicación de la regla. Dicha opinión debe ser emitida dentro de un plazo máximo de 2 meses, contados a partir del momento en que las autoridades fiscales que realizan la auditoría, lo sometan a su consideración (antes de la emisión de la última acta parcial o del oficio de observaciones). En caso de no haber respuesta, se considerará que la opinión se contestó en sentido negativo.

Es importante mencionar que el plazo de dos meses antes citado, suspenderá el plazo para el desarrollo de una auditoría hasta en tanto el órgano colegiado emita la opinión solicitada, suspensión que no podrá exceder de 2 meses. Consideramos que esto es cuestionable desde una perspectiva constitucional, ya que se pudiera argumentar que existe una violación injustificada en el domicilio y papeles de los contribuyentes.

### **¿A partir de cuándo serán aplicables estas disposiciones?**

Si bien en términos de las disposiciones transitorias, estas normas estarán vigentes a partir del primero de enero de 2020, no debe pasarse por alto que en los últimos meses, tanto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación como el Tribunal Federal de Justicia Administrativa han emitido diversos criterios<sup>2</sup> reconociendo que derivado de las facultades generales de verificación con que

---

<sup>2</sup> Jurisprudencia 2a./J. 78/2019 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Tomo III, junio de 2019, página 2186.

cuentan las autoridades fiscales, las mismas ya estaban facultadas para verificar la sustancia de las transacciones y, en caso de considerar que no tenían sustancia, negarle los efectos fiscales que los contribuyentes les hubieran dado.

Por esto, las autoridades fiscales podrían revisar transacciones que se hayan realizado antes de la entrada en vigor de la regla general antiabuso, aplicando las reglas y criterios ya existentes.

## **2. Revelación de esquemas reportables**

Como parte de las recomendaciones emitidas en el Reporte Final de la Acción 12 del proyecto BEPS, el Congreso consideró incluir un régimen de revelación de esquemas reportables, con el fin de que las autoridades fiscales puedan obtener información respecto de temas que han identificado como áreas de riesgo, que les permita llevar a cabo un proceso de revisión para identificar las posibles consecuencias de política fiscal y de recaudación que estos esquemas conlleven.

### **¿En qué consiste la obligación de revelar esquemas reportables?**

Se obliga a los asesores fiscales a revelar los denominados “esquemas reportables generalizados” y “personalizados” al SAT, a través de una declaración informativa que se presentará por medio de mecanismos que aún deben de establecerse por la propia autoridad.

En ese sentido, se consideran esquemas reportables generalizados, los que buscan comercializarse de manera masiva a todo tipo de contribuyentes, mientras que se son esquemas reportables personalizados aquellos que se diseñan, comercializan, organizan, implementan o administran para adaptarse a las circunstancias de un contribuyente en particular. Esta distinción es relevante ya que dependiendo del tipo de esquema, se deberá hacer la revelación en distintos momentos<sup>3</sup>.

### **¿Qué se considera como un esquema reportable?**

En contraste a la propuesta original, los supuestos de esquemas reportables se redujeron de manera considerable, siendo que con estos supuestos se llegaba al absurdo de que prácticamente cualquier operación tendría que ser revelada aunque no involucrara realmente una área de riesgo. En este sentido, se considerará esquema reportable cualquier esquema que genere, o pueda generar directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal<sup>4</sup> en México y, entre otros, tenga alguna de las siguientes características:

- (a) Permita transmitir pérdidas fiscales a personas distintas de las que las generaron,
- (b) Evite que autoridades extranjeras intercambien información fiscal o financiera con las autoridades fiscales mexicanas,
- (c) Evite la aplicación de las reglas para el reconocimiento de ingresos obtenidos por mexicanos en el extranjero a través de entidades y figuras jurídicas extranjeras,

---

<sup>3</sup> Los esquemas reportables generalizados deben de ser informados dentro de los 30 días siguientes al día en que se realiza contacto para su comercialización (cuando se tomen medidas para que terceros conozcan el esquema). Los esquemas reportables personalizados se deberán revelar 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 acto jurídico que forme parte del esquema, lo que suceda primero.

<sup>4</sup> Se considera beneficio fiscal el valor monetario derivado de cualquiera de los supuestos señalados para efectos de la GAAR (referirse al pie de página número 1).

# RITCH

## M U E L L E R

---

- (d) Involucre a un residente en el extranjero que aplique un tratado para evitar la doble tributación, respecto a ingresos que no estén gravados en su país de residencia (como pudieran ser los ingresos sujetos a *participation exemption*),
- (e) Evite la aplicación de la tasa adicional del 10% a pagos de dividendos a personas físicas residentes en México o a personas residentes en el extranjero,
- (f) Créditos respaldados,
- (g) Operaciones entre partes relacionadas en las cuales, entre otras, (i) se transmitan activos difíciles de valorar, (ii) se lleven a cabo reestructuraciones empresariales en las que no haya contraprestación o cuando como resultado de las mismas, reduzcan su utilidad operativa en más del 20%, y (iii) se transmita el uso o goce temporal de bienes sin contraprestación y, a cambio, se presten servicios o funciones que no estén remuneradas,
- (h) Se evite constituir un establecimiento permanente en México, o
- (i) Se evite identificar al beneficiario efectivo de ingresos o activos (incluyendo el uso de entidades o figuras jurídicas extranjeras cuyos beneficiarios no estén designados al momento de su constitución o posteriormente).

Es importante mencionar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público emitirá, a través de acuerdos, los parámetros sobre los montos mínimos respecto de los cuales un esquema no será reportable.

### **¿Qué información reportan los contribuyentes?**

No debe pasar desapercibido que si bien se redujo el catálogo de transacciones que deben ser reportadas por los asesores fiscales, el Congreso aprobó incluir en el artículo 31-A del Código Fiscal de la Federación, un catálogo de operaciones que tendrán que ser declaradas directamente por los contribuyentes, incluyendo:

- (a) Operaciones financieras derivadas;
- (b) Operaciones con partes relacionadas;
- (c) Participación en el capital de sociedades y a cambios en la residencia fiscal;
- (d) Las relativas a reorganizaciones y reestructuras corporativas;
- (e) Las relativas a enajenaciones y aportaciones de bienes y activos financieros; operaciones con países con sistema de tributación territorial; operaciones de financiamiento y sus intereses; pérdidas fiscales; reembolsos de capital y pago de dividendos.

### **¿Quiénes se consideran asesores fiscales?**

Se entenderá como asesor fiscal a cualquier persona física o moral que, en el curso ordinario de su actividad, realice actividades de asesoría fiscal y sea responsable o esté involucrada en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable, o quien pone a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero.

En este sentido, el dictamen elaborado por la Comisión de Hacienda y Crédito Público señala que debe atenderse al hecho de que el asesor fiscal conozca la totalidad de los efectos fiscales de la operación que se pretenda implementar, a efecto de obligarlo a reportarla. De lo contrario, resultaría excesivo obligar a un asesor fiscal a revelar un esquema del cual en la realidad no conoce la totalidad de sus efectos.

# RITCH

## M U E L L E R

De esta forma, aquellas personas que tengan intervención en solo un paso del esquema reportable, no serán considerados como asesores fiscales bajo la premisa que desconocerían los efectos totales del mismo.

Cuando el asesor sea una persona física y preste servicios de asesoría a través de una persona moral, no estará obligado a revelar los esquemas siempre que dicha persona moral lo revele por ser considerada el asesor.

Como se puede observar, la definición de asesor fiscal es lo suficientemente amplia para abarcar distintos tipos de consultores, banqueros de inversión, entre otros.

### **¿Qué obligaciones relevantes tendrán los asesores fiscales?**

Además de revelar los esquemas en los términos descritos, los asesores fiscales deberán presentar una declaración informativa en febrero de cada año, incluyendo una lista con los nombres y el RFC de los contribuyentes a los que asesoren respecto de esquemas reportables<sup>5</sup>.

De igual forma, cuando los asesores fiscales revelen un esquema, recibirán un número de identificación emitido por el SAT, mismo que deberán entregar a cada uno de los contribuyentes que tengan la intención de implementar dicho esquema, el cual el contribuyente deberá incluir en la declaración anual del ejercicio en el que se llevó a cabo el primer hecho o acto jurídico para su implementación, así como en la declaración de todos los ejercicios subsecuentes en los que el esquema siga surtiendo efectos.

Asimismo, se establece que si existen varios asesores fiscales involucrados en una operación, bastará con que uno de ellos revele el esquema. No obstante, si el asesor que informó el esquema no proporciona cierta información a los demás asesores o éstos no están de acuerdo con la información presentada, no serán relevados de la obligación.

Finalmente, en los casos en los que un esquema no sea reportable o que el asesor considere que existe impedimento legal para revelarlo, se debe expedir una constancia al contribuyente en la que justifique las razones por las cuales arribó a tal conclusión<sup>6</sup>.

### **¿Pueden estar obligados a revelar esquemas los propios contribuyentes?**

Los contribuyentes estarán obligados a revelar esquemas reportables cuando:

- (a) el asesor fiscal no proporcione número de identificación del esquema reportable o no le otorgue constancia de que el esquema no es reportable;
- (b) el esquema haya sido diseñado, organizado, implementado y administrado por el contribuyente<sup>7</sup>;
- (c) el esquema haya sido diseñado, comercializado, organizado, implementado o administrado por una persona que no se considere asesor fiscal;
- (d) el asesor sea residente en el extranjero;
- (e) exista un acuerdo entre el asesor fiscal y el contribuyente para que sea este último el obligado a revelar el esquema.

---

<sup>5</sup> En caso de que el contribuyente sea residente en el extranjero, se deberá incluir adicionalmente su país de residencia y número de identificación fiscal.

<sup>6</sup> La constancia se entregará dentro de los 5 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.

<sup>7</sup> A las personas físicas que sean asesores fiscales y a su vez accionistas o empleados del contribuyente, se les excluirá de la obligación de revelar en la medida en que se indique su nombre y RFC en la revelación del esquema que realice el contribuyente.

## **¿Pueden existir sanciones por el incumplimiento de estas obligaciones?**

Dentro de los supuestos más relevantes se encuentra el caso de no revelar un esquema reportable, o revelarlo de forma incompleta, con errores, o extemporáneamente (salvo que se haga de forma espontánea). En este supuesto, el asesor fiscal podrá ser acreedor a una sanción que pudiera llegar a los \$20,000,000, mientras que el contribuyente se podría hacer acreedor a una multa equivalente a una cantidad de entre el 50% y el 75% del monto del beneficio fiscal del esquema, además de que no se aplicará el beneficio fiscal previsto en dicho esquema. Consideramos que esta última medida es cuestionable desde una perspectiva constitucional.

Es importante mencionar que la revelación de un esquema reportable será tratada como información confidencial y en ningún caso podrá utilizarse como antecedente de la investigación en la comisión de delitos fiscales, salvo tratándose de delitos por adquirir o enajenar comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, lo que consideramos también pudiera revertir en temas de inconstitucionalidad.

Es importante mencionar que la propuesta original del Ejecutivo preveía que en caso de que el asesor fiscal o el contribuyente no cumplieran con la obligación de esquemas reportables, el plazo de las facultades de comprobación de las Autoridades Fiscales quedaría suspendido. En la reforma fiscal publicada este supuesto fue eliminado lo cual consideramos muy favorable para los contribuyentes.

## **¿A partir de cuándo se deberán revelar los esquemas?**

Los plazos previstos para cumplir con las obligaciones relativas a la revelación de esquemas reportables empezarán a computarse a partir del 1 de enero de 2021. No obstante, los esquemas que deben ser revelados son los que fueron diseñados, comercializados, organizados, implementados o administrados a partir del año 2020, o con anterioridad a dicho año cuando alguno de sus efectos fiscales se refleje a partir del 2020. En este último caso, serán los contribuyentes los que estarán obligados a reportarlo.

### **3. Responsabilidad Solidaria**

La reforma en materia de responsabilidad solidaria de liquidadores y síndicos; directores generales, gerentes generales y administradores únicos, así como de socios y accionistas implica un cambio relevante que podría generar una contingencia importante para las personas que desempeñen tales cargos.

## **¿Qué límites tendrá la responsabilidad solidaria para socios y accionistas?**

Se rechazó la propuesta del Ejecutivo de eliminar las causales que excepcionalmente darían lugar a la responsabilidad solidaria de socios y accionistas y en su lugar, añadieron nuevas causales.

Dentro de dichas nuevas causales, el Congreso incluyó las siguientes:

- (i) la omisión en el entero de las contribuciones que haya retenido o recaudado la sociedad;
- (ii) que la sociedad se encuentre en el listado definitivo por presunción de haber emitido comprobantes que amparan operaciones inexistentes;
- (iii) que no se acredite la efectiva adquisición de bienes o recepción de servicios si la sociedad recibió comprobantes fiscales emitidos por contribuyentes señalados en el inciso anterior, por un monto superior a \$7,804,230 pesos; y
- (iv) que la sociedad se encuentre en el listado definitivo por presunción de haber transmitido indebidamente pérdidas fiscales.

# RITCH

## M U E L L E R

---

Derivado de esto, en caso de actualizarse alguna de las causales señaladas, los socios y accionistas de una empresa serían responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por la sociedad cuando tenían tal calidad, sin que la misma exceda de la participación de cada socio o accionista en la persona moral y únicamente en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad.

### **¿Qué cambios tuvo la responsabilidad solidaria para directores generales, gerentes generales y administradores únicos?**

El Congreso también rechazó la propuesta del Ejecutivo de eliminar las causales que excepcionalmente darían lugar a la responsabilidad solidaria de directores generales, gerentes generales y administradores únicos y en su lugar, se estableció que dichas personas únicamente serían responsables en caso de que la sociedad en la que se desempeñan incurra en alguno de los supuestos que para estos efectos son aplicables a socios y accionistas, en términos de lo señalado en el punto anterior.

De actualizarse alguna de dichas causales, quienes se desempeñen en dichos cargos serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por las personas morales que administran, durante su gestión, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen.

### **¿Qué límites tendrá la responsabilidad solidaria para liquidadores y síndicos?**

El Congreso aprobó sin cambios la iniciativa del Ejecutivo, por lo que se elimina la causal que liberaba a los liquidadores y síndicos de la responsabilidad solidaria si la sociedad presentaba los avisos correspondientes en términos del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.

Los liquidadores y síndicos serán responsables solidarios por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se hayan causado durante su gestión en todos los casos, por el simple hecho de tener desempeñarse en dichos cargos.

En caso de requerir información adicional favor de contactar a Oscar López Velarde ([olopezvelarde@ritch.com.mx](mailto:olopezvelarde@ritch.com.mx)) o a Santiago Llano Zapatero ([sllano@ritch.com.mx](mailto:sllano@ritch.com.mx)), socios del área fiscal de Ritch Mueller.

Torre Virreyes, Av. Pedregal No. 24 piso 10  
Molino del Rey, 11040 Ciudad de México  
t. 55 9178 7000  
[contacto@ritch.com.mx](mailto:contacto@ritch.com.mx) / [www.ritch.com.mx](http://www.ritch.com.mx)