

1. REVELACIÓN DE ESQUEMAS REPORTABLES

A. Establecimiento del régimen de revelación de esquemas reportables.

(Iniciativa 2020, Artículos 82-A al 82-D, y 197 al 202 del CFF.)

a) Inseguridad jurídica en lo que comprende el concepto de “asesor fiscal”.

El concepto de “asesor fiscal” que se propone en el artículo 197 del CFF, resulta general y excesivo, al no establecer parámetros mínimos que brinden una seguridad jurídica necesaria en términos de los artículos 5 y 16, de la CPEUM; ya que por tratarse del sujeto principal obligado y que además, es normado en su actividad diaria y severamente sancionado, éste debe quedar perfectamente delimitado en la Ley, para que sea plenamente identificado para su aplicación, y segmentado de aquellos sujetos que sin tener conocimiento pleno o injerencia en el esquema reportable, por su actividad profesional o laboral ordinaria, el producto de su trabajo pueda formar parte directa o indirecta de su ejecución.

Lo anterior, debido que también se comprende como “asesor fiscal” a las personas que estén involucradas en la “implementación” o “administración” de los esquemas reportables, siendo que dichas actividades lícitas generales, NO siempre se realizan por quienes intervinieron en su diseño, comercialización u organización, ni tienen conocimiento de toda la operación que se realiza a su alrededor, ni los efectos fiscales que se derivarán y menos aún de las bases legales que lo sustentan.

Para claridad de lo anterior, tenemos que los esquemas que se estarían considerando como reportables conforme al artículo 198 del CFF, no se ejecutan de forma aislada ni sólo por quienes intervinieron en su diseño, comercialización u organización, ya que en su realización se pueden comprender la elaboración de contratos, convenios, actas, protocolizaciones, escrituras, valuaciones, realización de registros contables, pagos o

facturas, entrega de bienes, etc. que son actividades ordinarias que cualquier persona puede desempeñar dentro del ejercicio de su libertad de trabajo, sin tener conocimiento de que su actividad está inmersa o forma parte de lo que sería o podría considerarse como un esquema reportable; por lo que se hace necesaria la eliminación del supuesto que considera como “asesor fiscal” a cualquier persona involucrada en la “implementación” o “administración” de forma general e ilimitada.

b) Falta de parámetros para la imposición de sanciones.

En los artículos 82-A al 82-D del CFF, se establecen las conductas que son calificadas como infractoras, y las sanciones que a cada una le corresponden, cuyo monto sería una cantidad que se ubique dentro de los montos mínimos y máximos que se indican; sin embargo la forma en que estas tendría que ser determinadas o impuestas por parte de las autoridades, NO se encuentra establecido en el texto propuesto, conforme a lo que debiera ser según la misma exposición de motivos.

Respecto de las sanciones que correspondan al cumplimiento de lo que se dispone en el propuesto régimen de revelación de esquemas reportables, en la iniciativa se indica que *“se reconoce que las conductas que ameritan sanciones no son de igual gravedad, y que los contribuyentes se encuentran en circunstancias distintas, situación que también se presenta entre el sector de los asesores fiscales, por lo que se dota a la autoridad fiscal de un margen de actuación suficiente, para que en el establecimiento de la sanción correspondiente pueda reflejar las circunstancias apreciadas, **como son la gravedad de la conducta que amerita sanción, el monto de las operaciones, la cuantificación de los beneficios fiscales, el nivel de ingresos de ambos sujetos obligados, entre otros**”*; sin embargo, dichos parámetros NO están siendo establecidos dentro de las modificaciones propuestas, como parte de la fundamentación y motivación que se estaría empleado para la imposición de sanciones por parte de las autoridades fiscales, lo que tendría por consecuencia, que ello tuviera que hacerse conforme a lo establecido en el artículo 75 del

CFF, que NO corresponde a lo considerado en la iniciativa ni a las nuevas obligaciones que se buscan establecer.

c) Necesidad de competencia técnica comprobada e imparcialidad en el Comité.

Conforme al artículo 201 del CFF propuesto, los esquemas reportables serán analizados por parte de un Comité que emitirá una resolución sobre su legalidad, cuya forma de operar y el “nivel jerárquico” de las personas que lo estarían integrando en partes iguales por miembros de la SHCP y del SAT, cuestiones que serían establecidas por parte de este último órgano desconcentrado a través de reglas de carácter general.

Es completamente arbitrario el que sea la propia autoridad recaudadora la que establezca cómo se va a reglamentar dicho Comité y que la designación de sus miembros, sea únicamente conforme al “nivel jerárquico” de los funcionarios de la SHCP y del SAT, y no conforme a su experiencia y capacidad técnica comprobada, ya que al tratarse la materia fiscal de una en la que igualmente convergen especialidades en lo contable y en lo legal, no por el hecho de que una persona cuente con un nombramiento específico, ya sería apto para pronunciarse respecto de los asuntos de una alta complejidad técnica (contable, legal e incluso financiera), decidiendo sobre la legalidad o no de sus efectos fiscales; siendo que en contraposición, para que una persona pueda dictaminar sobre el cumplimiento de obligaciones fiscales, sí se requiere que cuente con experiencia y capacidad técnica comprobada.

Asimismo, resulta arbitrario el que los esquemas reportables que de facto están siendo considerados como “áreas de riesgo” en la iniciativa, sean revisados y calificados en su legalidad únicamente por parte de SHCP y del SAT; pues al ser las entidades que los identificaron como parte del Ejecutivo Federal, es que al ya haberlos considerado como “áreas de riesgo”, existe una preconcepción sobre su ilegalidad, afectando la neutralidad e

independencia técnica que debiera asistir en el análisis y pronunciamiento que les están siendo encomendados en la iniciativa, siendo que dicha actividad tendría que ser encomendada a entidades que aun teniendo el carácter de públicas, no tuvieran un conflicto de interés manifiesto con los efectos de sus resoluciones, que cuenten con la capacidad y credibilidad que se requieren, como pudiera lograrse con la intervención de la PRODECON dentro del Comité.

d) Vulneración al principio de consunción por la omisión o deficiencia al revelar esquemas reportables por parte del contribuyente.

Conforme a la fracción I del artículo 82-D del CFF, se sanciona al contribuyente que estando obligado a ello, no revele un esquema reportable, o bien habiéndolo hecho lo hubiera reportado de forma incompleta o con errores, afectando sustancialmente su análisis; con la no aplicación del beneficio fiscal previsto en dicho esquema y, además, se le aplicará una sanción económica equivalente a una cantidad entre el 50% y el 75% del monto del beneficio que se obtuvo o se esperó obtener.

Con lo cual, tenemos que una sola falta, ya sea la omisión o el cumplimiento defectuoso de una obligación, traería consigo dos sanciones expresas, aun cuando sólo la económica sea reconocida como tal, ya que el contribuyente también estaría siendo afectado con dejar sin efectos los beneficios fiscales que le derivaron del esquema reportable, lo que en sí sólo corresponde a una sanción, al afectar su esfera jurídica y sufrir un menoscabo en la determinación de su situación fiscal; circunstancia que vulnera el principio de consunción establecido en el artículo 23 de la CPEUM (*nom bis in idem*), que comprende tanto el supuesto de que una persona no pueda ser condenada dos veces por el mismo hecho, como el que sea sancionada dos veces por un mismo hecho, como indebidamente se pretende establecer en el nuevo régimen, cuando en dicho caso, lo que tendría que corresponder, es una absorción de penas o de sanciones administrativas, procediendo

sólo la imposición de la sanción que corresponda al ilícito o infracción más grave (*poena maior absorvet minorem*).

e) Incongruencia en las sanciones previstas para los asesores fiscales.

Entre las sanciones para los asesores fiscales, encontramos que la prevista en las fracción I del artículo 82-B del CFF, correspondiente a la omisión, la deficiencia y la extemporaneidad de la revelación de esquemas reportables, es de \$50,000.00 a \$20'000,000.00, no obstante de que se trate de una esquema que NO haya sido analizado por parte del Comité, ni declarada como ilegal por parte de algún Tribunal en sentencia definitiva; y en la fracción II del mismo numeral, se establece que para la aplicación de un esquema reportable que ya se hubiera considerado como ilegal en virtud de una Jurisprudencia aplicable a nivel nacional, sólo será sancionado con \$100,000.00 a \$1'000,000.00.

De lo anterior, se tiene que el umbral para sancionar a un asesor fiscal en un esquema reportable que no ha sido revisado por las autoridades ni Juzgado por un Tribunal, es mucho más amplio y gravoso, respecto de uno que ya haya sido declarado ilegal judicialmente; lo que resulta completamente incongruente y desproporcional, puesto que no es posible que algo ya declarado como ilegal por un Tribunal, tenga una sanción menor, a algo que aún no ha sido considerado por la autoridad administrativa ni juzgado por un Tribunal, con lo cual, tenemos que lo que se está sancionando NO es la conducta antijurídica, sino la deficiencia que la autoridad tiene en capacidad material, técnica y humana en verificar el cumplimiento a las disposiciones fiscales, no obstante la amplia gama de facultades con que cuenta.

f) Necesidad del reconocimiento expreso de los impedimentos legales por seguridad jurídica y de los que sean de carácter material, para no poder revelar

esquemas reportables por parte de los asesores fiscales, pues de lo contrario, se deja su determinación a la completa discrecionalidad de las autoridades fiscales.

En el artículo 197 del CFF, además de establecer la obligación de revelar esquemas reportables por parte de los asesores, se reconoce que éstos pueden estar impedidos a ello legalmente, señalando que en dicho caso deben emitir una constancia en la que se justifique y motive las razones por las que consideran que existe un impedimento para revelar, sin embargo, por seguridad jurídica para los contribuyentes y asesores fiscales, dentro del debido cumplimiento de sus obligaciones, es necesario el que no sólo se reconozca el que pueden existir impedimentos legales, sino que además, éstos se señalen de forma expresa dentro de mismo CFF y que además, pueden existir impedimentos materiales, como ocurre en la práctica profesional.

En este sentido, es necesario que dentro de los impedimentos legales para la revelación de esquemas reportables por parte de los asesores fiscales, se reconozca expresamente que ello puede derivar de la existencia de un acuerdo de confidencialidad a través del cual, el contribuyente le haya obligado legalmente a reservarse la información de que está teniendo conocimiento que no sólo es fiscal, sino de carácter comercial, así como también puede ser consecuencia del deber de mantener el secreto profesional que obligan las disposiciones legales de las diversas entidades federativas, y que además está reconocido en el sistema judicial, como se aprecia en la siguiente Tesis:

“Época: Novena Época

Registro: 168790

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXVIII, Septiembre de 2008

Materia(s): Civil

Tesis: I.3o.C.698 C

Página: 1411

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

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 73/2008. 6 de mayo de 2008. Mayoría de votos. Disidente: Neófito López Ramos. Ponente: Víctor Francisco Mota Cienfuegos. Secretario: Erick Fernando Cano Figueroa.”

No es obstáculo para considerar que no se viola el secreto profesional, el hecho de que en el artículo 197, séptimo párrafo, del CFF, se reconozca la existencia de impedimentos legales para reportar un esquema; toda vez que en el octavo párrafo del mismo precepto legal se dispone la obligación de los asesores de presentar ante el SAT una declaración informativa que contenga una lista con el nombre, denominación o razón social de los contribuyentes y su RFC, a los que les brindó una asesoría fiscal respecto de esquemas reportables, lo que de suyo implica en sí mismo violar el secreto profesional, pues se estaría haciendo del conocimiento de un tercero que determinado contribuyente es sabedor, implementó o está por implementar un esquema reportable.

Asimismo, debido a la gran cantidad de información y detalle que se requiere en la revelación de esquemas conforme al artículo 200 del CFF, por seguridad jurídica es necesario que también se reconozca la existencia de imposibilidades materiales para dar cumplimiento a dicha obligación, como ocurre en el caso de que el asesor fiscal NO tenga conocimiento de todos los antecedentes o actos posteriores que se realizarán y de los que se derivan los beneficios fiscales que obtendría el contribuyente, por ello, el acceso limitado o restringido de información que le proporciona el contribuyente, el que para la prestación de sus servicios se trata de una consulta que no atiende una situación real y concreta, o que al menos así le hubiera sido informado etc. entro otros ejemplos que

regularmente ocurren en ejercicio profesional, principalmente de contadores y abogados, para efectos de esta problemática.

g) Resulta excesivo e incongruente el establecimiento de que la resolución del Comité, tenga efectos “ejecutorios” inmediatos, sin esperar a que ésta quede firme o a que un Tribunal se pronuncie sobre el asunto.

Conforme al artículo 201 del CFF que se propone, si el Comité considera que el esquema revelado es contrario a derecho, se establece que tanto el asesor fiscal como el contribuyente, debe detener cualquier actividad relacionada con dicho esquema, dando oportunidad a que se realicen las correcciones de su situación fiscal dentro de un plazo, y en caso de no hacerlo, podrían ejercer sus facultades de comprobación las autoridades fiscales.

Resulta excesivo el que la opinión del Comité tenga el carácter de “ejecutivo” sin esperar a que dicha resolución quede firme, puesto que eso no es lo que se busca conforme a la iniciativa, sino el que la autoridad tenga conocimiento de qué esquemas reportables que tiene identificados como “áreas de riesgo”, están siendo aplicados en tiempo real por parte de los contribuyentes, lo que se logra a través de su revelación y análisis del Comité y en congruencia con ello, es que se tendría que esperar a que dicha resolución quede firme, ante la existencia de una discrepancia de criterio con los gobernados, siendo que con ello no se causa la afectación que se pretende remediar o resguardar, pues el contribuyente, el esquema y el beneficio fiscal, ya los tendría plenamente identificados desde la revelación y la declaraciones que se le deben presentar tanto por asesores fiscales como por los contribuyentes.

h) Sobre regulación injustificada de la actividad profesional de asesor fiscal, al tener que emitir constancias respecto de todos sus servicios, no obstante que éstos no correspondan a esquemas reportables que se identifican como “áreas

de riesgo”, ni al objetivo que sigue el régimen de revelación que se pretende implementar.

Conforme al artículo 199 del CFF, se considera “esquema” a cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada de forma expresa o tácita con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos; concepto dentro del cual, quedan englobadas prácticamente todas las actividades que lleva a cabo un “asesor fiscal”.

Dentro de las nuevas obligaciones que se pretenden establecer a cargo de los asesores fiscales, se comprende no sólo la principal de revelar los esquemas reportables de riesgo que están siendo considerados dentro de la iniciativa, y sus derivadas como la entrega de constancias, presentación de declaraciones y realización de informes; sino en el artículo 197 del CFF, también se establece que si un “esquema” genera beneficios fiscales en México, y aun cuando no corresponda a uno reportable (de riesgo), está obligado a expedir una constancia en la que justifique y motive las razones por las cuales lo considere no reportable.

Con lo anterior, se llega al absurdo de que cualquier servicio que estaría prestando un asesor fiscal, no obstante de que éste no se relacione con aquellos esquemas que se busca identificar o conocer por parte de las autoridades fiscales a través del nuevo régimen, también deba entregar constancias de que no es reportable el asunto que fue puesto a su consideración, siendo que una reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución (beneficio fiscal conforme al 5-A del CFF), queda implícita dentro de la mecánica del cumplimiento de cualquier contribución en nuestro país, como lo pueden ser las deducciones, acreditamientos, obtenciones de ganancias, estímulos, etc.

Por lo que cualquier actividad que realice un asesor fiscal, éste estaría obligado a diversas actividades no profesionales ni ante las autoridades fiscales, ya sea porque sí debe revelar,

porque se encuentra impedido para revelar o porque simplemente no es un esquema reportable, pero que tiene efectos de beneficio fiscal, los cuales son parte de cada contribución; lo que materialmente corresponde a una sobre regulación en acoso a la libertad de trabajo en este gremio, vulnerando el artículo 5, de la CPEUM, y que no atiende a la iniciativa para el establecimiento del nuevo régimen que se pretende, que busca identificar únicamente a los esquemas que se consideran de riesgos y no el resto de las actividades.

i) Violación al derecho fundamental de seguridad jurídica al existir imprecisión respecto a la obligación de reportar cualquier mecanismo que evite la aplicación de lo dispuesto en los párrafos primero a cuarto del artículo 199.

En el artículo 197 se establece la obligación de los asesores fiscales de revelar los esquemas reportables generalizados y personalizados a que se refiere el Capítulo Único del Título VI; en el ordinal 198 se disponen los supuestos en que los contribuyentes deberán revelar los esquemas reportables y, en el diverso numeral 199, se establecen los esquemas que deben reportarse al SAT, así como la definición de lo que debe entenderse por esquemas reportables generalizados y por esquemas reportables personalizados; sin embargo, en el último párrafo del último ordinal en comento y en el último párrafo del artículo 200, se establece que también deberá reportarse: *“cualquier mecanismo que evite la aplicación de los párrafos anteriores de este artículo, en los mismos términos señalados en este Capítulo”*, sin precisar quién es el sujeto obligado a reportar ese mecanismo, es decir, si el asesor fiscal o el contribuyente.

Adicionalmente, resulta ambigua la expresión *“mecanismo que evite la aplicación”* y deja en estado de indefensión tanto a los asesores fiscales, como a los contribuyentes, ya que por ejemplo, en la fracción XXV, se dispone que será un esquema reportable el que involucre operaciones cuyos registros contables y fiscales presenten diferencias mayores al 20%, por lo que la autoridad fiscal podría interpretar que si se está ante un esquema

que conlleve un registro menor a tal porcentaje, también debería reportarse, lo cual sería absurdo y excesivo, pues interpretar la norma en esos términos implicaría que los asesores fiscales o los contribuyentes están obligados a reportar todos los supuestos establecidos en las fracciones del arábigo 199, así como todos aquellos que no lo están (como mecanismo).

j) Violación a los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica, al no establecerse en ley las hipótesis por las cuales se considera que es ilegal o contrario a derecho un esquema reportable.

En el artículo 120, penúltimo párrafo, se establece que los esquemas reportables podrán declararse ilegales mediante resolución; en tanto que en el ordinal 201, se dispone que la información recibida será: a) analizada por un Comité y b) en el plazo de 8 meses contados a partir de la revelación del esquema reportable, el Comité emitirá opinión sobre la legalidad del esquema reportable, la cual tendrá efectos vinculantes para los asesores fiscales y los contribuyentes; sin embargo, en ninguna parte del Capítulo VI se establecen las causales de ilegalidad de un esquema reportable o cuando se considera que es contrario a derecho, dejando en completo estado de indefensión e inseguridad jurídica los asesores fiscales y a los contribuyentes, al quedar al arbitrio del Comité determinar cuándo un esquema reportables es ilegal o contrario a derecho.

No es óbice para lo anterior, el hecho de que del artículo 5-A del CFF, se establezca que cuando los actos jurídicos carezcan de razón de negocios y que generen un beneficio fiscal, serán recharacterizados a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico perseguido o se considerarán inexistentes; toda vez que en primer lugar, en el Capítulo VI del CFF no se establece que lo que analizará el Comité es si el esquema reportable tiene o no razón de negocios, sino que lo pretende es analizar su legalidad y, en segundo término, los asesores fiscales y los contribuyentes quedan prácticamente en estado de indefensión, pues de los párrafos segundo y quinto del artículo 5-A, se

desprende que los actos jurídicos carecerán de razón de negocios cuando el beneficio económico sea menor al beneficio fiscal, así como que se considera beneficio económico cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución 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, entre otros, lo que podría llevar a afirmar que prácticamente todos los actos jurídicos que realizan los contribuyentes carecen de razón de negocios, ya que el beneficio económico por regla general es menor al beneficio fiscal, pues por ejemplo, si adquieren bienes y/o servicios por el importe de \$100.00 (más el 16% de IVA) y venden los bienes o prestan servicios por \$109.00 (más el 16% de IVA), se tendrá que la utilidad será de \$9.00, en tanto que el beneficio económico será deducir \$100.00 y acreditar \$16.00.

Como se puede observar con este ejemplo es evidente que los asesores fiscales y los contribuyentes fiscales quedan en completo estado de indefensión, ya que el parámetro de los actos jurídicos no es la obtención de una ganancia o utilidad, sino que ésta sea menor al beneficio fiscal, lo cual es prácticamente imposible.

k) Violación a los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica, debido proceso, defensa y audiencia de los asesores fiscales y contribuyentes al no establecerse las bases mínimas para comparecer al procedimiento que se desahogue ante el Comité.

Si bien es cierto que en el artículo 201, se dispone que los asesores fiscales y los contribuyentes podrán hacer valer las manifestaciones que a su derecho convenga en una de las sesiones del Comité; también lo es que ello viola sus derechos fundamentales de legalidad, seguridad jurídica, debido proceso, defensa y audiencia, toda vez que: a) no se establece la obligación del Comité de informar por escrito fundado, motivado y notificado personalmente, que está revisando el esquema reportable que en su momento fue

revelado, por lo existe el riesgo de que la autoridad fiscal (el Comité) esté ejerciendo sus facultades de revisión sin que lo haga del conocimiento del contribuyente; b) no se establece que previo a la sesión en que deba darse participación a los asesores fiscales y a los contribuyentes, el Comité debe notificarles un oficio en los que les informe que esté considerando de manera preliminar que el esquema reportable revelado es ilegal o contrario a derecho, así como los motivos y fundamentos que sustenten su postura, por lo que los asesores fiscales y el contribuyente no tendrían los elementos necesarios suficientes y con la anticipación debida para poder hacer valer lo que a su derecho convenga, incluso, al no existir una disposición legal que norme dicha situación, pudiera ser que el Comité acabe declarando -opinando- la ilegalidad del esquema reportable por motivos y fundamentos diversos a los que fueron materia de la sesión en que participaron los asesores fiscales y el contribuyente y c) pudiera ser que la sesión a la que asistan los asesores fiscales y el contribuyente sea insuficiente para realizar las manifestaciones y ofrecer las pruebas que a su derecho convenga, por lo que debe dárseles un plazo prudente para tal efecto.

l) Violación a los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica al no establecerse tramos de responsabilidad de los asesores fiscales una vez que el Comité considera contrario a derecho un esquema reportable revelado.

En el noveno párrafo del artículo 201, se dispone que la notificación de la opinión del Comité que considera contrario a derecho un esquema reportable revelado, obliga al asesor fiscal o contribuyente a detener cualquier actividad relacionada con dicho esquema; sin embargo, no delimita cuál es la actividad que debe detener el asesor fiscal o el contribuyente, es decir, su tramo de responsabilidad, lo cual resulta de suma relevancia, pues pudiera ser que la autoridad fiscal pretenda que los asesores fiscales detengan actividades que material o jurídicamente no están a su alcance hacerlo, ya que no debe soslayarse que un asesor fiscal es cualquier persona física o moral que sea responsable o esté involucrada en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de un esquema reportable.

m) Violación al derecho fundamental de irretroactividad y de seguridad jurídica.

La Séptima Disposición Transitoria, fracción II, establece que se deberán revelar los esquemas reportables diseñados, comercializados, organizados, implementados o administrados con anterioridad al 2020, cuando alguno de sus efectos se refleje en los ejercicios fiscales siguientes, lo cual viola el principio de irretroactividad de la ley, pues obliga a revelar esquemas del pasado.

No es óbice para lo anterior, el hecho de que la norma señale que dicha situación será aplicable cuando el esquema tenga algún efecto a partir del 2020, toda vez que en dicha situación la norma sólo podría exigir que se declaren esos efectos, más no los actos del pasado.

De hecho, a fin de darse seguridad jurídica a los asesores fiscales y a los contribuyentes, la norma debería delimitar o establecer con precisión cuáles son los efectos fiscales que deberían reportarse, pues existen situaciones que por el paso del tiempo, ya caducaron las facultades de la autoridad fiscal como adelante se precisará.

Asimismo, se deja en completo estado de indefensión e inseguridad jurídica a los asesores fiscales, pues no debe soslayarse que existe la posibilidad de que éstos (dependiendo de su participación en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de un esquema reportable), desconozcan no sólo los efectos fiscales de un esquema reportable, sino también si éste tiene efectos fiscales en el futuro (a partir del 2020), aunado a que bien podrían no contar con la información que se pretende revelen, por lo que se les estaría obligando a lo imposible con la consiguiente imposición de cuantiosas sanciones.

Adicionalmente, la norma fiscal no delimita el alcance temporal hacia el pasado de los esquemas reportables que se pretende se revelen, ni cuáles efectos fiscales no deben incluirse, pues a manera de ejemplo, si se aplicara la norma en los términos en que está redactada, podría llegarse al absurdo de que si un contribuyente cinco ejercicios fiscales previos al 2020, realizó actos jurídicos que le generaron CUFIN y que en el 2020 pretende utilizar para distribuir dividendos, tanto los asesores fiscales como el contribuyente tendrían que reportar el esquema respectivo y el Comité podría emitir una opinión en el sentido de que es ilegal con las consecuencias que señala el artículo 201, lo cual es insostenible, pues caducaron las facultades de la autoridad fiscal para revisar dicha situación y, en contrapartida, prescribió la obligación del contribuyente de corregir su situación fiscal, ya no se diga del asesor fiscal que ni obligación de reporte tenía, por lo que se reitera, la Séptima Disposición Transitoria, fracción II, viola el principio de irretroactividad de la norma.

n) Información contable y fiscal que se proporciona a las autoridades fiscales en relación con los medios electrónicos.

En relación a la Reforma Fiscal 2014 es importante tener presente que las autoridades fiscales cuentan con diversos elementos y herramientas para realizar su funciones de auditoría o recaudación, principalmente por ser estas dos áreas las que más actúan frente al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Actualmente, la información del contribuyente que tiene la autoridad tributaria es muy amplia para cumplir su objetivo de fiscalización y recaudación. Dentro de esta información que se genera de diversas obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, se cuenta con el Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) que permite conocer las transacciones al momento de realizarlas, la Declaración de Operaciones Relevantes, la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros de IVA (DIOT), la Declaración Informativa Múltiple (DIMM), la Declaración del Ejercicio del Impuesto sobre la Renta, la información proveniente del sistema financiero que se entrega al Servicio de Administración Tributaria (SAT) a más tardar el 15 de febrero de cada año, el intercambio de información en

septiembre de cada año con los EUA derivado del Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), así como su similar de los demás países que han suscrito el modelo estándar de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la información de depósitos en efectivo superiores a quince mil pesos durante el año, y sin duda la Contabilidad Electrónica que es parte de los ejes de información con que cuenta la autoridad fiscal para conocer el perfil de riesgo de un contribuyente. Derivado de lo anterior en este punto, se concluye que la autoridad fiscal, al día de hoy, cuenta con todas las herramientas y elementos tecnológicos sobre la información económica y fiscal del contribuyente, por lo que puede desplegar la posibilidad de iniciar una auditoría en cuanto se adviertan irregularidades por el contribuyente por el simple cruce de toda esta información. Por lo tanto, el introducir en la Reforma Fiscal 2020 el concepto de “esquemas reportables” por el asesor fiscal genera obligaciones fiscales excesivas y adicionales para conocer el perfil del contribuyente, cuando la autoridad fiscal ya cuenta con elementos suficientes para conocer estas operaciones o “esquemas” a través de toda la información que proporciona actualmente el contribuyente. En consecuencia tomando los argumentos antes vertidos **se concluye que la modificación propuesta de incluir un título VI de esquemas reportables por los asesores fiscales y contribuyentes se elimine.**