

COMPLIANCE TRIBUTARIO EN MÉXICO

Margarita PALOMINO GUERRERO*

SUMARIO: I. *Introducción*. II. *Marco referencial*. III. *Nuevos tipos penales en materia fiscal*. IV. *Apertura de mercados vs. problemas globales*. V. *Compliance tributario*. VI. *Conclusiones*. VII. *Bibliografía*.

I. INTRODUCCIÓN

Hoy, ante las medidas por COVID, resulta indispensable contar con protocolos que permitan acreditar en una auditoría, en materia laboral o tributaria, que las erogaciones que se realizaron son indispensables para cumplir con el Acuerdo por el que se establecen los Lineamientos Técnicos Específicos para la Reapertura de las Actividades Económicas,¹ publicado el 29 de mayo del 2020 en el Diario Oficial de la Federación.

Lo que implica que a partir del 1o. de junio de 2020, se deberán implementar medidas para frenar la transmisión del COVID-19 y, por ende, se deberá orientar, capacitar y organizar a los trabajadores en las medidas de prevención. Es importante recordar que no será necesario contar con autorización del IMSS en el cumplimiento de medidas sanitarias, pero sí será obligatorio mantener mecanismos de autoevaluación en línea, en la página www.nuevanormalidad.gob.mx. Por lo que serán los propios centros de trabajo quienes vigilarán el cumplimiento de protocolos, es decir, no se requiere de permisos previos, por lo que la autoevaluación se deberá acreditar para protección de los trabajadores, para efectos de deducibilidad en las erogaciones y en futuras auditorías del SAT, no olvidemos que aplicar deducciones o beneficios a los que no se tiene derecho se tipifica como delito equiparable a defraudación.

* Código ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-2877-1774>.

¹ Acuerdo por el que se establecen los Lineamientos Técnicos Específicos para la Reapertura de las Actividades Económicas, *Diario Oficial de la Federación*, 2020.

Por lo que independientemente de la pandemia, en un mundo globalizado, el desarrollo y comercio transfronterizo aumenta, pero lamentablemente también se incrementaron prácticas de elusión fiscal y planeación agresiva para aminorar la carga tributaria, por lo que la autoridad empezó a buscar formas de reglamentar y en Estados Unidos, respecto de la regulación transfronteriza, la encontramos en 1977 con la aprobación de la Foreign Corrupt Practices Act (FCPA) que establece la prohibición para que empresas y sus directivos se abstuvieran de otorgar sobornos, pagos o presentes para recibir a cambio favores o beneficios en contratos, sin importar si tienen establecimiento o no en el país, basta con que la operación tenga conexión con Estados Unidos.

Por lo que cualquier persona física o moral involucrada en estas prácticas podría ser sancionada, incluso con la privación de la libertad, independientemente de donde resida, es decir, se constituye en la primera medida extraterritorial, que se hace presente en su origen a la norma Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA), hoy ya incluso contemplada en nuestra legislación nacional, específicamente en el artículo 32 B bis del Código Fiscal de la Federación.

Así surge el espíritu de incorporar protocolos de actuación, no solo en materia penal o para prevenir operaciones con recursos de procedencia ilícita, sino incluso en materia fiscal, denominado *compliance* tributario.

Esto adquiere relevancia en virtud de las recomendaciones de la OCDE que se traducen en las 15 acciones BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), ya que la número 5 y número 12 se materializan, en México, con la reforma del 9 de diciembre de 2019, en donde se incorpora la obligación de presentar un informe sobre lo que se denomina operaciones reportables y la cláusula antielusión que en el contexto de la reforma penal fiscal del 8 de noviembre de 2019, aumentan el riesgo para que los contribuyentes, personas físicas y/o morales, incurran en responsabilidad administrativa y penal, ya que con el nuevo marco regulatorio, los delitos en contra de la Hacienda Pública se consideran, que atentan contra la seguridad nacional y, por ende, opera la prisión preventiva oficiosa.

Por lo que, si la autoridad dentro de sus facultades de revisión califica la conducta como incorrecta, implicara una liquidación e incluso un delito, de tal manera que el presente trabajo tiene como objetivo referir el origen del *compliance*, su evolución y cómo hoy se puede constituir ante contingencias fiscales, es decir, cuando la autoridad califica de manera distinta la operación, lo que le permitirá al gobernado, defender la legalidad y legitimidad de sus operaciones. Así, correcta implementación de un *compliance* o proto-

colo de actuación puede incluso permitir que la persona jurídica o física quede exonerada de responsabilidad y contar, en paralelo, con un esquema de alertas que permitan que la empresa desarrolle o fortalezca sus buenas prácticas.

II. MARCO REFERENCIAL

En Estados Unidos en 1970 fue aprobada la Ley Racketeer Influenced and Corrupt Organizations Act, Ley de Organizaciones Influyentes y Corruptas. En 1971 el presidente de los Estados Unidos, Richard Nixon, aumentó las medidas de control de narcotráfico, ya que las drogas ilegales fueron consideradas como el enemigo número uno de su país, acciones que más adelante incidieron en la ONU para frenar operaciones de lavado de dinero.

Para 1972 estalló un escándalo que dejó a la luz prácticas ilícitas e incluso sobornos. Cinco hombres fueron detenidos *infraganti* en el edificio *Watergate*, sede principal del Partido Demócrata, ya que pretendían instalar micrófonos, estrategia orquestada desde la Casa Blanca. Ya en vísperas de la campaña de reelección de Richard Nixon, se reveló que miembros de su campaña estaban involucrados en el espionaje telefónico, mismos que fueron imputados por conspiración, robo y violación de las leyes Federales.

Por lo que se integró una Comisión Investigadora y la mayoría de los colaboradores del Presidente renunciaron, los llamados “the President’s Men”; sin embargo, el presidente fue reelecto con más del 60% de aceptación. No obstante en 1973 se dio a conocer que se contaba con una serie de cintas de grabaciones dentro de la Casa Blanca, por lo que ante la presión generalizada se obligó a entregarlas, en 1974 con la certeza de que el Congreso y el Senado iniciarían en su contra un Juicio Político, el Presidente anunció su dimisión.²

La razón “tras una investigación parlamentaria se estableció que Nixon había realizado grabaciones secretas de las conversaciones con sus asesores en las que discutía actividades irregulares”.³ Los escándalos continuaron y el Comité de Relaciones Exteriores del Senado de Estados Unidos denunció que las empresas Lockheed Aircraft Corporation destinó 3 billones de yenes en fondos para vender aviones a Japón, logrando los contratos vía sobornos

² BBC, Corrupción: casos emblemáticos, disponible en: http://www.bbc.co.uk/spanish/specials/1555_corrupcion/index.shtml.

³ *Idem*.

por parte de Exxon, Gulf Oil y Mobil Oil, todo esto llevó a deteriorar la confianza a nivel internacional de los negocios que se celebraban.

Los cinco hombres implicados (James W. McCord, Bernard L. Barker, Frank A. Sturgis, Eugenio R. Martínez y Virgilio R. González) fueron acusados por intento de robo y conspiración.

Todo esto propició que en 1977 se emitiera la Ley Foreign Corrupt Practices Act (FCPA) con dos principios muy claros:

- Transparencia en las operaciones.
- Sancionar el soborno.

En 1997, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) emitió la Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales. “Este acuerdo internacional busca disuadir, prevenir y penalizar a las personas y a las empresas que prometan, den o encubran gratificaciones, misma que entró en vigor el 26 de julio de 1999”,⁴ y tiene como objetivo eliminar la competencia desleal generada por gratificaciones extraoficiales y sancionar a las empresas o personas físicas que otorguen pagos a cambio de resultar favorecidos en sus negocios. Además de exigir que estas erogaciones no se consideren deducibles de impuestos.

Por lo que se acordó que cada país tomaría las medidas necesarias para que se tipificará en su legislación nacional el ofrecer, prometer o efectuar un pago indebido o cualquier otra ventaja, a un servidor público o a un tercero, identificándose a tales conductas como “cohecho a un servidor público extranjero”,⁵ es decir, actos realizados por personas que detentan una posición legislativa, administrativa o judicial en un país extranjero. En el proceso de evaluación y avance de la implementación de la Convención Anti cohecho de la OCDE en el año de 2011 nos visitó un grupo de trabajo sobre cohecho en transacciones comerciales, por lo que se presentó un reporte, mismo que se aprobó y fue aprobado y objeto de reconocimiento por los mecanismos de alertas al sector privado del delito de cohecho internacional y las medidas contra el lavado de dinero.

Al respecto es importante referir que el artículo 222 bis del Código Penal Federal establece el delito de cohecho a servidores públicos extranjeros

⁴ Secretaría de la Función Pública, Convención para combatir el cohecho (OCDE), 2015, disponible en: <https://www.gob.mx/sfp/documentos/convencion-para-combatir-el-cohecho-ocde>.

⁵ *Cfr.* OCED, Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales, 1997.

con las mismas penas que se contemplan en el artículo 222 del ordenamiento en comento.

En materia de anticorrupción, la OCDE remitió a la Secretaría de la Función Pública, en el año de 2018, sus recomendaciones, refiriendo a los tres poderes que era necesario completar la implementación del Sistema Nacional Anticorrupción,⁶ por lo que el 18 de enero de 2019 el Senado de la República designó al fiscal general de la República, así como el protocolo anticohecho.

El SNA coordina a autoridades y actores sociales para prevenir, investigar y sancionar la corrupción, por lo que se crea un Comité Coordinador que preside un ciudadano. Este sistema cuenta con un código de ética, protocolos de actuación, mecanismos de autorregulación y como mecanismo de control: la Plataforma Digital Nacional, que contiene el Sistema de Evolución Patrimonial y de Declaración de Intereses; el Sistema Nacional de Fiscalización; el Directorio de Servidores Públicos que participan en contrataciones públicas; y las denuncias públicas por faltas administrativas y hechos de corrupción.⁷

Por lo que contar con un marco normativo era indispensable, ya que

derivado del problema de corrupción causado, si no hay sustento ni fundamento para acusar, entonces no solo habrá impunidad con los individuos, quienes, al haber sido incapaces de respetar el Estado de Derecho, no solo los hace enemigos de este, sino también habrá falta de credibilidad hacia las instituciones públicas.

Aunque sobre este tema Jhon Austin apunta que la norma es un hecho social basado en un poder, que pueden ser correctas o incorrectas, justas o injustas porque las leyes no siempre buscan el bien común, como lo sostenía Santo Tomás de Aquino en su obra *Tratado de las Leyes*.⁸

⁶ La reforma constitucional que creó el Sistema Nacional Anticorrupción del 27 de mayo de 2015, se promulgaron dos leyes generales, la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción, la Ley General de Responsabilidades Administrativas, la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y la Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas, entre otras. Por lo que la Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción sentó las bases para la organización, operación y coordinación del sistema. Véase. Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de combate a la corrupción, Diario Oficial de la Federación, 2015.

⁷ Embajada de México en República Dominicana, Sistema Nacional Anticorrupción, disponible en: <https://embamex.sre.gob.mx/republicadominicana/index.php/comunicados/297-sistema-nacional-anticorrupcion>.

⁸ Cfr. Lago Montero, José María, "Planificación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad", *ARS Iuris Salmaticensis*, vol. 3, diciembre 2015, p. 44, disponible en: <https://revistas.usal.es/index>.

Así, el Sistema Nacional Anticorrupción se constituye en la instancia de coordinación entre las autoridades de todos los niveles de gobierno competentes en la prevención, detención y sanción de responsabilidades administrativas y hechos de corrupción,⁹ así como en la fiscalización y control de recursos públicos.

Bajo este contexto, el primer párrafo del artículo 113 de la Carta Magna define al Sistema Nacional Anticorrupción como “la instancia de coordinación entre las autoridades de todos los órdenes de gobierno competentes en la prevención, detección y sanción de responsabilidades administrativas y hechos de corrupción, así como en la fiscalización y control de recursos públicos”.¹⁰

Sin embargo, la corrupción no solo se limita a la utilización de sobornos y regalos, también lo es desviar recursos y actos concertados con la delincuencia empresarial, lo que implica que la corrupción también se da en el sector privado. Al respecto Transparencia Internacional, en su índice de pagadores de sobornos Bribe Payers Index (BPI), ubica a México en el lugar 26 con una calificación de 7.0 en el año de 2012, es decir, un país con empresas altamente sobornables, a diferencia de Holanda, Suiza y Bélgica con calificación de 8.7. Para 2018 México ocupó el lugar 138 en la posición global. En 2019, México obtuvo una calificación de 29 puntos donde cero es mayor percepción y 100 menos percepción, por lo que México sigue siendo el peor evaluado entre los integrantes de la OCDE, es decir, ocupa el lugar 36 de 36 países miembros.¹¹

Ante este fenómeno global, se buscan alternativas para frenarlo, por lo que en España en 2010 se incorpora la responsabilidad penal de las personas jurídicas y en el año de 2015 se definen los elementos que configuran al tipo penal, ya que la repercusión también se refleja en los índices de recaudación fiscal y amplía la economía informal, lo que altera las reglas de operación del mercado, así las prácticas empresariales están ligadas a la corrupción, conductas tan perniciosas como la alteración de precios de materias primas o manipulación de precios.

Por lo que en México, el artículo 11 del Código Penal Federal establece que “cuando algún miembro o representante de una persona jurídica, o de

php/ais/article/view/14449.

⁹ López Aguilar, Heriberto Benito (coord.), *Sistema Nacional Anticorrupción*, México, Poder Judicial del Estado de México-Tirant lo Blanch, 2019, p. 34.

¹⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 113, primer párrafo, Cámara de Diputados, 2020.

¹¹ Transparency International, Bribe Payers Index (BPI), disponible en: <https://www.transparency.org/>.

una sociedad, corporación o empresa de cualquier clase con excepción de las instituciones del Estado, cometa un delito con los medios que para tal objeto las mismas entidades le proporcionen, de modo que resulte cometido a nombre o bajo el amparo de la representación social o en beneficio de ella, el juez podrá en los casos exclusivamente especificados por la ley, decretar en la sentencia la suspensión de la agrupación o su disolución, cuando lo estime necesario para la Seguridad Pública.

Al respecto, en el Código Penal para la CDMX se establece que

solo pueden ser penalmente responsables las personas físicas. Sin embargo, cuando un miembro o representante de una persona moral, con excepción de las instituciones públicas del Distrito Federal, cometa algún delito con los medios que para tal objeto la misma persona moral le proporcione, de modo que el delito resulte cometido a su nombre, bajo el amparo o en beneficio de aquella, el juzgador impondrá en la sentencia, previo el procedimiento correspondiente y con intervención del representante legal, las consecuencias jurídicas accesorias previstas... independientemente de la responsabilidad en que hubieren incurrido las personas físicas por los delitos cometidos.¹²

Por lo que el problema afecta al Estado y a sus gobernados porque las sumas que no paguen los sujetos obligados, lo tendrán que hacer los sujetos que por un principio ético no evadan o bien aquellos que no cuentan con esquemas de planeación fiscal que les han permitido integrar grandes fortunas, tanto en el mundo futbolístico, artístico y empresaria, a través de sofisticadas firmas de defraudación, a través de servicios sin facturación para evitar la repercusión del IVA, ingresos acumulables no reportados para efectos de ISR o bien presentar deducciones no muy claras, actos que requieren la participación de testaferros, entre otros, pero en la materia tributaria a diferencia de la materia penal, no se reconocen grados de participación en un ilícito fiscal, por lo que el que incumple directamente la obligación tributaria será efectivamente sancionado y en el caso de los colaboradores o cómplices será muy difícil de responsabilizarlos por una falta de regulación específica.¹³

Por lo que consideramos que la estrategia tiene que partir de principios éticos que rescaten el valor del cumplimiento, porque cualquier forma de persuasión del fraude a la ley tributaria, está centrada en la solidaridad, prin-

¹² Código Penal de la Ciudad de México, artículo 27, Asamblea Legislativa de la Ciudad de México, 2020.

¹³ Prósper Almagio, Ana B., *La responsabilidad tributaria por participación en ilícitos tributarios*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2020, pp. 15 y 16.

cipio en el que se sustenta el rechazo a la negativa de evasión y defraudación. Pero para poder apoyarse en la solidaridad es indispensable, atender y respetar la progresividad, capacidad contributiva, igualdad tributaria y justicia.¹⁴

III. NUEVOS TIPOS PENALES EN MATERIA FISCAL

El 8 de noviembre del 2020 se reformaron, adicionaron y derogaron diversas disposiciones de la Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada, la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, el Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal, ordenamientos que entraron en vigor el 1o. de enero de 2020.

La Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada en su artículo 2o. fue adicionado con las fracciones VIII, VIII bis y VIII Ter, por lo que cuando tres o más personas se organicen de hecho para realizar, en forma permanente o reiterada, conductas que por sí o unidas a otras, tienen como fin o resultado cometer alguno o algunos de los delitos de terrorismo, acopio y tráfico de armas, corrupción de menores y en particular los nuevos supuestos que son por contrabando y sus equiparables, defraudación fiscal y a quién expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes. Siempre que el monto de lo defraudado supere tres veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación. Llama la atención que se ubiquen estos delitos fiscales en el mismo nivel que, por ejemplo, el terrorismo.

Respecto de la Ley de Seguridad Nacional, para efectos de dicha ley se consideran amenazas a la Seguridad Nacional, los actos ilícitos en contra del Fisco Federal,¹⁵ que además se consideran delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa, previstos en el Código Fiscal de la Federación, es decir, el contrabando y su equiparable, la defraudación fiscal y la adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados¹⁶. Cabe señalar que de conformidad con el artículo 192 del Código Nacional de Procedimientos Penales, en los supuestos referidos la suspensión condicional del proceso será improcedente. Así mismo el Código Nacional de Procedimientos Penales, en su numeral 187 establece que los acuerdos reparatorios no procederán, cuando el imputado haya celebrado anterior-

¹⁴ Cfr. Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Conferencia: Novedades tributarias desde la perspectiva europea, Cesar García Novoa, 20 de mayo del 2020.

¹⁵ Cfr. Ley de Seguridad Nacional, artículo 5 fracción XIII, Cámara de Diputados, 2020.

¹⁶ Cfr. Código Nacional de Procedimientos Penales, artículo 167, Cámara de Diputados, 2020.

mente otros acuerdos por hecho que correspondan a los mismos delitos doloso. Tampoco serán procedentes los acuerdos reparatorios para las hipótesis aludidas en el artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales.

Respecto de los casos en que operan los criterios de oportunidad, el Código Nacional de Procedimientos Penales establece en su numeral 256 que no podrá aplicarse el criterio de oportunidad en el caso de delitos contra el libre desarrollo de la personalidad, de violencia familiar ni en los casos de delitos fiscales o aquellos que afecten gravemente el interés público. Para el caso de delitos fiscales y financieros, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación y únicamente podrá ser aplicado en el caso de que el imputado aporte información fidedigna que coadyuve para la investigación y persecución del beneficiario final del mismo delito, tomando en consideración que será este último quien estará obligado a reparar el daño.

Cabe señalar que en el tipo penal del artículo 113 bis del Código Fiscal de la Federación se requerirá querrela por parte de la SHCP y destaca que puede seguirse simultáneamente con el delito de lavado de dinero. Incluso a las personas jurídicas podrán imponerseles alguna o varias de las consecuencias jurídicas cuando hayan intervenido, es decir, sean imputables, y no procederá la suspensión condicional del proceso cuando supere tres veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del CFF ni tendrán el beneficio del criterio de oportunidad, salvo que el imputado aporte información fidedigna que coadyuve para la investigación y presunción del beneficiario final del mismo delito; así mismo tampoco procederá acuerdo reparatorio.

La reforma en comento endurece las sanciones contra las conductas que afecten al fisco, por lo que vinculado a las reformas al Código Fiscal de la Federación en torno a operaciones reportables y las operaciones que carecen de razón de negocios resulta indispensable que se cuente, por parte del contribuyente, con protocolos para el sano cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

IV. APERTURA DE MERCADOS vs. PROBLEMAS GLOBALES

La apertura de mercados y el interés porque capitales extranjeros inviertan en países con menor desarrollo ha propiciado que se den facilidades administrativas y fiscales, que al paso del tiempo generaron prácticas irregulares que hoy son globales, por lo que la solución no depende de un Estado, se requieren acciones conjuntas a nivel internacional, en este sentido la OCDE ha emitido recomendaciones en tres sentidos:

1. A nivel interno, fortalecer la legislación para identificar y frenar prácticas indebidas.
2. Una mayor colaboración a través de tratados o acuerdos fiscales para armonizar criterios y evitar disposiciones internas que impidan su aplicación.
3. Implementar acciones conjuntas para evitar prácticas de evasión fiscal.¹⁷

En general lo que se busca es frenar y evitar el flujo de capitales de procedencia ilícita que pretenden legitimar su origen y lograr obtener ganancias muy altas, lo que los vincula con países en donde no se cobran impuestos o sus cargas impositivas son muy bajas, es decir, nos referimos a los paraísos fiscales, jurisdicciones de baja imposición o como los denomina la LISR en México, regímenes fiscales preferentes.

Por lo que para emprender acciones que verdaderamente frenen prácticas irregulares, es necesario actuar en conjunto, sobretudo porque las actividades que realizan son extraterritoriales y contemplan una gama de opciones que van de lo legal a lo ilegal, porque presentan una estrecha relación entre prácticas de lavado de dinero y delitos impositivos que rebasan fronteras, lo cual representa un grave problema que de manera individual los Estados están limitados para resolver, haciendo necesario fortalecer el intercambio de información y recepcionar los acuerdos que se plasman en tratados en la legislación nacional, tal es el caso de México que en el marco de esta necesidad de intercambiar información estableció que las personas morales y las figuras jurídicas, que sean instituciones financieras y sean residentes en México o en el extranjero con sucursal en México, conforme a estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras en materia fiscal, a la que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico el 15 de julio de 2014. Es así que México está obligado a cumplir con dicho estándar.¹⁸

Bajo este contexto, la OCDE y el G20 crearon un marco inclusivo para que países desarrollados o en vías de desarrollo pudieran participar bajo condiciones de igualdad en la generación de estándares para evitar la erosión de la base tributaria y el traslado de beneficios, por lo que en 2017 se firmó el Instrumento Multilateral (MLI), para 2020 se contempla un plan de trabajo que pretende fortalecer BEPS, Base Erosion and Profit Shifting,

¹⁷ Cfr. OCDE, Harmful Tax Competition an Emerging Global Issue, 1998, pp. 37-62.

¹⁸ Cfr. Código Fiscal de la Federación, artículo 32-B bis, Cámara de Diputados, 2020.

proyecto que inicio en el año de 2012 para que los grupos multinacionales estén sujetos a una tributación mínima.

Para hacer frente a este fenómeno en 2013 la OCDE presentó una propuesta para brindar coherencia, transparencia y sustancia al Sistema Fiscal Internacional, a fin de evitar que las empresas multinacionales continuaran con la práctica de medidas agresivas, es en el año de 2015 que se publica el paquete BEPS con 15 acciones que se encuadran en tres grandes rubros: coherencia, sustancia, transparencia y certeza.

La coherencia implica establecer criterios para neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos, ya que al realizar operaciones transnacionales y/o con un grupo multinacional se armonicen los criterios para que no se de doble tributación, pero tampoco se generen vacíos que permitan que no se grave y, en paralelo, se debe frenar la erosión de la base tributaria vía deducciones, intereses y otros pagos financieros y combatir prácticas tributarias perniciosas para lo que se debe tener presente transparencia y sustancia en las operaciones.

El segundo rubro atiende a evitar el uso abusivo de convenios y prácticas de elusión artificial, es decir, se busca dismantelar las prácticas sin respaldo material.¹⁹ Por lo que especial atención se le da a los precios de transferencia en congruencia con la valoración de intangibles y las operaciones inusuales de alto riesgo. En el tercer rubro se contempla transparencia y certeza, lo cual implica la revelación de mecanismos de planeación fiscal agresiva, estableciendo metodologías para la recopilación y análisis de la información para generar una adecuada regulación, en donde los propios contribuyentes son los que deben proporcionar dicha información, incluso en materia de precios de transferencia, así se establece el “Informe País por País” en el que anualmente en cada jurisdicción donde hacen negocios, deberán reportar los ingresos antes de ISR y el impuesto pagado así como una relación detallada del personal total, capital, ganancias acumulables, activos por entidad dentro del grupo de negocios y por jurisdicción. Todo ello permitirá contar con un archivo maestro de las operaciones globales y políticas de precios de transferencia, por lo que el Informe País por País, archivo maestro y archivo local, permitirán identificar las empresas involucradas y sus prácticas para desplazar artificialmente ingresos a otras jurisdicciones que le aminoren la carga impositiva,²⁰ en su caso, o bien acreditar que sus operaciones están

¹⁹ Gómez Cotero, *Medidas para enfrentar la crisis en la recaudación fiscal*, Thomson Reuters, 2020, pp. 62 y 63.

²⁰ En México el Código Fiscal de la Federación establece que deberán presentar declaración informativa: las personas morales con ingresos acumulables de \$791,501,760.00, socie-

respaldadas y cumplen con todos los requisitos que en México ya se encuentran contemplados en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En paralelo, dentro del plan BEPS se contemplan los medios alternos con la finalidad de garantizar la resolución de controversias, a fin de evitar el estancamiento de los negocios, por lo que en casos de presentarse un problema el artículo 25 del modelo de convenio de la OCDE el cual propone que, en caso de diferencias, si la discusión dura más de dos años, se procederá a resolver la diferencia mediante arbitraje y así evitar o superar los obstáculos, la finalidad es que los procedimientos de resolución de controversias deben operar de forma automática y no por criterios discrecionales.

Bajo este contexto las 2 acciones BEPS a las que nos referiremos son a la 5 y 12, en virtud de estar estrechamente vinculadas con las reformas al Código Fiscal de la Federación del 9 de diciembre de 2019 y que entraron en vigor el 1o. de enero de 2020.

La acción 5 propone el establecimiento de parámetros que permitan contrarrestar prácticas tributarias nocivas, a través de estándares mínimos en materia de propiedad intelectual y otorgamiento de beneficios, siempre que cumpla con todos los requisitos, vincular el ingreso objeto del régimen especial a partir de los gastos registrados. Lo anterior por ser las operaciones con activos intangibles donde se genera un alto número de simulaciones con el fin de aminorar la base tributaria y, por ende, el pago de impuestos.

Otro aspecto importante que se contempla es la transparencia, es decir, generar un intercambio espontáneo, obligatorio y ágil, lo que se pretende es tener una visión integral que permita identificar el catálogo de regímenes preferenciales y, en su caso, modificarlo para evitar fisuras que fomenten prácticas elusivas.

En México se adicionó al Código Fiscal de la Federación el artículo 5 A que alude a la caracterización de los actos jurídicos que carezcan de razón de negocios y que generan un beneficio fiscal directo o indirecto, mismos que tendrán los beneficios fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente. Es decir, se permite con esta disposición que la

dades mercantiles que tributen en el régimen fiscal de opción, y personas morales residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México, deberán presentar el 31 de diciembre del año inmediato posterior al ejercicio fiscal de que se trate: declaración informativa maestra de partes relacionadas del grupo empresarial multinacional, que entre otros datos deberá contener la estructura organizacional, declaración informativa local y declaración informativa país por país del grupo empresarial multinacional, con información jurisdiccional mundial de ingresos e impuestos pagados. *Cf.* Código Fiscal de la Federación, artículo 32, inciso h; Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículo 76 A, Cámara de Diputados, 2020.

autoridad pueda recategorizar una operación que el contribuyente manifieste que fue una fusión, por ejemplo, pero la autoridad podrá señalar que fue una enajenación, sin embargo, se establece un procedimiento ya que la presunción de la autoridad se debe desprender de los elementos de convicción que le permitió identificar la visita domiciliaria, la revisión contable y/o revisión electrónica, casos en que la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal o bien, que el beneficio económico pudo alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos.

Sin embargo, la aplicación de conceptos como “razonablemente” necesariamente nos llevan a la interpretación y consideramos que será cuestionable su argumentación. Por otra parte, se reconocen como beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución, incluso los obtenidos por deducciones, exenciones o no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, el acreditamiento o la recharacterización de un pago o actividad, o un cambio de régimen fiscal, pero en cada caso será necesario hacer una valoración con los elementos indiciarios que se desprendan del ejercicio de la facultad de revisión.

Considerándose que existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen aminorar la carga, reduciendo costos, aumentando el valor de los bienes de su propiedad o incluso mejorar su posición en el mercado, entre otros. Sin embargo, la aplicación de esta medida está supeditado a que se obtenga una opinión favorable para su aplicación por un órgano colegiado integrado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, pero resulta cuestionable que la misma instancia revisora como es el SAT, se constituya en el órgano que valorará la procedencia de la medida, es decir, no se puede constituir como juez y parte. Debemos recordar que ya se habían presentado iniciativas en torno a una cláusula antielusión, pero no prosperaron por la falta de precisión en su regulación.²¹

En torno a la cláusula antielusión existen tres tendencias:

- Países anglosajones que aludían a sustancia y no a forma, pero hoy valoran la condición de prácticas agresivas.
- Países que han optado por ampliar su normativa antielusión, como es el caso de Irlanda, Francia y Sudáfrica.
- Una tercera postura prefiere apoyarse en un test de propósito empresarial o motivos económicos válidos.

²¹ Código Fiscal de la Federación, artículo 5 A, Cámara de Diputados, 2020.

En Estados Unidos “como consecuencia de la reforma sanitaria de Obama, se ha codificado una cláusula general antielusión a fin de unificar el concepto de sustancia económica”²² que en esencia pretende captar la realidad económica desde la perspectiva tributaria.

Sin embargo, la experiencia que se ha tenido con la cláusula antiabuso es que esta medida es poco compatible con el principio de seguridad jurídica, ya que el margen de apreciación que se da a la autoridad para valorar si es o no aplicable la medida y el alcance de la misma, su construcción es con conceptos indeterminados, los cuales pueden propiciar abusos ya que en un primer momento se identifica su alcance excepcional a casos concretos, pero hoy como mecanismo para frenar prácticas con alcance general y extensivo, incluso como en el caso de la India con efectos retroactivos.

En la Unión Europea la sentencia del Tribunal de Justicia del 12 de septiembre de 2000 “Cadbury Schweppes C-196/04” se considera como eje de su construcción en materia de abusos del Derecho, ya que con montajes puramente artificiales “con un elemento subjetivo, consistente en la voluntad de obtener una ventaja fiscal, que resulte de elementos objetivos, a pesar de que se hayan respetado las condiciones previstas por el derecho”,²³ lo cual sin duda es cuestionable.

Al respecto, en la directiva 2015/121 se establece:

Los Estados miembros no acordarán los beneficios contemplados en la presente Directiva a un arreglo o una serie de arreglos falseados, vistos todos los hechos y circunstancias pertinentes, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la presente Directiva...

...un arreglo o una serie de arreglos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.²⁴

Sin embargo, no obstante, el argumento es que estas medidas son necesarias para la prevención de la evasión fiscal, el fraude fiscal o las prácticas abusivas, el problema es cómo diseñar un mecanismo para recalificar el negocio artificioso, atendiendo a su verdadera sustancia y naturaleza, identificar los parámetros que permitan reconocer el motivo económico.

²² EY Abogados, *Cláusula general antiabuso tributaria en España una mayor seguridad jurídica*, Madrid, Fundación Impuestos y Competitividad, 2015, pp. 12 y 13.

²³ *Cfr. Ibidem*, p. 16.

²⁴ Directiva (UE) 2015/121 del Consejo de 27 de enero de 2015, *Diario Oficial de la Unión Europea*, disponible en: <https://www.boe.es/doue/2015/021/L00001-00003.pdf>.

Conceptos como operación abusiva, ventaja fiscal, sustancia y motivo económico es necesario que se acoten y se establezcan criterios para su identificación y valoración, porque recordemos que la discrecionalidad no es sinónimo de arbitrariedad, además es necesario que se puntualice lo referente a la carga de la prueba, porque en México de conformidad con la Ley de Derechos del Contribuyente que en su numeral 21 se establece que las actuaciones de los contribuyentes se presumen de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que se señalan en el Código Fiscal de la Federación.

Por lo que, en nuestro país, al establecerse que la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, es necesario mejorar la técnica legislativa porque es indispensable un precepto legal claro y sin ambigüedades.

Respecto a la acción 12 de BEPS que plantea exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planeación fiscal agresiva, la finalidad es identificar los mecanismos que a nivel internacional se han desarrollado para disminuir la base gravable por lo que la transparencia es un instrumento básico para frenar las estrategias fiscales agresivas, pero no solo de los contribuyentes sino incluso de los llamados promotores, de manera que la divulgación es obligatoria para transacciones agresivas donde se retoman las reglas que en otros países se han implementado para proporcionar información a la administración tributaria, los esquemas y cómo los operan, bajo la premisa de que la oportunidad evitará que durante largo tiempo se erosione la base tributaria o se omita el pago de impuestos, que generalmente se dan por vacíos en la normatividad, por lo que debemos identificar los dos esquemas de divulgación, el que tiene un enfoque transnacional, es decir, se centra en la operación que se considera factible para cometer abusos ya sea por el contribuyente, el asesor o el promotor. El segundo esquema se centra en quienes diseñan esquemas para un sujeto en particular o incluso de forma masiva; el promotor es cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a su disposición para su ejecución o gestione la ejecución de un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación.²⁵

Cabe señalar que el concepto contempla a empresas o profesionales no ligados al ámbito de la asesoría fiscal como instituciones financieras y seguros. Bajo este contexto los indicios pueden ser estructuras de pérdidas, arrendamiento financiero, estructuras relacionadas con la contratación de

²⁵ Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011, apartado 21 del artículo 3o., *Diario Oficial de la Unión Europea*, disponible en: <https://www.boe.es/doue/2011/064/L00001-00012.pdf>

personal “outsourcing”, transformación de rentas, estructuras vinculadas a paraísos fiscales, operaciones con discrepancia considerable entre la valoración fiscal y la contable, doble deducción, entre otros. En paralelo se siguen los llamados indicios sometidos a cláusula previa, por lo que se les denomina indicios genéricos, dentro de lo que destacan: confidencialidad, en donde el contribuyente se compromete a respetar una cláusula de confidencialidad para así legalmente abstenerse de revelar la forma en que el mecanismo implementado funciona; retribución contingente, es decir, el pago de los honorarios estará en función de los resultados y beneficios obtenidos; productos fiscales normalizados, son los que cuentan con una estructura estándar y se ponen a disposición de un contribuyente sin necesidad de que se adapten.

Así, un contrato de prestación de servicios con cláusula de confidencialidad o cláusula de pago de honorarios de forma contingente pueden constituir una alerta para la autoridad hacendaria, por lo que los parámetros deben establecerlos cada país y determinar qué tipo de información está obligado a reportar, el momento en el que debe ser reportado, consecuencias del incumplimiento, pero también aclarar el uso de la información que obtenga la autoridad tanto del contribuyente como del promotor o asesor fiscal, en donde la celeridad en las medidas es fundamental para prevenir que se realicen o se sigan realizando prácticas indebidas y, en ese mismo sentido, es necesaria la agilidad en la actualización de la norma para regular las lagunas legislativas identificadas y así que la autoridad mejore sus prácticas en el ejercicio de sus facultades de fiscalización, ya que en gran medida es en ellas donde puede identificar irregularidades, sobre todo apoyándose en medios electrónicos, porque las revisiones en tiempo real permitirán la toma de decisiones oportunas. Es cuestionable, en nuestra opinión, el que la autoridad pretenda que el propio contribuyente aporte elementos que lo puedan autoincriminar, sin embargo, se pretende sostener que esta información solicitada es previa incluso a la configuración de una conducta típica y antijurídica, lo cual no se debe considerar autoincriminación, incluso hay autores como Lago Montero que afirman que “conminar a los contribuyentes a develar su estrategia artificiosa o simuladora no tienen nada de arbitrario, ya que no tienen que temer si operan dentro de los límites de las opciones fiscales legítimas”.²⁶

En México, dentro de las reformas del llamado Paquete Económico para 2020 se adiciono al Código Fiscal de la Federación, con el título VI de

²⁶ Lago Montero, José María, “Planificación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad”, *ARS Iuris Salmaticensis*, vol. 3, diciembre 2015, disponible en: <https://revistas.usal.es/index.php/ais/article/view/14449>.

la revelación de esquemas reportables. Obligación que va en dos sentidos, para los contribuyentes y para los asesores fiscales, por lo que iniciaremos con los últimos, los cuales se identifican como cualquier persona física o moral que en el curso ordinario de sus actividades realice asesoría fiscal, mismos que diseñen, comercialicen, organicen, implementen o administren un esquema reportable ya sea que cuenten con residencia en el país o con residencia en el extranjero pero con establecimiento permanente en el territorio nacional, porque salvo prueba en contrario, se presumirá que prestaron la asesoría fiscal, presunción que también se sigue cuando un tercero residente en México o con establecimiento permanente en el país realice actividades de asesoría fiscal bajo la misma marca o nombre comercial del asesor residente en el extranjero.

Cabe señalar que para controvertir dicha presunción no será suficiente la presentación del contrato para acreditar que el servicio de asesoría fiscal fue prestado directamente por el residente en el extranjero, de tal manera que el establecimiento permite, la parte relacionada o el tercero tendrán la obligación de revelar el esquema reportable sin importar la residencia fiscal del contribuyente, siempre que este obtenga un beneficio fiscal en México, cabe mencionar que si la asesoría se brinda por una persona moral, los que trabajen en el grupo no estarán obligados a revelar el esquema reportable, pero si esta no lo hace, deberá el asesor fiscal que presta servicios a través de una persona moral revelar dicha información acreditando el cumplimiento con la copia de la declaración informática y el acuse de recibido de la misma, donde resulta relevante que debe contar con el número de identificación del esquema y si existiera algún impedimento para reportar el esquema se deberá emitir constancia donde exponga dichas razones, ya que incluso el ordenamiento aplicable establece que “la revelación de esquemas reportables... no constituirá una violación a la obligación de guardar un secreto conocido al amparo de alguna profesión”.²⁷

Al respecto consideramos que una condición esencial para el secreto profesional es la confidencialidad entre el defensor y el defendido, ya que se requiere de toda la información que le pueda proporcionar a quien lo representara y, por otra parte, la confianza plena de todo lo que le confiara, salvo que implique para el abogado encuadrar como copartícipe de un ilícito. Sin embargo, el primer reto que tenemos que asumir es que cuando hablamos de asesor fiscal no necesariamente nos referimos al abogado, puede ser un contador o un financiero, por lo que el asesor fiscal es una figura que carece de regulación específica y en la práctica puede realizarse por diferentes

²⁷ *Cfr.* Artículo 197 del Código Fiscal de la Federación, Cámara de Diputados, 2020.

profesionales que, dentro de sus funciones, entre muchas otras, el asesoramiento y consejo en materia tributaria, buscar soluciones fiscales favorables para el cliente, informar a este respecto de sus obligaciones, asistirle en la presentación de sus declaraciones formales y materiales ante la autoridad hacendaria y, en su caso, la representación para la interposición de un medio de defensa.²⁸

En este sentido y a efecto de verificar el cumplimiento de estas nuevas obligaciones, la autoridad puede practicar visitas domiciliarias a los asesores fiscales a fin de verificar que hayan cumplido con las obligaciones que se desprenden de la revelación de esquemas reportables. Por lo que, el no revelar un esquema reportable o hacerlo de manera incompleta o con errores, es decir, cuando la omisión afecte sustancialmente el análisis del esquema, incluso presentarlo de forma extemporánea da lugar a la impresión de multas que van desde 50 mil pesos a 20 millones de pesos,²⁹ llama la atención que incluso la información presentada podrá utilizarse como antecedente de la investigación por la posible comisión de los delitos previstos en los artículos 113 y 113 bis del CFF, el primero de ellos alude a la destrucción de los aparatos de control o alteración de máquinas registradoras y, el último, a la expedición, enajenación, compra y adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes. Por lo que se considera esquema a cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación que se externe de forma expresa o tácita con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos sin que tengan necesariamente la representación del contribuyente en algún trámite administrativo o su defensa a través de un medio de impugnación, ya que lo que se trata de identificar es la forma de obtener el beneficio fiscal, es decir, cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución.³⁰

Respecto del contribuyente, los supuestos en los que se encuentra obligado a revelar los esquemas reportables son:

- No cuente con un número de identificación o constancia de su no reportabilidad.
- Cuando el propio contribuyente lo diseñe.
- Obtenga beneficios fiscales.

²⁸ Cfr. Genové Pascual, Pedro, “Responsabilidad civil del asesor fiscal. Quantum de la indemnización en caso de siniestro”, *Revista de la Asociación Española de Abogados Especializados en Responsabilidad Civil y Seguro*, núm. 45, 2013, pp. 59-68, disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4728405>.

²⁹ Cfr. Código Fiscal de la Federación, artículo 82 A y 82 B, Cámara de Diputados, 2020

³⁰ Cfr. *ibidem*, artículo 5 A, quinto párrafo.

- El asesor fiscal sea residente en el extranjero sin establecimiento permanente.
- Por impedimento legal para revelar el esquema.
- Cuando así se pactó que será el contribuyente quien lo reporte.

Por lo que toda obtención de forma directa o indirecta de un beneficio fiscal en México que evite que las autoridades extranjeras intercambien información fiscal o financiera, se evite que tributen las entidades extranjeras transparentes, implementen mecanismos para transmitir pérdidas fiscales pendientes de disminuir, aplicación de tratados con tasa menor o bien de ingresos no gravados, operaciones entre partes relacionadas, antes que se trasmitan activos intangibles, efectúen reestructuraciones empresariales sin contraprestación o se presenten servicios no remunerados o bien no puedan ser comparables por tratarse de activos o funciones únicas, se realicen prácticas para evitar constituir establecimiento permanente, realicen mecanismo híbridos, es decir, vinculados con regímenes preferentes, se evite la identificación del beneficiario efectivo, se evite el gravamen adicional del 10% por los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales y operaciones con diferencias mayores al 20% de sus registros contables y fiscales, por lo que son objeto de la nueva regulación.

Cabe señalar que las sanciones por infracciones relacionadas con la revelación de esquemas reportables cometidos por los contribuyentes por revelarlos, van de 50 mil a 100 mil pesos.³¹

Así, a lo largo de todo un proceso, primero la regulación en el artículo 31 A de CFF con la obligación de reportar a partir de su contabilidad, información de sus operaciones, posteriormente en el año de 2014 la incorporación del artículo 32 H del CFF con reglas para presentar declaraciones informativas por quienes tributen en el título II de la LISR con ingresos acumulables iguales o superiores a \$791, 501, 760.00, los que tengan acciones colocadas en el gran público inversionista y hoy con los esquemas reportables, en todos los casos, como podemos identificar, se permite a la autoridad administrativa emitir las reglas para reportar la información relativa a sus operaciones, es decir, incorpora un cláusula habilitante, sin embargo, en el caso concreto del artículo 31 A en su momento no se refería el parámetro para delimitar la actuación de la autoridad ya que aludía a información pero no especificaba cuál o qué operaciones, no obstante se aplicó, pero se declaró inconstitucional por violentar el principio de legalidad y seguridad jurídica, el efecto de la sentencia que concedió el amparo contra el artículo

³¹ Cfr. Código Fiscal de la Federación, artículo 82 C y 82 D, Cámara de Diputados, 2020.

en comento fue que se dejara de aplicar en perjuicio del contribuyente y, por tanto, no estaría obligado a remitir información alguna, hasta que fuese reformado y clarificado su contenido, tampoco se le requirió a través del ejercicio de facultades de revisión de la autoridad.³²

Finalmente hoy con la incorporación de las acciones BEPS 5 y 12, los contribuyentes y asesores fiscales estamos obligados a revelar esquemas reportables, sin embargo, nos parece que, en efecto, la crisis de los sistemas tributarios ha obligado a la autoridad a implementar medidas que frenen las prácticas que erosionan la base tributaria, simulan y trasladan recursos a otros países con mecanismos agresivos, pero es necesario precisar en el ordenamiento desde el concepto de asesor fiscal, porque como se puntualizó, no necesariamente son abogados, además se deben establecer parámetros para reconocerse como esquema reportable, porque al referir que lo es cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación de forma expresa o tácita violenta la certeza jurídica y, por ende, el principio de legalidad; en nuestra opinión, todo lo referido obliga a la empresa a incorporar un protocolo de actuación en materia tributaria.

V. COMPLIANCE TRIBUTARIO

En principio debemos establecer que no se cuenta actualmente con un modelo único para el control de riesgos fiscales ni en México ni en el mundo.

Bajo este contexto la UNE 19602 de febrero de 2019 en estricto sentido integra los elementos que permiten configurar un sistema de gestión de *compliance* tributario, mismo que puede ser certificable, su principal característica es operar un buen gobierno corporativo, lo cual implica una evidencia de buena fe y diligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, incluso se pueden permitir aminorar o eximir de sanciones de carácter penal y administrativo, por lo que la podemos calificar de una norma de carácter preventivo pero no de protección frente a la autoridad hacendaria.

Así, el objetivo de la UNE 19602 es ayudar a la organización a prevenir y gestionar eficazmente los riesgos tributarios, a través de una cultura de cumplimiento,³³ sin embargo, la revisión y supervisión cruzada y dinámica

³² Cfr. Tesis: 2a. CXLV/2016 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 38, enero de 2017, t. I, p. 797.

³³ UNE 19602:2019, Normalización Española, 2019, disponible en: <https://www.une.org/encuentra-tu-norma/busca-tu-norma/norma?c=N0061482>.

de los riesgos estratégicos y de operación, permiten generar alertas y un nivel básico de cumplimiento tributario.

En el año de 2016 la OCDE publicó el informe “Co-operative Tax Compliance” integrado por asesores de grandes contribuyentes en Australia, Canadá, Finlandia, Francia y México, entre otros, concluyendo de manera general que la transparencia que tengan con la administración tributaria permitirá que la comprobación de las declaraciones se reduzca por el alto grado de fiabilidad de las mismas.

Por lo que se recomienda para implementar un sistema de gestión de riesgos para desarrollar un cumplimiento tributario cooperativo:

- Intercambiar seguridad jurídica por transparencia.
- Formular sus propios métodos de evaluación de los sistemas de riesgo de la empresa.
- Para lograr la fiabilidad en los mismos, elaborar una guía adicional para revelar riesgos fiscales.

La vinculación con los programas de cumplimiento corporativo debe coincidir en que a mayor transparencia se disminuirán costes y se logrará mayor cumplimiento.³⁴

Bajo este enfoque se plantea un esquema de 6 principios o bloques fundamentales:

1. Estrategia fiscal definida por órganos de alto nivel, el Consejo debe involucrarse con la estrategia fiscal.
2. Criterios de aplicación de forma omnicompreensiva, todo puede tener una implicación fiscal, por lo que cualquier medida debe tener un respaldo técnico para poder decidir.
3. Responsabilidades asignadas, el Consejo de Administración es el responsable de diseñar e implementar las medidas de seguridad, por lo que el área fiscal debe contar con el respaldo y los medios para hacerlo.
4. Gobernanza documentada, es necesario diseñar los procedimientos y mecanismos de comunicación para verificar que las medidas se ajustan a la normatividad, y si hay riesgos identificarlos y documentarlos plenamente.³⁵

³⁴ Santana Lorenzo, Margarita y García Novoa, César, *Practicum Compliance 2020*, Aranzadi Thomson Reuters, 2019, pp. 130 y 131.

³⁵ Cuando se habla de riesgos fiscales, estos pueden ser genéricos o específicos, entre los genéricos destacan: los interpretativos, los legislativos, el reputacional y los específicos, comprenden el riesgo de cumplimiento (*compliance*), riesgos operacionales y riesgos específi-

5. Verificaciones, es necesario monitorear, verificar y mantener no solo por la empresa, incluso por la autoridad, para robustecer y comprobar la consistencia del sistema porque lo que pretende es que tenga efecto fiscal en su validación, puede incluirse un test que permita a la autoridad, en tiempo real, comprobar las declaraciones, lo cual se constituye en un medio indirecto de revisión, lo anterior de ninguna manera significa que la OCDE proponga o acepte que se supriman las auditorías para contribuyentes, incluso considerados de bajo riesgo.³⁶
6. Garantía de aseguramiento de los riesgos, implica asegurar que el marco de gestión es lo suficientemente sólido para reflejar las inconsistencias desde el proceso ya que los riesgos son identificados a tiempo.

Consideramos que en la medida que el reforzamiento de los mecanismos de buen gobierno corporativo en materia tributaria debe apoyarse en medios tecnológicos que permitan en tiempo real reconocer inconsistencias y sobre todo que permitan un análisis cruzado de la información. En México, estas medidas no son obligatorias como en España, cuya normatividad mercantil se los establece a las empresas que cotizan, sin embargo, consideramos que debemos ir trabajando en este sentido para lograr un buen gobierno corporativo, sobre todo si tomamos en consideración la creciente digitalización administrativa y los sistemas Bigdata y Data Analytics.³⁷

Por lo que la implementación y configuración de un sistema de gestión y control de riesgos fiscales se constituye en una decisión estratégica ya que incluso la OCDE y las administraciones tributarias de países miembros del “Tax Control Framework” los aprueban.

Otro aspecto muy importante en el protocolo de actuación sin duda es el papel del intermediario fiscal y el propio contribuyente de informar a la administración tributaria sobre determinados mecanismos de planificación fiscal agresiva, lo que establece la necesidad de informar a la administración tributaria sobre los esquemas que operan en la empresa y que de forma inmediata serán compartidos, de tal forma que lo que se busca es obtener información en fase temprana para diseñar esquemas de auditoría certeros, y además realizar los cambios legislativos que frenen estas prácticas, gene-

cos o de transacción, incluso el riesgo financiero. Cfr. Barrenechea, Santiago, Nuevo marco del gobierno fiscal de las empresas cotizadas, Revista de Contabilidad y Tributación, CEF (RCyT. CEF), núm. 391, 2015, p. 132.

³⁶ Cfr. OCDE, *Co-operative Tax Compliance Building Better Tax Control Frameworks*, 2016, p. 25.

³⁷ Cfr. EY, *Running the numbers: How data analytics is transforming tax administration*, citado por Santana Lorenzo, *Margarita Practicum Compliance 2020*, Aranzadi Thomson Reuters, 2019, p. 135.

ralmente por vacíos en la norma y, en paralelo, disuadir al intermediario y al propio contribuyente del uso de estos esquemas.³⁸

La finalidad es que exista la obligación de declarar antes y posterior al intercambio de información para identificar esquemas agresivos, medida que está en concordancia con la acción 12 del plan BEPS de la OCDE/G20, sobre revelación obligatoria por parte de contribuyentes, de mecanismos de planificación fiscal agresiva.

La realidad es, y así se ha recocado, que la autoridad no cuenta con la información del cómo, por qué o quién opera estos esquemas, por eso consideramos que el primer paso es conocer las estructuras de planificación apoyándose en acuerdos de valoración o consultas y los programas de relación cooperativa como son los códigos de buenas prácticas, sin embargo, se ha cuestionado su eficacia, en principio, porque son voluntarios y no se constituyen en una normativa, incluso la medida de informar se cuestiona porque se contraponen con la cláusula general antiabuso, sin embargo, nosotros no diríamos que se contraponen, por el contrario, se complementan ya que buscan frenar y disuadir malas prácticas, pero en general la declaración obligatoria se constituye en el género y la cláusula antiabuso en la especie de muchas otras identificadas.

Así surgen dos actores en estas prácticas: el intermediario y el contribuyente interesado que no es sino el obligado tributario; respecto del primero, uno de los principales cuestionamientos es el que se le obliga a romper con el principio del secreto profesional, razón por la que la Directiva DAC 6 ha permitido que cada Estado atienda a su legislación local ya que en la Unión Europea, el deber del secreto profesional entre el abogado y el cliente es un principio fundamental del derecho que, además, se vincula con derechos fundamentales como el derecho a la intimidad y el derecho de defensa.

Por lo que se ha establecido que las comunicaciones entre el abogado y su cliente son inviolables, incluso se establece la posibilidad de desplazar la obligación de revelación desde el intermediario al contribuyente, en razón de ello se permitió que sean los Estados miembros quienes establezcan límites, pero esto genera disparidad en los criterios a seguir, respecto del sujeto que puede invocar el secreto profesional para guardar reserva y el alcance de la misma, por ejemplo, en España se reconoce expresamente en la Constitución en su numeral 24.2, que por razón de parentesco o de secreto

³⁸ La Directiva (U.E) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo, constituye la quinta modificación de la Directiva 2011/10/U. E del Consejo, del 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, disponible en: <https://www.boe.es/doue/2018/139/L00001-00013.pdf>.

profesional no se estará obligado a declarar sobre hechos presuntamente delictivos y el poder judicial establece que los abogados deberán guardar secreto de todos lo hecho o noticias que conozcan por razón de cualquiera de las modalidades de su actuación profesional, no pudiendo ser obligados a declarar sobre los mismos.

Sin embargo, en Croacia, Irlanda y Rumania los abogados están amparados por el secreto profesional para no brindar información. Aunado a esto, tendencias como grandes cuestionamientos a la incompatibilidad de la obligación, el principio de no autoincriminación y además esto se intensifica si hablamos de intermediario, ya que incluso puede incurrir en responsabilidad penal por la promoción u oferta de la estructura, o incluso de responsabilidad solidara, ya que se configuran como operadores necesarios en la comisión del delito contra la Hacienda Pública,³⁹ nosotros consideramos que es más delicado el supuesto cuando es al propio contribuyente al que se le obliga a declarar las formas adoptadas.

Ante este panorama, sin duda la recomendación contenida en la acción 12 del Plan BEPS ha materializado el compromiso de cumplimentarla a través de la adopción de una norma *hard law* que establece el escenario europeo en un régimen coordinado de información, aún en Estados que no son miembros de la OCDE, por lo que incluso puede impactar de forma negativa en la inversión y competitividad de la empresa.⁴⁰

VI. CONCLUSIONES

1. La Ley Foreign Corrupt Practices Act es el primer antecedente de ley transfronteriza y, en materia fiscal, lo es la norma Foreign Account Tax Compliance Act hoy se decepciona en nuestra legislación nacional en el artículo 32 B bis del Código Fiscal de la Federación
2. La reacción más grave o trascendente por parte de la inspección, es calificar la conducta como constitutiva de delito contra la Hacienda Pública en México, ya que, en el marco de la reforma penal-fiscal vigente en 2020, es considerada como delito que incluso pone en riesgo la Seguridad Nacional y opera la prisión preventiva oficiosa.
3. El *compliance* tributario se constituye en un protocolo de actuación para la empresa que le permitirá integrar alertas de posibles irre-

³⁹ Cfr. Santana Lorenzo, Margarita y García Novoa, César, *Practicum Compliance 2020*, Aranzadi Thomson Reuters, 2019, pp. 308 y 309.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 335.

gularidades y, apegándose a él, se constituye en un mecanismo para defender la legalidad y legitimidad de las operaciones realizadas y sus efectos

4. El derecho a la presunción de inocencia es aplicable a las resoluciones judiciales y administrativas, por lo que se vulnera cuando la sanción que impone no acredita la culpabilidad y el ánimo defraudatorio, por lo que el *compliance* tributario permite identificar la interpretación y aplicación que permita una adecuada y suficiente motivación.
5. La tendencia a nivel internacional es integrar protocolos de actualización apoyados en las buenas prácticas y responsabilidad social corporativa, por lo que, como un modelo de buenas prácticas, es necesario que se implemente en nuestro país este protocolo, ya no es posible mantener largos procesos de fiscalización costosos y poco productivos para la determinación de créditos fiscales.

VII. BIBLIOGRAFÍA

- GÓMEZ COTERO, José de Jesús, *Medidas para enfrentar la crisis en la recaudación fiscal*, Thomson Reuters, 2020.
- LÓPEZ AGUILAR, Heriberto Benito (coord.), *Sistema Nacional Anticorrupción*, México, Poder Judicial del Estado de México-Tirant lo Blanch, 2019.
- OCDE, *Co-operative Tax Compliance Building Better Tax Control Frameworks*, 2016
- OCDE, *Harmful Tax Competition an Emerging Global Issue*, 1998.
- PRÓSPER ALMAGIO, Ana B., *La responsabilidad tributaria por participación en ilícitos tributarios*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2020.
- SANTANA LORENZO, Margarita y GARCÍA NOVOA, César, *Practicum Compliance 2020*, Aranzadi Thomson Reuters, 2019.

Hemerografía

- BARRENECHEA, Santiago, “Nuevo marco del gobierno fiscal de las empresas cotizadas”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF (RCyT. CEF), núm. 391, 2015.
- BBC, “Corrupción: casos emblemáticos”, disponible en: http://www.bbc.co.uk/spanish/specials/1555_corrupcion/index.shtml.
- Embajada de México en República Dominicana, Sistema Nacional Anticorrupción, disponible en: <https://embamex.sre.gob.mx/republicadominicana/index.php/comunicados/297-sistema-nacional-anticorrupcion>.

EY ABOGADOS, *Cláusula general anti abuso tributaria en España una mayor seguridad jurídica*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2015

EY, *Running the numbers: How data analytics is transforming tax administration*, 2019

GENOVÉ PASCUAL, Pedro, “Responsabilidad civil del asesor fiscal. Quantum de la indemnización en caso de siniestro”, *Revista de la Asociación Española de Abogados Especializados en Responsabilidad Civil y Seguro*, núm. 45, 2013, disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4728405>

LAGO MONTERO, José María, “Planificación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad”, *ARS Iuris Salmaticensis*, vol. 3, diciembre 2015, disponible en: <https://revistas.usal.es/index.php/ais/article/view/1444>.

Secretaría de la Función Pública, *Convención para combatir el cohecho (OCDE)*, 2015, disponible en: <https://www.gob.mx/sfp/documentos/convencion-para-combatir-el-cohecho-ocde>.

Transparency International, *Bribe Payers Index (BPI)*, disponible en: <https://www.transparency.org/>.

Legislación

Acuerdo por el que se establecen los Lineamientos Técnicos Específicos para la Reapertura de las Actividades Económicas, Diario Oficial de la Federación, 2020.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, art. 113, primer párrafo, Cámara de Diputados, 2020.

Código Fiscal de la Federación, Cámara de Diputados, 2020.

Código Nacional de Procedimientos Penales, Cámara de Diputados, 2020 .

Código Penal de la Ciudad de México, Asamblea Legislativa de la Ciudad de México, 2020.

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de combate a la corrupción, Diario Oficial de la Federación, 2015.

Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo, Diario Oficial de la Unión Europea, disponible en: <https://www.boe.es/doue/2018/139/L00001-00013.pdf>.

Directiva (UE) 2015/121 del Consejo de 27 de enero de 2015, Diario Oficial de la Unión Europea, disponible en: <https://www.boe.es/doue/2015/021/L00001-00003.pdf>.

Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011, Diario Oficial de la Unión Europea, disponible en: <https://www.boe.es/doue/2011/064/L00001-00012.pdf>.

Ley de Seguridad Nacional, artículo 5 fracción XIII, Cámara de Diputados, 2020.

Ley del Impuesto Sobre la Renta, Cámara de Diputados, 2020.

OCED, Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales Internacionales, 1997.

Tesis: 2a. CXLV/2016 (10a.), Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima época, Libro 38, enero de 2017, Tomo I.

UNE 19602:2019, Normalización Española, 2019, disponible en: <https://www.une.org/encuentra-tu-norma/busca-tu-norma/norma?c=N0061482>.

Conferencias

Academia Mexicana de Derecho Fiscal, Conferencia: Novedades tributarias desde la perspectiva europea, Cesar García Novoa, 20 de mayo de 2020.