

Beneficiario controlador y control efectivo frente al delito fiscal

Controlling Beneficiary and Effective Control Against Tax Crime

Ivonne Alejandra OROZCO GONZÁLEZ

 <https://orcid.org/0000-0001-8888-694X>

Universidad de Guadalajara, Jalisco, México.

Correo electrónico: ivonneorozgonz@hotmail.com

RECIBIDO: 10 de septiembre de 2023

ACEPTADO: 1 de noviembre de 2023

RESUMEN: El presente documento explica el origen del beneficiario controlador en la legislación fiscal mexicana, los alcances del control efectivo y las consecuencias del intercambio de esta información a nivel internacional frente al delito fiscal. El objetivo de este artículo es definir el beneficiario controlador en México, abordar su origen en el plano internacional y si su incorporación en nuestra legislación fiscal vigente es constitucional. La hipótesis es que dicha norma, por la cual se establece el registro público del beneficiario controlador y sus medios sancionatorios establecidos en el Código Fiscal de la Federación, es inconstitucional.

La metodología aplicada es el método de estudio de casos cualitativos, ya que se pretende analizar a través del derecho comparado la introducción de la figura de beneficiario controlador identificando las normas que lo originan y sus consecuencias, para confirmar o rechazar la hipótesis sobre si dicha figura es constitucional o no, de acuerdo con el derecho mexicano e internacional.

Palabras clave: beneficiario controlador, velo corporativo, control efectivo, desestimación de la personalidad jurídica, tratados internacionales, derechos humanos, delitos fiscales.

ABSTRACT: This document explains the origin of the controlling beneficiary in Mexican tax legislation, the scope of effective control and the consequences of the exchange of this information internationally in the face of tax crime. The objective of this article is to define the controlling beneficiary in Mexico, address its origin at the international level and whether its incorporation into our current tax legislation is constitutional. The hypothesis is if the law that regulate the public registry of the controlling beneficiary and if the sanction established in the Federal Tax Code is unconstitutional.

The methodology applied is the qualitative case study method, since it is intended to analyze through comparative law the introduction of the figure of controlling beneficiary, identifying the norms that originate it and its consequences, to confirm or reject the hypothesis about

whether said figure it is constitutional or not, according to Mexican and international law.

Keywords: controlling beneficiary, corporate veil, effective control, dismissal of legal personality, international treaties, human rights, tax crimes.

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *Responsabilidad penal de los ilícitos cometidos por las personas jurídicas.* III. *Control efectivo.* IV. *El velo corporativo y su disparidad al definir beneficiario final.* V. *Prueba de representación (agency test).* VI. *Inconstitucionalidad del develamiento corporativo en virtud de reportar beneficiario controlador.* VII. *Garantía de audiencia, juicio previo y principio de cosa juzgada.* VIII. *Violación al derecho humano a la intimidad y la privacidad.* IX. *Violación al secreto fiscal.* X. *Conclusiones.* XI. *Bibliografía.*

I. INTRODUCCIÓN

Los primeros antecedentes para la lucha contra el lavado de dinero y financiamiento del terrorismo datan del año 1989, año en que fue creado el GAFI, que es también conocido como el grupo de los siete (G-7), ya que fue conformado por Alemania, Canadá, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón y Reino Unido, donde no fue sino hasta abril de 1990, que da a conocer las primeras 40 recomendaciones cuyo objetivo era proporcionar un plan de acción para la lucha de lavado de dinero y financiamiento de terrorismo (GAFILAT, 2022).

Para el año 2000, México se hace miembro de la red global de GAFI, ingresando también posteriormente (2006) al Grupo de Acción Financiera de Latinoamérica (GAFILAT), integrándose a los esfuerzos internacionales para la lucha contra lavado de dinero y crimen organizado.

Es hasta febrero de 2012 cuando el GAFI establece una definición de beneficiario final en su glosario, dentro de sus recomendaciones 24 y 25, que contienen sus estándares internacionales sobre la lucha contra el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo, donde dispone como definición la siguiente:

Beneficiario final se refiere a la(s) persona(s) natural(es) que finalmente posee o controla a un cliente y/o la persona natural en cuyo nombre se realiza una transacción. Incluye también a las personas que ejercen el control efectivo final sobre una persona jurídica u otra estructura jurídica (OCDE, 2022).

Posteriormente, en octubre de 2012 se publica la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (LEY PRIORPI), la cual define al beneficiario controlador, siguiendo las recomendaciones del GAFI en su postulado 24 y 25 en el artículo 3o., aunado a esto, un año después —el 6 de septiembre de 2013—, en la cumbre del G-20 se reitera a los países que deben hacer frente a los riesgos planteados por la opacidad de los vehículos corporativos y a tomar acciones y comprometerse para la aplicación del GAFI sobre el beneficiario final (G20, 2013).

En este orden de ideas, es posteriormente en 2016, que se introduce como requisito que la información de beneficiario final se encuentre disponible en los países miembros, esto derivado de los acuerdos del foro global llevado a cabo en Barbados el 28 y 29 de octubre del 2015 (norma IIPP) (BID, 2019).

Sin embargo, México continuaba sin atender algunos aspectos propios de los compromisos asumidos, como lo es mejorar la transparencia sobre quien posee y controla las sociedades, por lo que en la cumbre Anticorrupción de 2016 celebrada en Londres se compromete, con el objetivo de poner fin, a exponer irregularidades y desbaratar actividades ilícitas, garantizando información básica como el establecimiento de registros públicos (IMCO, 2016).

Es por estos compromisos, que en 2021 (12 de noviembre) en México se publica en el *Diario Oficial de la Federación* una reforma que adiciona disposiciones fiscales, donde entre ellas se añadía en el Código Fiscal de la Federación la figura del beneficiario controlador en el artículo 32- B Ter, 32-B Quitar, 32-B Quinquies, 84-M y 84-N, los cuales exigen niveles de transparencia en sociedades mercantiles, fideicomisos y otras figuras con fines fiscales (SAT, 2021). En la exposición de motivos de dicha norma se menciona que a fin de dar respuesta al llamado G20 —del cual es miembro México— y con el objetivo de compartir información y garantizar el acceso a dicha información, de acuerdo con los mínimos establecidos de transparencia por el Foro Global GAFI, se hacen diversas modificaciones en la legislación.

Ulteriormente, el banco interamericano para el desarrollo publica un informe sobre la “Regulación sobre beneficiarios finales en América Latina y el Caribe”, en 2017, en el cual señala que los vehículos jurídicos que deberán registrar sus beneficiarios finales son las denominadas sociedades de capital. Las sociedades de capital extranjeras, sociedades de personas constituidas

en el país, sociedades de personas constituidas en el extranjero, sociedades que cotizan en la bolsa, fundaciones y fideicomisos (BID, 2017).

Respecto de los datos que se deben presentar, son nombre, domicilio, nacionalidad y residencia, fecha de nacimiento, documento de identificación, forma en que ejerce el control, fecha desde la cual es beneficiario final y cadena de control (entidad o accionista nominal a través del cual ejerce el control efectivo) (BID, 2017).

En el resumen de compromisos asumidos del beneficiario final, resalta la prohibición de emitir acciones al portador, la inmovilización o la exigencia de notificación cada vez que se actualice información y, por último, “el GAFI exige a los países que identifiquen cuáles de sus personas jurídicas representan un mayor riesgo para el ALA/FT, establezcan sanciones efectivas que aseguren el cumplimiento de las disposiciones anteriores y cooperen con otros países para intercambiar información sobre BF”, es por esto que diversos países llevan a cabo los siguientes:

Estados Unidos	“Parte responsable” (Responsible Party) en Estados Unidos no cumple con la definición de beneficiario final del GAFI. La definición de “parte responsable” en la nueva legislación de Estados Unidos no es consistente con la definición de BF del GAFI, ya que solo se debe identificar a una “persona responsable”, en vez de —potencialmente— a varios, y esta persona puede ni siquiera ser quien tiene una titularidad o control mayoritario sobre la sociedad comercial (GAFI EE.UU., p. 224).
Reino Unido	Recuadro 2. Los criterios para ser BF en el Reino Unido. El Reino Unido utiliza el umbral del 25 %, pero no solo para la propiedad directa o indirecta de las acciones o del capital de la sociedad, sino también para los derechos a voto. Además, también sería BF quien pueda nombrar o remover a la mayoría del Directorio (Board of Directors) de una sociedad, o cualquier persona con control efectivo sustancial. Sin embargo, cabe la posibilidad de que ninguna persona sea identificada como BF, ni siquiera el individuo con puesto administrativo superior (directivo principal).

Unión Europea	El 20 de mayo de 2015, la Unión Europea (UE) aprobó la 4.a Directiva Anti-Lavado de Activos que exige la identificación y el registro ante una autoridad de los BF de personas jurídicas y de ciertos fideicomisos 4 (o entidades similares), en los artículos 30 y 31, respectivamente. La Directiva implica un piso mínimo que deben haber implementado localmente todos los Estados miembros de la UE al 30 de junio de 2017.
Argentina	Las entidades jurídicas deben suministrar información sobre los BF al registro comercial de la ciudad de Buenos Aires (Resolución UIF 30-E/2017, art. 2.o).
Brasil	En Brasil se debe informar el BF a las autoridades fiscales
Costa Rica	El BF se debe informar ante Banco Central.
Uruguay	El BF se debe informar ante Banco Central.

FUENTE: elaboración propia con los datos obtenidos de Knóbel, 2020, Banco interamericano de desarrollo: file:///C:/Users/IO/Desktop/Regulaci%C3%B3n-sobre-beneficiarios-finales-en-Am%C3%A9rica-Latina-y-el-Caribe.pdf

En un informe publicado por el GAFILAT (2020) se señala que conocer al beneficiario final servirá para la persecución de los delitos fiscales, ya que la transparencia de la propiedad de las personas jurídicas y fideicomisos permite establecer los responsables penales, así como es un mecanismo para detectar ilícitos cuando no están operando correctamente.

Ahora, uno de los mayores problemas que se plantean es respecto de las sociedades anónimas, ya que las acciones al portador representan un riesgo inminente, pues, a diferencia de las acciones nominativas registradas en los libros sociales, estas circulan libremente haciendo imposible identificar al beneficiario final, por ello es que en algunos países miembros de GAFILAT las acciones al portador están prohibidas, como lo es en Argentina, Chile, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Paraguay, Perú, Guatemala y Rep. Dominicana (GAFILAT, 2020).

Como se puede observar, los obstáculos más grandes se encuentran en las sociedades anónimas y la volatilidad de la transmisión de sus acciones, ya que perjudican la transparencia, aunque en algunos países intenten limitarlos o vetarlos, pues la propia naturaleza de este tipo societario permite dicha libre transmisibilidad.

Algunos peligros inminentes que se plantean son brindar acceso a los registros públicos a quienes demuestren tener interés legítimo, en el informe de prácticas y desafíos menciona que no tiene por qué generar peligros de seguridad, debido a que no se compartirán la totalidad de los datos pero menciona que “El Reino Unido, por ejemplo, sólo brinda el nombre completo, dirección, mes y año de nacimiento (pero no el día) ni otros detalles como número de documento o pasaporte”, lo que no se entiende es que para cometer un crimen es suficiente el nombre y domicilio, por lo que resulta sumamente peligroso.

II. RESPONSABILIDAD PENAL DE LOS ILÍCITOS COMETIDOS POR LAS PERSONAS JURÍDICAS.

Lo planteado anteriormente, nos lleva a uno de los objetivos primordiales de conocer los beneficiarios finales o beneficiarios controladores y es precisamente, conocer y controlar el cumplimiento de las leyes fiscales, penales y financieras conociendo quién es el beneficiario final del ente jurídico, así como la persona responsable, sobre la cual recaen las decisiones de la persona moral y por tanto la persona detrás de los ilícitos, el problema que encuentran algunos países es que el beneficiario final o controlador no se encuentra dentro del país que trata de imputar el delito al probable responsable.

Esto nos lleva a diferenciar algunas etapas en el uso de dicha información: *a)* el uso de la información del beneficiario final cuando existe una investigación en curso de algún delito; *b)* el establecimiento de la tipificación de la conducta a través del ente y la determinación de la judicialización del caso concreto en el país que detectó el comportamiento configurado como delito.

Los grupos Egmont y el GAFI presentaron un informe elaborado conjuntamente para plasmar los distintos arreglos jurídicos y estrategias para el ocultamiento de patrimonio y bienes ilícitos, donde “El análisis de 106 casos demuestra que las personas jurídicas, y en particular las empresas ficticias, constituyen una característica clave de los sistemas diseñados para ocultar la identidad de los beneficiarios finales”, en este mismo informe se presentó que “los proveedores de servicios fiduciarios y empresariales (TCSP, por sus siglas en inglés) fueron los intermediarios profesionales que más participaron en la constitución de personas jurídicas, la suscripción de arreglos jurídicos y la apertura de cuentas bancarias”; de acuerdo con este informe el secreto

profesional es visto como obstáculo para la correcta recuperación de información relativa a los beneficiarios finales (GAFI, 2018).

Este informe señala que precisamente en las sociedades de personas, aquellas donde la participación de los accionistas en el capital, es la característica primordial y no su personalidad, por ello el tipo de responsabilidad frente a cualquier tercero es afrontada de forma y características distintas porque el control y propiedad se ejerce a través de acciones, dichas características del capital permite que las acciones puedan traspasarse y venderse sin afectar la existencia de la sociedad o el gobierno corporativo de la misma, citando de manera general algunas sociedades híbridas de las sociedades de responsabilidad limitada (SRL) (o de las sociedades de responsabilidad limitada por acciones LTD) (Aubele, 2016).

La característica más importante de las sociedades de capital es la estricta separación de las personas que la componen y que invierten en ella, es decir, de las personas físicas y la de la persona moral, puesto que gozan de una separación entre las dos personalidades jurídicas, la de la persona física y su patrimonio y la de la persona moral.

Esta distinción entre ambas personalidades jurídicas le permite realizar cualquier operación y activos a su nombre, asumiendo derechos y obligaciones por cuenta propia, respondiendo frente a cualquier tercero, según las directrices del GAFI, la información del beneficiario final suele ocultarse haciendo uso de empresas ficticias, estructuras complejas de propiedad, personas jurídicas que figuran en calidad de directores, mandatos de representación de accionistas y directores, fideicomisos e intermediarios que intervienen en la constitución de personas jurídicas (GAFI, 2018).

Lo planteado en los párrafos que anteceden son los antecedentes del derecho internacional, respecto a las obligaciones que se desprenden de la designación de beneficiario controlador, pero para estudiar la problemática de la epistemología del beneficiario controlador debemos partir de los dos obstáculos más importantes, la complejidad del derecho societario, sus generalidades y cómo son utilizados como vehículos para el ocultamiento del beneficiario final.

Ahora bien, dentro del derecho mexicano uno de los principios más importantes en el cual descansan las bases doctrinales, es el reconocimiento de la personalidad jurídica distinta de los socios a la sociedad mercantil que otorga la ley a su constitución (Ley General de Sociedades Mercantiles [LGSM], art. 2), dicho acto constitutivo se ve respaldado por la teoría del acto colec-

tivo complejo que básicamente clasifica el acto constitutivo como un acto que converge pluralidad de voluntades dirigidas hacia un mismo fin (Rendón, 2012).

Este mencionado principio de la separación de patrimonios o autonomía patrimonial que parte del artículo 87 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, ubicado al inicio del capítulo V de dicha ley establece que “sociedad anónima es la que existe bajo una denominación y se compone exclusivamente de socios cuya obligación se limita al pago de sus acciones” (Velasco, 2009). Savigny señala que “es equiparable a la persona física, ya que tiene capacidad para obligar y ser obligado” (Branson, 1999).

Una vez que hemos afinado las bases conceptuales del derecho societario, observaremos en el siguiente apartado la introducción del control efectivo en el derecho fiscal mexicano y busca precisamente esclarecer el gobierno corporativo, sus componentes y analizar las partes por el todo, lo cual sería contrario a los principios planteados de personalidad jurídica e independencia que hemos planteado previamente.

III. CONTROL EFECTIVO

Dentro de la legislación fiscal se ha introducido el concepto de control efectivo, el cual se encuentra inserto en algunos apartados de la ley:

<p>Artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación</p>	<p>Firma electrónica. Se señala que el SAT negará el otorgamiento de la firma electrónica avanzada, así como los certificados de sellos digitales, cuando detecte que la persona moral solicitante tiene un socio o accionista que cuenta con el <i>control efectivo del solicitante</i>, que se ubique en los supuestos establecidos en los artículos 17-H, fracciones X, XI o XII, o 69, decimosegundo párrafo, fracciones I a V del CFF y que no haya corregido su situación fiscal, o bien, que dicho socio o accionista, tenga el <i>control efectivo</i> de otra persona moral, que se encuentre en los supuestos de los artículos y fracciones antes referidos y no haya corregido su situación fiscal.</p>
---	--

<p>Artículo 17-H Bis fracción XI, CFF</p>	<p>Restricción temporal de CSD. Un supuesto para la restricción de los Certificados de Sello Digital (CSD) es cuando la autoridad detecte que la persona moral tiene un socio o accionista que cuenta con el control efectivo de la misma, y cuyo certificado se ha dejado sin efectos por ubicarse en alguno de los supuestos del artículo 17-H, primer párrafo, fracciones X, XI o XII del CFF, o bien, en los supuestos del artículo 69, decimosegundo párrafo, fracciones I a V del mismo ordenamiento, y no haya corregido su situación fiscal, o bien, que dicho socio o accionista tenga el control efectivo de otra persona moral, que se encuentre en los supuestos de los artículos y fracciones antes referidos y esta no haya corregido su situación fiscal.</p>
<p>Artículo 26, fracción IV, CFF</p>	<p>Responsabilidad solidaria. Esta fracción considera como responsables solidarios a los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de esta. En el inciso b) de dicha fracción se establece que existe adquisición de negociación, salvo prueba en contrario, cuando la autoridad fiscal detecte que la persona que transmite y la que adquiere el conjunto de bienes, derechos u obligaciones comparte identidad parcial o total de las personas que conforman su órgano de dirección, así como de sus socios o accionistas con control efectivo.</p>
<p>Artículo 26, fracción X, CFF</p>	<p>Responsabilidad solidaria. Esta fracción señala que adquirirán dicho carácter los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma. La responsabilidad solidaria únicamente será aplicable a los socios o accionistas que tengan o hayan tenido el control efectivo de la sociedad, referente de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad. La capacidad de una persona o grupo de personas, de llevar a cabo cualquiera de los actos siguientes: Imponer decisiones en las asambleas generales de accionistas, de socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes. Mantener la titularidad de derechos que permitan ejercer el voto respecto de más del 50 % del capital social.</p>

	Dirigir la administración, la estrategia o las principales políticas de una persona moral, ya sea a través de la propiedad de valores, por contrato o de cualquier otra forma.
Artículo 27, fracción VI, inciso b), CFF	<p>Obligaciones en el RFC. Existe la obligación de presentar un aviso en el RFC, a través del cual informen el nombre y la clave en dicho registro de los socios, accionistas, asociados y demás personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que por su naturaleza formen parte de la estructura orgánica y que ostenten dicho carácter conforme a los estatutos o legislación bajo la cual se constituyen, cada vez que se realice alguna modificación o incorporación relacionada a estos, así como informar el porcentaje de participación de cada uno de ellos en el capital social, el objeto social y quién ejerce el control efectivo, <i>en los términos de lo que establezca el SAT.</i></p> <p>Se entenderá por control, influencia significativa o poder de mando, lo que señala la regla 2.5.23. de la RMISC 2022, que prevé que se entenderá por control, influencia significativa y poder de mando, aquellas definiciones a que se refiere el artículo 2, fracciones III, XI y XX, respectivamente, de la Ley del Mercado de Valores.</p> <p>La Ley del Mercado de Valores indica que se entiende por:</p> <ul style="list-style-type: none"> - control, la capacidad de una persona o grupo de personas, de llevar a cabo cualquiera de los actos siguientes: <ul style="list-style-type: none"> • imponer, directa o indirectamente, decisiones en las asambleas generales de accionistas, de socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes, de una persona moral • mantener la titularidad de derechos que permitan, directa o indirectamente, ejercer el voto respecto de más del cincuenta por ciento del capital social de una persona moral • dirigir, directa o indirectamente, la administración, la estrategia o las principales políticas de una persona moral, ya sea a través de la propiedad de valores, por contrato o de cualquier otra forma - influencia significativa, la titularidad de derechos que permitan, directa o indirectamente, ejercer el voto respecto de cuando menos el veinte por ciento del capital social de una persona moral - poder de mando, la capacidad de hecho de influir de manera decisiva en los acuerdos adoptados en las asambleas de accionistas o sesiones del consejo de administración o en la gestión, conducción y ejecución de los negocios de una emisora o personas morales que esta controle o en las que tenga una influencia significativa

Artículo 206, LISR	<p>RESICO-PM. Se establece que no tributarán conforme a este régimen las personas morales cuando uno o varios de sus socios, accionistas o integrantes, participen en otras sociedades mercantiles <i>donde tengan el control de la sociedad o de su administración</i>, o cuando sean partes relacionadas en los términos del artículo 90 de la LISR.</p> <p>Se entenderá por control, cuando una de las partes tenga sobre la otra el control efectivo o el de su administración, a grado tal que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los ingresos, utilidades o dividendos de ellas, ya sea directamente o por interpósita persona.</p>
--------------------	--

FUENTE: elaboración propia con los datos obtenidos del Código Fiscal de la Federación.

Ahora debemos analizar la introducción de control efectivo y beneficiario controlador en nuestras disposiciones fiscales, las cuales se introducen como parte de las recomendaciones hechas por el GAFI, así como adoptar las recomendaciones de distintos organismos internacionales, como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) (GAFIC, 2022). Estas recomendaciones hacen hincapié a los países miembros su deber de identificar el beneficiario final de cualquier operación financiera y para compartir su información, una vez corroboradas las transacciones, ya que para instituciones financieras se imponen restricciones de debida diligencia, donde una de las obligaciones es identificar precisamente para las personas morales.

Esto aunado a la recomendación 24, sobre transparencia y beneficiario final de las personas jurídicas, donde se debe manifestar quién guarda el control de las personas jurídicas, en la nota interpretativa habla de un registro mercantil donde debe estar registrada la información de las personas jurídicas de los países, imponiendo la obligación de las sociedades mercantiles a conservar la información del beneficiario final.

IV. EL VELO CORPORATIVO Y SU DISPARIDAD AL DEFINIR BENEFICIARIO FINAL

Partiendo de los preceptos que definen el beneficiario final, también debemos abordar la definición de velo corporativo ya que el exigir determinar un beneficiario final de la sociedad, exige admitir que la voluntad del ente

se encuentra determinada por una persona llamada beneficiario final, para lo cual tenemos que abordar el develamiento del ente y por ende dicha doctrina, la doctrina del velo corporativo en México tiene su origen en la jurisprudencia y en las diversas obras que se han generado por la necesidad de generar conocimiento doctrinal en este tema, el derecho norteamericano ha sido fuente de conocimiento en la doctrina del velo corporativo y una de las obras precursoras fue “the piercing the veil jurisprudence” de Wormser, obra que recopiló el estado del conocimiento de la época y que afirma si las corporaciones tienen meramente personalidad jurídica y si está envestida de invisibilidad e intangibilidad, no podrían por supuesto ser considerado un ciudadano del estado (Lezcano, 2018), es decir, ser tratado como individuo frente al estado para responder a sus obligaciones, aunando a este argumento los diversos casos en la corte en los cuales se determinó en su gran mayoría según este autor que para penetrar en el haber de los socios o accionistas se debía determinar una sola cuestión “si la sociedad había sido creada de mala fe para defraudar a sus acreedores” ya que el objeto de la aplicación de las normas siempre será impedir que se utilice las corporaciones como meros instrumentos para cometer fraudes a ley o sus acreedores.

En el derecho norteamericano, la mayoría de los estudiosos conocen a esta doctrina como “levantamiento del velo corporativo”, esta teoría surge con la finalidad de corregir abusos de la personalidad jurídica y de la limitación de la responsabilidad de los socios para realizar actos ilícitos, la cual, a través de la jurisprudencia americana, permite el ejercicio de una acción de equidad, que separa o aparta la personalidad jurídica del ente o sociedad y responsabiliza a los socios, cuando con ella se encubren o se realizan fraudes a la ley, daños a terceros u otros actos contrarios a derecho.

Entonces como podemos observar dicha teoría sólo justifica el desdeñamiento del velo corporativo si se demuestran supuestos de control efectivo o dominio de un tercero sobre una persona jurídica, por ejemplo, para Powell existen circunstancias, las cuales enlista en su famosa Laundry list, que pueden ayudar a determinar la existencia de control o dominio de una matriz sobre su subsidiaria:

- 1) La apropiación de la mayoría o la totalidad del capital social de la subsidiaria.
- 2) Administradores y gerentes en común.
- 3) Financiamientos de la matriz a su subsidiaria.

- 4) La suscripción de la totalidad de sus acciones de la subsidiaria o participación en su constitución.
- 5) La subsidiaria tiene un gran e inadecuado capital social.
- 6) La matriz cubre pagos a cargo de la subsidiaria tales como salarios y otros pasivos.
- 7) La inexistencia de negocios más allá de aquellos sostenidos con la matriz o la posesión como únicos activos aquellos proporcionados por la matriz.
- 8) La aparición de la subsidiaria en documentos de la matriz o declaraciones de sus gerentes como un departamento o una división de la matriz o la referencia hacia los negocios de la subsidiaria como propias de la matriz.
- 9) La matriz utiliza propiedad de la subsidiaria como propia.
- 10) La toma de decisiones por parte los administradores y gerentes no es autónoma, sino que dependen de la toma de decisiones de la matriz a favor de su subsidiaria.
- 11) La omisión por parte de la subsidiaria de observar formalidades corporativas. (Torres, 2012, p. 103).

V. PRUEBA DE REPRESENTACIÓN (*AGENCY TEST*)

A la luz de la doctrina del *veil piercing*, un socio o accionista pudiera ejercer tanto control sobre su sociedad que esta última estuviera compelida a actuar en representación de los primeros (Noakes, 2001), en consecuencia, se llega a considerar que existió una relación de representación por lo que la sociedad (Rands, 1999) representante (*agency*) no está obligada a participar de las pérdidas o responsabilidades derivadas del negocio sino que la representada (ya sea la matriz o los socios) tendrá que correr con las consecuencias legales de dicha representación.

Para que el *veil piercing* por representación proceda, se deben comprobar ciertos elementos:

- 1) *Control*. Se deberá de comprobar que los socios o la sociedad matriz ejercían control total sobre la subsidiaria. Dentro de una relación de representación, el representado tiene la obligación (y el derecho) de dar instrucciones específicas para que el representante desempeñe el servicio convenido, y el representante tendrá el deber de acatarlas y desempeñar el servicio conforme lo hubiese indicado la primera en función de que las consecuencias,

buenas o malas, recaerán sobre el representado, ejerciendo así una especie de control directo (DeMott, 1999).

El control al cual nos referimos en este apartado debe de ser diferenciado del control indirecto que pudieran ejercer los accionistas de una sociedad al nombrar o remover directores o administradores, rechazando propuestas de estos últimos o aumentando el capital social, o aún si la dirección de la sociedad estuviera a cargo de los propios accionistas, el tipo de control necesario para levantar el velo corporativo es el dominio de la primera sobre la segunda; el dominio supone el colapso de una entidad con otra, un control de *facto* constante y generalizado (Torres, 2012).

2) *Fraude*. Se refiere al análisis de la posibilidad de fraude por la separación de personalidad de la sociedad y sus socios.

1. *Análisis y discusión*

Como hemos desarrollado en el presente, el desdeñamiento del velo corporativo, es decir, este develamiento de separar al ente en las partes que la componen, solo se ve justificado en casos de que el ente sea un vehículo para cometer ilícitos o violar las leyes, de lo contrario sería inconstitucional, por tanto el señalamiento de beneficiario final es ilegal y un abuso por parte de las autoridades, ya que implica un reconocimiento de que existe una persona ejerciendo el control efectivo, por tanto el responsable final de la toma de decisiones, es decir el autor de los delitos en caso de enfrentar responsabilidad penal o de responsabilidad solidaria en su caso, lo cual es una violación al derecho humano a la seguridad jurídica y la legalidad, así mismo derechos personales como la privacidad y la intimidad, ya que dicha información permanecerá en un registro público, por lo que debemos revisar si también existe una violación al secreto fiscal en dicho intercambio de información o si se justifica bajo los preceptos jurídicos existentes.

A. *Control efectivo sociedad de responsabilidad limitada*

Para hablar de control efectivo en las sociedades de responsabilidad limitada se tendrá que examinar el monto de su aportación, ya que el artículo 79 (LGSM, 2023) determina que todos los socios tendrán derecho a participar en las decisiones de la asamblea, contando con un voto por cada mil pesos, salvo que se hayan otorgado partes sociales privilegiadas, práctica común

para proteger a socios fundadores en cuanto a la toma de decisiones de la sociedad. Este tipo societario tiene además la peculiaridad de que se requiere que la admisión de socios se dirima en la Asamblea que es el órgano supremo de la sociedad, requiriendo también que para la admisión de nuevos socios se tenga la aprobación en Asamblea de la mayoría.

En pocas palabras, este tipo societario no permite operaciones “dis-closure” como en el derecho societario internacional, ya que se lleva libro de socios, cuyo registro es obligatorio para la transmisión de partes sociales, por tanto, dichas transmisiones no tienen la misma volatilidad o libertad que guardan las sociedades anónimas.

B. Control efectivo de las sociedades anónimas

a. Imponer decisiones en las asambleas generales de accionistas, de socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes, de una persona moral.

Imponer decisiones es consecuencia del ejercicio del derecho de voto, ya que como observamos el órgano supremo de la Sociedad Anónima es la Asamblea de accionistas por lo cual se dice lo siguiente: “El derecho de voto está ligado en forma indisoluble con la posesión de la acción” que también debe obedecer a la naturaleza de acción, véase que lo que comentamos de aquellas acciones preferentes sin derecho a voto y “tal derecho no se ve excluido en relación con un valor nominal muy pequeño de las acciones y tampoco por la especialidad de ninguna clase de las acciones, ya que los estatutos no pueden afectar al derecho de voto” (Philipp, 2019, p. 385).

b. Mantener la titularidad de derechos que permitan ejercer el voto respecto de más del cincuenta por ciento del capital social de una persona moral

Se dice que se ostenta el control efectivo de la Sociedad no solo si se es titular del 50 % o más del capital social, sino que además se presume salvo prueba en contrario cuando conviva y sea pariente hasta el segundo grado de algún otro socio o de varios de ellos cuya participación conjunta en el capital so-

cial supere el 50% caso en el cual se ejercería el control de la sociedad. Existe además de los supuestos abordados que es el de la persona que tiene la concentración del 50% o más, el de aquellos accionistas que por su parentesco en conjunto ejercen el control efectivo y el caso de que esa concentración de participación en el capital lo tenga una sociedad distinta.

Dice Duque (2020) que además en la Sociedad Anónima podría darse aquel control de una sociedad distinta que adquiere participación por medio de las acciones y siendo así que, la participación en el capital social de la controlada por parte de la controlante, le otorga a éste la categoría de socio, y como consecuencia de ello, todos los demás efectos que de tal calidad se deriven.

No se puede caer en el error de estimar que la unanimidad de las decisiones de la sociedad hace que desaparezca el control, o que sea muestra de la inexistencia de tal fenómeno, la ley únicamente exige que los controlantes tenga la posibilidad de someter la decisión de la empresa a su voluntad, lo que se logra por diferentes medios, entre ellos, por el control en el capital, así que, si tal capacidad se da en la práctica, es suficiente para configurar la situación de subordinación. Nada impide que, en la práctica, el grupo controlador, por su buena gestión, se haga merecedor del respaldo de los demás socios minoritarios, y, en consecuencia, éstos voten de la misma manera a como lo hacen aquéllos, logrando unanimidad en las decisiones.

c. Dirigir la administración, la estrategia o las principales políticas de una persona moral, ya sea a través de la propiedad de valores, por contrato o de cualquier otra forma.

Este es el caso de aquellos accionistas que mediante el Consejo de Administración ejercen la función de administrador o aquellos que mediante contrato son los gerentes y representantes de los negocios de la sociedad, pero en calidad de socios o accionistas, porque el sujeto en el que recae debe estar legitimado para actuar en nombre de la sociedad. Su legitimación recae en el nombramiento en el órgano supremo de la sociedad y que cumpla con los requisitos legales y estatuarios para que dicho nombramiento surta efectos.

Esta forma de control también se ha denominado subordinación contractual y se verifica mediante el ejercicio de influencia dominante (Ley 222,

1995) en las decisiones de los órganos de administración, en razón de un acto o negocio celebrado con la sociedad controlada o con sus socios.

Como más arriba se mencionó, todos los tipos sociales existentes en la legislación son susceptibles de dominar o ser dominados, por la configuración de cualquiera de los supuestos en los que se someta la voluntad de una sociedad a la voluntad de otra persona. Sin embargo, como también lo habíamos mencionado, consideramos que la sociedad anónima es el tipo social más accesible a ser controlado (por medio de la primera presunción mencionada), por la facilidad con la que pueden ser intercambiados los socios que participan en el capital, a diferencia de las demás sociedades, las que a pesar de no estar en imposibilidad de mutar sus socios, se les dificulta mucho más hacerlo (Francisco, 2019).

Podemos entonces asumir, por la interpretación que hemos llevado acerca de la redacción de los supuestos que contemplan el control efectivo de la sociedad, que la finalidad última es proteger la voluntad individual e independiente del ente y que según Savigny deben tener todas las personas morales, es decir cuando obedecen a la voluntad dolosa de un último beneficiado, perdiendo este, su objeto plasmado en el contrato colectivo se convierte en el vehículo de una voluntad injerida de su integrante, violando así el espíritu de su máxima: su constitutiva (Guido, 1962). Solo para concluir sobre este apartado, debo esclarecer que para aquellos socios o accionistas que además ejercen funciones de administración, a ojos del juzgador tienen que responder de forma distinta a los socios o accionistas quienes ven limitada su responsabilidad al importe de sus aportaciones sociales (Responsabilidad Solidaria, 2011).

Ahora bien, respecto a lo planteado sobre la identificación del beneficiario controlador como se ha venido desarrollando, implica superar el velo corporativo, para pasar la forma externa y ver las partes que la componen, para la entrega de información al margen de las recomendaciones de la GAFI que exigen este intercambio de información y que, además ya será información exigible por las autoridades fiscales y financieras en todo momento, contraviniendo los postulados que abordaremos en el siguiente párrafo.

Teoría de la desestimación de la personalidad jurídica que consiste en:

[...] prescindir o superar la forma externa de la persona jurídica para develar las personas e intereses ocultos tras ella[...] El ente hermético se abre siempre que surja o se perciba un asomo de mala fe, fraude, abuso del derecho o simulación. Así mismo cuando se forma para burlar el ordenamiento jurídico, o si

después de constituida con arreglo a la ley se desvía de su finalidad, o la persona es utilizada para actos o propósitos ilícitos, se configura el ejercicio anormal de un derecho que merece correctivos para que no persista el abuso (García, 2019, p. 24).

En los casos enumerados no existe ningún supuesto donde las personas jurídicas estén en situación de fraude, abuso de derecho o simulación, sino que de una forma preventiva se exige información susceptible que no debería ser enterada si no es en alguno de los dispuestos establecidos para la caída del velo corporativo de las personas jurídicas, por el supuesto control efectivo societario, ya sea de parte controlante o no, al referirnos de la parte controlante, son aquellos casos donde una sociedad controla a otra y se sirve de esta para cometer delitos, y es gracias a estas prácticas delictivas que surge la teoría del “disregard”.

La teoría del “disregard” o “Alter ego” que se le atribuye a Frederik Powell quien afirma en: “Parent and Subsidiary Corporations”, que una sociedad controlante debe responder por el pasivo de su subsidiaria insolvente, siempre que esta segunda haya sido una simple “instrumentalidad” de la primera (Powell, 1931). Al respecto la corte de Alaska señala que hay dos criterios para determinar el levantamiento del velo corporativo, un criterio conjuntivo y uno disyuntivo en donde se analiza el control ejercido sobre la sociedad y la conducta para ejercer un daño o abusar de un derecho (Philip, 1992).

VI. INCONSTITUCIONALIDAD DEL DEVELAMIENTO CORPORATIVO EN VIRTUD DE REPORTAR BENEFICIARIO CONTROLADOR

Ahora bien, como hemos venido estimando, en cada ley secundaria a la Constitución o acto de la propia autoridad hay un sinfín de derechos humanos que deben respetarse en pro de la Constitución y como hemos analizado el vehículo de exigibilidad frente al Estado son las garantías constitucionales, por lo que en pro de analizar la constitucionalidad o no del artículo 32-b TER debemos agotar la noción de la norma como acto privativo de los derechos humanos que goza cualquier individuo a la luz de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como se ha expuesto en este documento la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la norma máxima del Estado, porque de esta

derivan todos los ordenamientos jurídicos que han de normar y regir el mismo, la forma de gobierno e incluso la economía de los Estados y sus ciudadanos. Dicha constitución consagra un conjunto de garantías constitucionales que sirven como límites legales para el legislador y la aplicación de las normas tributarias (González, 2005).

Los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagran los derechos humanos a la seguridad jurídica y la legalidad; con sus respectivas diferencias entre sí, también enlazan su contenido tal como lo maneja Ovalle Favela quien argumenta que cabe señalar, que si bien los actos de molestia están sujetos sólo a la garantía de legalidad establecida en el artículo 16 constitucional, los actos privativos deben someterse tanto a las garantías de audiencia y legalidad contenidas en el artículo 14 de la propia Constitución como a la de legalidad del artículo 16 del mismo ordenamiento, ya que todo acto privativo es necesariamente, un acto de molestia (Favela, 1996).

Al analizar el artículo 32-B Tercer del Código Fiscal de la Federación en mención se debe entregar información protegida por el velo corporativo lo que denominan como control efectivo, al respecto el artículo 14 constitucional dice a su letra lo siguiente:

A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

En el aspecto técnico-jurídico que planteamos, sobre la aplicación del artículo 32-B tercer del CFF se infringen los principios para el desdeñamiento del velo corporativo, ya que no se atienden los elementos subjetivos que deberían ser analizados, pues no se examina qué orientó al ente a dirigir sus acciones a cometer determinados hechos, para examinar de fondo la voluntad de la sociedad y poder esclarecer si amerita o no su desestimación, sino que se basa en la presunción o posibilidad de que el ente sea utilizado para delinquir o no, siendo por lo tanto insuficiente para descomponer al todo en sus partes.

Al respecto, el derecho expuesto en el artículo 16 constitucional dispone lo siguiente: “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio,

papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento[...]”.

Este ordenamiento contiene varias Garantías de Seguridad Jurídica, de acuerdo con Ignacio Burgoa, mismas que siguiendo el orden de exposición en que están consignadas son:

- La titularidad de las mismas.
- El acto de autoridad condicionado por ella.
- Los bienes jurídicos que preservan.
- Mandato escrito, fundado y motivado.

(Orihuela, 2003, p. 536).

Los cuáles serán el tema medular de nuestra investigación por coincidir con la esfera jurídica de afectación contenida en el artículo 32 B TER del Código Fiscal de la Federación, no sin antes insistir en que es por consecuencia un acto de molestia para el caso concreto que hemos analizado.

Alberto del Castillo del Valle menciona que la garantía de seguridad jurídica implica: que el gobernado no podrá ser afectado en su esfera jurídica por el Estado y sus autoridades en forma arbitraria, sino que éstos deben desarrollar conductas previstas en la Constitución para poder afectarlo en su cúmulo de derechos. La seguridad jurídica impone a las autoridades una obligación de hacer debiendo cumplir con todo lo que les manda la ley (Valle, 1992).

La norma, como hemos analizado, no es de interpretación directa, sino que debemos acudir a la interpretación suprema jurídica: la jurisprudencia. Acudimos a la jurisprudencia puesto que la figura de la desestimación de la personalidad no se encuentra contenida en ninguna norma concreta, sino que, aunque no es ajena al derecho mexicano, no tenemos aún un cuerpo normativo al que se pueda concurrir para su aplicación e interpretación.

La eliminación de la arbitrariedad es uno de los objetivos del principio de seguridad jurídica, así, mediante dicho principio se pretende evitar que las autoridades lleven a cabo conductas contrarias a derecho, tanto en la creación como en la aplicación de las normas que regulan la materia tributaria.

Las teorías de desestimación y levantamiento del velo corporativo en este sentido acuñan una serie de conceptos principalmente basados en el abuso del derecho y fraude a la ley los cuales señalan este derecho a oponer ante órgano jurisdiccional los derechos de terceros si se demuestra que un de-

recho se ejercitó a fin de causar daño, lo que constituye culpa delictuosa, es decir hay un ánimo y conocimiento de las consecuencias de ejercer ese derecho, cuando vemos una norma orientada a castigar sin agotar el elemento primordial para merecer la pena máxima como lo es el desdeñamiento del velo corporativo se hace incierto si no goza del elemento esencial que es el dolo porque con este principio se persigue un resultado concreto, orientado a defraudar.

Deben advertirse estos elementos para considerar que el órgano administrativo debe perpetrar en la persona moral, de lo contrario es un abuso de derecho que va en contra de la buena fe y la teoría de separación de patrimonios, recordemos que en el caso concreto que analizamos la Tercera Sala Civil del Tribunal Superior concluyó con base en la evidencia que la controladora actuó maliciosamente, es decir, se analizó la conducta del transgresor que perseguía el fin deseado, distinto es el ánimo de la norma multicitada del Código Fiscal de la Federación en su artículo 32- B TER que la SHCP alude a ella como norma autoaplicativa pero carece de los elementos para serlo y va en contra de instituciones de derecho como lo es el velo corporativo y el hermetismo que poseen las sociedades.

VII. GARANTÍA DE AUDIENCIA, JUICIO PREVIO Y PRINCIPIO DE COSA JUZGADA

La Garantía de Audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional ordena que “Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho”, así mismo al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido el criterio jurisprudencial.

Al igual que la garantía de audiencia, la garantía de juicio previo se encuentra prevista en el artículo 14 constitucional, que en su párrafo segundo señala que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido ciertas excepciones al respecto: “Garantía de audiencia, excepciones a la, en materia fiscal.” (Garantía de Audiencia, Excepciones de., 1994) y esto es al efecto de cobrar los impuestos determinados por las leyes, es evidente que dicho cobro tiene que hacerse mediante actos ejecutivos y unilaterales, que si bien pueden ser sometidos a una revisión posterior mediante la solicitud del afectado, no pueden quedar paralizados por el requisito de audiencia previa.

Una de las preguntas que originó esta investigación es si es violatorio a las garantías constitucionales ya que para el develamiento corporativo, es decir el diluir quién posee el control efectivo societario para señalar al beneficiario controlador, no existe un procedimiento previo, para calificar si la persona moral actúa de mala fe para poder justificar dicho acto de molestia, es decir sin audiencia previa, sin calidad de cosa juzgada es obligada a entregar la información que por su propia naturaleza societaria se encuentra protegida.

VIII. VIOLACIÓN AL DERECHO HUMANO A LA INTIMIDAD Y LA PRIVACIDAD

Dichos derechos fundamentales son esenciales, originarios e innatos, extra-patrimoniales, intransmisibles, oponibles «erga omnes», irrenunciables e imprescriptibles y, en principio, intransferibles. Estos derechos que la doctrina italiana distingue, usualmente,

cuatro posibles esferas del aislamiento (vida privada): 1) la soledad, que entraña la imposibilidad física de contactos materiales; 2) la intimidad, en la que el individuo, sin hallarse aislado, se encuadra en un grupo reducido en el que se dan relaciones especiales, como por ejemplo en el ámbito conyugal y familiar; 3) el anonimato; 4) la reserva, que consiste en la creación de una barrera psicológica frente a las intromisiones no deseadas.

En conclusión, lo que tutela es la intimidad, la vida familiar, así como lo que se desprende del libre desarrollo de la personalidad, por lo cual la exigencia de mantener pública la información del beneficiario final en el registro que será de intercambio internacional, pone en peligro gravemente no solo este derecho, sino que dicha información sea utilizada con fines delictivos.

La Declaración Universal de Derechos Humanos dispone que: “nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia ni de ataques a su honra o a su reputación”. Es decir que “toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques” (art. 12), por lo tanto, toda persona debe gozar de protección de su intimidad y privacidad contra cualquier injerencia que ponga en peligro dichos derechos humanos como lo es este acto invasivo sin mediar al menos una justificación jurídica para exponer la intimidad del domicilio o su privacidad.

Es en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Públicos (Pacto, art. 17), que hace referencia a “injerencias arbitrarias o ilegales”, por lo que cualquier acto que pudiera exponer o mermar estos derechos de forma que estos medios coercitivos no se encuentren amparados o justificados serán ilegales y violatorios a derechos humanos personales como los ya mencionados.

IX. VIOLACIÓN AL SECRETO FISCAL

Para abordar la violación al secreto fiscal, es necesario en primer término definir el secreto fiscal, el cual comprende dos bienes jurídicos diferenciados: los datos personales, es decir la vida privada y los datos contables o tributarios que engloban negociaciones o situación financiera y comercial (Granados, 2010). En conclusión, lo que se protege con el secreto fiscal son datos personales porque guardan relación con la vida privada y financiera de cualquier persona, por tanto, se traduce en un derecho a la intimidad porque van desde el nombre, domicilio y su patrimonio,

Para la SCJN (Suprema Corte de Justicia de la Nación) las personas morales cuentan con datos como su domicilio y sus comunicaciones, o bien, con información económica, comercial o inherentes a su identidad que “sí deben estar protegidos frente a intromisiones ilegítimas, ya que los bienes que tutelan o protegen los derechos a la intimidad o privacidad y a la protección de datos personales, en sentido amplio, pueden comprender, en tanto no se aleja ni se opone a esa tutela, a aquellos documentos e información de las personas jurídicas colectivas que escapan al conocimiento de terceros” (SCJN, 2013, p. 71).

La información en posesión de cualquier ente público o privado tiene el mismo carácter de confidencial, al corresponder a un ámbito privado de la

persona moral (conforme a la fracción I, Apartado A del artículo 6o. constitucional), por lo que la SCJN señaló que se deberá analizar si encuadra en los supuestos de confidencialidad o de reserva, entonces no deberá divulgarse (SCJN, 2013, p. 91).

Por ejemplo, en México existen algunas excepciones por las cuales autorizan al Servicio de Administración Tributaria (SAT, 27) a publicar, en su página de Internet, datos personales de contribuyentes que se ubiquen en alguno de los supuestos señalados por dicho numeral:

Artículo 69. (Penúltimo párrafo) La reserva a que se refiere el primer párrafo de este artículo no resulta aplicable respecto del nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquéllos que se encuentren en los siguientes supuestos:

I. Que, tengan a su cargo créditos fiscales firmes.

II. Que tengan a su cargo créditos fiscales determinados, que, siendo exigibles, no se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas permitidas por este Código.

III. Que, estando inscritos ante el registro federal de contribuyentes, se encuentren como no localizados.

IV. Que haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal.

V. Que tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido afectados en los términos de lo dispuesto por el artículo 146-A de este Código.

VI. Que se les hubiere condonado algún crédito fiscal.

Estos mencionados supuestos corresponden a contribuyentes que han incumplido con sus obligaciones formales o sustantivas en materia fiscal o porque se ha configurado un delito fiscal, por lo que podemos afirmar que la solicitud de señalar beneficiario final en un listado de orden público, la medida no es proporcional, puesto que se violenta un derecho de los contribuyentes a la protección de los datos personales, si se tuviera que hacer el test de proporcionalidad y tuviéramos que preponderar el interés público de acceder a dicha información sobre la protección de este derecho, concluiríamos que los perjuicios provocados son mayores, a los beneficios percibidos por publicar dicha información, y ponerla al alcance, se trataría pues, de un juicio de ponderación con criterios específicos para el ámbito del acceso a la información.

En consecuencia es inconstitucional la medida legislativa de divulgar los datos personales de personas físicas que componen los entes morales señalados como beneficiarios finales, ya que no existe un supuesto que exceptúe de la regla general que es la protección al derecho humano a la privacidad por lo que no es proporcional, no es racionalmente justificado y de ninguna manera constitucional ya que carece de idoneidad o adecuación y, en consecuencia, contraviene los derechos humanos resguardados en la carta magna del derecho mexicano.

Aunado a esto existe una falta de prosecución de un legítimo fin constitucional y esto es una falta de interés público que justifique dicha medida, por lo que estaríamos en presencia de violaciones a derechos humanos por parte del propio Estado.

X. CONCLUSIONES

Primera. Al alcance de lo desarrollado en el presente, resulta inconstitucional la medida de darle publicidad a los datos personales como lo son nombre, domicilio, nacionalidad, edad y persona moral de la cual forman parte como beneficiarios finales, ya que dichos datos personales y patrimoniales gozan de protección por el derecho humano a la privacidad, la intimidad y el debido proceso.

Segunda. Cuando se devela el ente jurídico, es decir la persona moral (Sociedad anónima y sociedad de responsabilidad limitada), existe un develamiento del ente, el cual está injustificado porque solo puede proceder a ello cuando existen pruebas suficientes de que el ente fue creado para defraudar, como vehículo de actos ilícitos o para ocultar bienes, por lo que resulta inconstitucional su develamiento solo para conformar un listado de naturaleza pública mercantil y fiscal. Ahora bien, la teoría para el develamiento corporativo no es ajena al derecho mexicano y es aplicado bajo los mismos criterios utilizados en el derecho comparado, los cuales, al ser analizados coinciden en los siguientes criterios:

- 1) Que el control efectivo de la sociedad este concentrado en una persona o corporación.
- 2) La sociedad se encuentra descapitalizada y por lo tanto no es solvente.
- 3) Inobservancia de formalidades corporativas.

- 4) El pago deliberado a los accionistas por su participación, sin atender las necesidades de la sociedad.
- 5) No goza de independencia corporativa.
- 6) La sociedad es utilizada para cometer fraude, injusticia o ilegalidades.

Se concluye que la autoridad hacendaría debe partir del hermetismo corporativo como principio jurídico, por tanto y unido a este principio la autoridad hacendaría debe efectuar un develamiento para lo cual deberá ser suficientemente probado que la conducta del integrante o tercero se ha orientado a abusar de la personalidad jurídica independiente de la persona moral en fraude de acreedores, por fraude de la ley o en general para violar normas imperativas mediante la utilización de aquélla en el ámbito fiscal, infringiendo la buena fe con la que debió conducirse para no evidenciar el abuso de la sociedad que conformó para dar la apariencia tras la que se ocultó, solo así sería posible que al amparo de la doctrina, el derecho comparado y la jurisprudencia se efectúe la legal desestimación de la personalidad jurídica.

Además de lo planteado el patrimonio del ente es distinto al de las partes que lo componen, premisas del derecho societario que evidencian que la persona moral no debe ser develado más que en aquellos casos donde se ve comprobado que el ente fue creado para defraudar o abusar de la ley.

Concluimos que mediante el artículo 32 B TER del CFF la autoridad ve justificada la desestimación de la personalidad jurídica, lo cual es violatorio a las garantías individuales; porque como hemos asentado en este trabajo la consecuencia más importante del nacimiento de una persona moral, es el nacimiento de la personalidad jurídica, dotada de autonomía y una voluntad individualizada frente a terceros, donde en el seno del órgano de su administración se tomarán las decisiones de su administración, siendo infundada la obligación de publicitar el beneficiario final lo cual significa develarlo anulando su característica primordial; ya que esta doctrina fue creada para que los jueces pudieran prescindir o superar la forma externa de la persona jurídica para penetrar a través de ella y alcanzar las personas y los bienes que amparan bajo su cobertura en aquellos casos en que se pruebe fehacientemente la mala fe, abuso del derecho o simulación, no por encontrarse en un supuesto sancionable administrativamente.

Tercera. De acuerdo con la Constitución tenemos derecho al patrimonio, a la libertad, la seguridad jurídica y a la legalidad y se nos privará de estos derechos únicamente mediante los requisitos establecidos en el artículo 14 y

16 teniendo en todo momento derecho a un juicio previo y a una determinación fundada y motivada por la cual se nos priva de estos derechos fundamentales. La Sociedad Anónima además de las características analizadas tiene la característica primordial de que sus accionistas únicamente responden frente a la sociedad por sus aportaciones, para invalidar el contrato social al que pertenecen existe una figura reconocida por el derecho mexicano en la jurisprudencia denominada el velo corporativo, pero para su aplicación se atienden elementos de la voluntad del ente, el control o dominio ejercido por alguno de sus socios accionistas, su capitalización, si el ente fue creado con el único propósito de defraudar y el ánimo de transgresión a la ley para su aplicación al amparo de una ley.

Por lo tanto el artículo 32 B TER es inconstitucional toda vez que transgrede los derechos humanos tutelados en la Constitución como lo es el derecho a la libertad, el patrimonio, la seguridad jurídica y la legalidad dejando en estado de indefensión al gobernado, existiendo una clara violación a las garantías individuales que son la base de todo acto, y ley secundaria a la ley suprema del Estado mexicano, esta norma no cumple con los requisitos de fondo primordiales para de manera general y a la luz de los derechos humanos que todo ciudadano mexicano posee se vean resguardados en un ambiente de certeza, esta norma se hace valer de elementos técnico- jurídicos que no son apropiados para la aplicación de la desestimación de la personalidad jurídica lo cual manifiesta el retrato de la política opresora del Estado mexicano de manera momentánea sin perpetuar lo que toda norma debe cumplir como requisito: su sustentabilidad para trascender en el tiempo.

Cuarta. Como se mencionó en el presente, las autoridades hacendarias tienen una obligación en el marco del derecho internacional de compartir información, por lo que la postura de la autoridad es dar respuesta al llamado G20, remitiéndome también al Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), ya que sus acuerdos son ineludibles, cuyos objetivos principales son combatir operaciones y transacciones que utilicen como vehículos jurídicos a las sociedades para evadir obligaciones en materia fiscal, blanqueo de capitales y delitos financieros, por lo que dicha información debe tener una disponibilidad inmediata para cumplir estos compromisos, pero no de forma que resulte inconstitucional, sino con apego al respeto a los derechos humanos.

Así mismo, mencionar que los estándares internacionales prevén la aplicación de medidas sancionatorias, dichas recomendaciones en el Foro Global

Internacional son generales y como hemos analizado en el plano internacional, dicha medida no contempla medios coercitivos, sino que permite a los países miembros hacer sus adecuaciones con apego a su carta magna y derecho interno, por lo que los legisladores se deben al quehacer de proteger su estado de derecho y los derechos humanos recogidos en los tratados internacionales y en la Constitución.

XI. BIBLIOGRAFÍA

- Álvarez, S. V. (2010). *Derecho Fiscal*. Oxford.
- Álvarez, S. V. (2012). *Derecho Fiscal*. Oxford.
- Apéndice de 1975, tercera parte I (Segunda Sala).
- Aubele, M. P. (2016). *Análisis crítico de la sociedad por acciones*. Universidad de Chile. https://repositorio.uchile.cl/bitstream/handle/2250/112883/de-pinochet_m.pdf?sequence=1
- Audiencia, Garantía de. En Materia impositiva no es necesario que sea previa., AR 5032/69 Y AR 1229/59 (SCJN 1969).
- Barber, D. (1981). *Piercing the corporate veil*. Piercing the corporate veil. http://www.ius.bg.ac.rs/prof/Materijali/jovmio/DS_PrimeriMetodoloskihPris-tupa/Barber.%20Piercing%20the%20corporate%20veil.pdf
- Beccaria. (2005). *Tratado de los delitos y las penas*. Porrúa.
- Bernal, E. P. (2007). *Manual de Derecho Constitucional*. Porrúa.
- BID. (Noviembre de 2017). Regulación sobre beneficiarios finales en América Latina y el Caribe. <https://publications.iadb.org/es/publicacion/17330/regulacion-sobre-beneficiarios-finales-en-america-latina-y-el-caribe>
- BID. (Marzo de 2019). Manual sobre beneficiarios finales. https://www.dian.gov.co/Documents/Intercambio_de_Informacion_Internacional/Manual_sobre_beneficiario_efectivo_final_o_real.pdf
- Branson, D. R. (1999). *Understanding corporate law*. Mathew Bender.
- Burgoa, I. (1954). *Las garantías individuales*. Porrúa.
- Campos, G. S. (2006). De la doble sanción a los delitos fiscales. En J. J. Martínez, *Principios de derecho penal* (p. 56). Editores Angel.
- Campos, R. G.-S. (1995). *Los Delitos Fiscales*. Perezniето.
- Cerezo, M. L. (1997). *Derecho fiscal represivo*. Porrúa.
- Tesis: XVII.2o.P.A.11 A (10a.) (2014). *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Décima Época, 2006910, 24 de 1304, Libro 8, Tomo II, p. 1120.

- DeMott, D. A. (1999). The Mechanisms of Control. *Connecticut Journal of International Law*. <http://scholarship.law.duke.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1755&context=facultyscholarship>
- Diario de los Debates del Congreso Constituyente. (1917). *Diario de los Debates del Congreso Constituyente* (p. 329). Ed oficial.
- Diputados., C. d. (2002). Ley Venta al publico de Acciones de Sociedades Anonimas. *Gaceta Parlamentaria del Senado de la República*, 79, p. 5.
- Duque, J. A. (2020). *El control de las sociedades por participación en el capita*.
- Escobar, H. F.-J. (1966). *Enciclopedia Jurídica T. XXI*. Bibliografica Omeba.
- Favela. (1996). *Garantías Constitucionales del Proceso*. Mc. Graw-Hill.
- Fix-Zamudio, J. L. (2004). Derechos Humanos en la Jurisprudencia Mexicana. En R. G. Treviño, *La seguridad Jurídica* (p. 324). CNDH.
- Fraga, G. (1975). *Derecho Administrativo (16a. ed.)*. Porrúa.
- Francisco, R. V. (2019). *Reforma al régimen de sociedades y concursos (2a. ed.)*. Editorial Temis.
- G20 (2013). Cumbre. (pp. Actas de conferencia). <https://www.g20.org/es/about-g20/#:~:text=El%20Grupo%20de%20los%20Veinte,las%20principales%20cuestiones%20econ%C3%B3micas%20internacionales>
- GAFI (2018). Ocultacion de la identidad de los beneficiarios finales. *Grupo de Acción Financiera Internacional*.
- GAFIC (2022). Recomendaciones a los países miembro. <https://www.cfatf-gafic.org/es/documentos/gafi40-recomendaciones/416-fatf-recomencion-10-debida-diligencia-del-cliente>
- GAFILAT (2020). Informe de prácticas y desafíos de los países de América Latina sobre los mecanismos de acopio de información básica y de beneficiarios finales. *Informe*.
- GAFILAT (2022). Biblioteca. <https://www.gafilat.org/index.php/es/>
- Garantía de Audiencia, Excepciones de., AR6390/63 Sexta Epoca, primera Parte (SCJN Volumen XCVII de 1994).
- García, J. I. (2019). *Teoría General de las Sociedades*. Legis.
- Garfias, I. G. (Noviembre de 2014). *Órgano de Administración de la Sociedad Anónima*. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1747/6.pdf>
- Gaviria, E. (2010). *Resolución 1960 d de la Superintendencia de Sociedades*.
- González, E. G. (2005). *Derecho Tributario Vol. 5*.
- Graf, B. (2009). *Instituciones del derecho mercantil*. Porrúa.
- Graf, J. B. (1983). *Las sociedades en Derecho Mexicano*. Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México.

- Granados, L. P. (2010). *Secreto Fiscal*.
- Guido, D. (1962). *Genealogía y personalidad de la sociedad anónima*. Jurídica.
- Gutiérrez, A. C. (1981). *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*. Tribunal Fiscal de la Federación.
- Humanos, C. N. (26 de Junio de 2011). *SCJN*. http://stj.col.gob.mx/dh/descargables/pdf_seccion/sistemas_5_2_1.pdf
- IMCO (2016, mayo). *Cumbre Global anticorrupción: Londres 2016*. <https://imco.org.mx/cumbre-global-anticorrupcion-londres-2016/>
- Iriarte, H. C. (2006). *Derecho Fiscal constitucional*. Oxford.
- Isidro, M. I. (1979). *Estudio sobre garantías individuales*. Porrúa.
- Jurisprudencia, Novena Época, tomo IV, Segunda Parte (Tribunales Colegiados de Circuito 24 de Junio de 1996).
- Knobel, A. (2017). *Regulación de beneficiarios finales en América Latina y el Caribe*. Banco Interamericano de Desarrollo BID.
- Ley 222, numeral tercero del artículo 27 (1995).
- Lezcano, J. M. (2018). *Piercing the Corporate Veil in Latin American Jurisprudence: A comparison with the Anglo-American method*. U.S.A.: University of London.
- López, M. A. (2010). *Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales*. Porrúa.
- Luño, A. P. (1986). *Derechos humanos, Estado de derecho y constitucion*. Tecnos.
- Machuca, P. M. (1999). El fenómeno del control o de la dependencia entre las sociedades. *Revista RdS*, (12).
- Martínez, J. J. (2006). *Principios de derecho penal*. Ángel.
- Maurice, W. I. (1912). *The veil of corporate entity*. Columbia Law Reviw.
- Montesquieu. (2005). El espíritu de las leyes. En Beccaria, *Tratado de los delitos y de las penas* (p. 395). Porrúa.
- Noakes, I. A. (2001). *Piercing the corporate veil in Australia*. [https://law.unimelb.edu.au/files/dmfile/Piercing the Corporate Veil1.pdf](https://law.unimelb.edu.au/files/dmfile/Piercing_the_Corporate_Veil1.pdf)
- OCDE. (2022). Construyendo marcos eficaces de beneficiarios finales. *Manual conjunto global y BID* (p. 70). https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/effective-beneficial-ownership-frameworks-toolkit_es.pdf
- Orihuela, I. B. (2000). *Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo*. Porrúa.
- Orihuela, I. B. (2003). *Las Garantías Individuales*. Porrúa.
- P/J9/95 (1995, julio 11) *Semanario Judicial*, SCJN
- Perez, R. O. (23 de Agosto de 2008). *Una visión dual a la doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica*. <http://doctrina.vlex.com.mx/vid/vision-dual-doctrina-levantamiento-velo-71681398#section%202>

- Philip. (1992). *Control and/or misconduct: clarifying the test for piercing the corporate veil in Alaska*. <http://scholarship.law.duke.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1287&context=alr>
- Philipp, W. F. (2019). *Sociedad Anónima Mexicana*. Oxford.
- Powell, J. F. (1931). Parent and Subsidiary Corporations Liabilities of a parent corporations for the obligations of ist subsidiaries. En C. A. Restrepo, *Instituciones de Derecho Comercial* (p. 354). Callaghan and Co.
- Puig, M. (2004). Fundamentos de derecho. En J. J. Martínez, *Las consecuencias jurídicas del delito* (p. 54). Porrúa.
- Rands, W. J. (1999). *Domination of subsidiary by a parent*. <http://mckinneylaw.iu.edu/ILR/pdf/vol32p421.pdf>
- Rasmusen, E. (Marzo de 2001). *Agency Law and Contract Formation Harvard Law School*. http://www.law.harvard.edu/programs/olin_center/papers/pdf/323.pdf
- Rendón, M. G. (2012). *Sociedades Mercantiles (2a. ed.)*. Oxford University Press.
- Tesis: VI.3o.A.351 A, (9a.) (2011). Novena Época, 161768. 27 de 377, t. XXXIII.
- Rincón, J. S. (1989). *Sanciones administrativas*. Real colegio de España.
- Roda, C. B. (2000). *Levantamiento del velo y persona jurídica en el derecho privado español*. Aranzadi.
- SAT. (2021). *Preguntas y respuestas sobre beneficiarios controladores*. <http://omawww.sat.gob.mx/documentossat/Documents/PreguntasRespuestasBC.pdf>
- Semanario Judicial , 205679. P. LV/92. Pleno. Octava Época. Amparo directo en revisión 2961/90. Opticas Devlyn del Norte, S. A. 12 de marzo de 1992. (El Tribunal Pleno en su sesión privada Mayo de 1992).
- SCJN. (11 de septiembre de 1950). Amparo civil directo.
- SCJN (2010). Tesis: Seguridad Jurídica, IUS 2008:904206
- Smith, G. B. (2014). The wrongful act requirement for piercing the corporate veil. *New York Law Journal*. <http://www.chadbourne.com/files/Publication/e5317a3d3f5e4a6583a1>
- Superintendencia de Sociedades, Resolución 125-001620 del 17 de septiembre de 2001, (17 de Septiembre de 2001).
- Superintendencia de Sociedades, Resolución 125-001620 (17 de Septiembre de 2001).
- Tesis aislada 1a XXVII/2007 (2007). *Semanario Judicial de la Federación*. IUS 173271.

- Tesis: I.5o.C.67C (10a.) (2013). *Gaceta del Seminario Judicial de la Federación*. Décima Época.
- Tesis: I.5o.C.72C (10a.) (2013). *Gaceta del Seminario Judicial de la Federación*. Décima Época.
- Tesis: contradicción de tesis 10/98 (tercer y cuarto tribunales colegiados en materia penal del primer circuito 13 de Junio de 2000).
- Torres, M. S. (2012). Corporate Veil Piercing: A Proposal for México. *Mexican Law Review*. <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/Mexican-LawReview/9/arc/arc3.pdf>
- Treviño, R. G. (2004). *Los Derechos Humanos en la Jurisprudencia mexicana*. CNDH. Universidad Nacional Autónoma de México. (Julio de 2014). *Investigaciones de la UNAM 2007*. <http://info4.juridicas.unam.mx/const/tes/8/20/9649.htm>
- Uría, R. (1996). *Comentario al Régimen Legal de Sociedades Mercantiles*. Civitas Ediciones.
- Uribe, B. L. (2018). Abuso de la Personalidad Jurídica. En *Estudios Jurídicos en memoria de Roberto L Mantilla Molina*.
- Urquiaga, E. P. (2010). *Los derechos a la intimidad o privacidad, a la honra y a la propia imagen. Su protección frente a la libertad de opinión e información*. Lust et praxis.
- Valle, A. C. (1992). *Garantías Constitucionales y Amparo en materia penal*. Duero.
- Velasco, G. G. (2009). *Persona Jurídica, doctrina y legislación mexicana*. Porrúa.
- Wiarco, O. A. (2004). *El delito de defraudación fiscal*. Porrúa.
- Zavala, E. F. (1917). *Diario de los debates del Congreso Constituyente*.