

“Beneficiario controlador y control efectivo frente al delito fiscal”.

“Controlling beneficiary and effective control against tax crime”.

Ivonne Alejandra Orozco González,

Mtra. Análisis Tributario,

Doctora en Estudios Fiscales.

Universidad de Guadalajara, Jalisco, México,

ivonneorozgonz@hotmail.com

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 del presente artículo es explicitar el beneficiario controlador en México, ya que la propia definición resulta controvertida por los alcances legales que esto conlleva, así mismo abordar su origen en el plano internacional, sus consecuencias y cuál es el objetivo de la incorporación en nuestra legislación fiscal vigente y si dicha medida es constitucional.

Palabras clave: Beneficiario controlador, velo corporativo, control efectivo, desestimación de la personalidad jurídica, tratados internacionales, derechos humanos y 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 at an international level against tax crime. The objective of this article is to specify the controlling beneficiary in Mexico, since the definition itself is controversial due to the legal scope that this entails, as well as to address its origin at the international level, its consequences and what is the objective of its incorporation into our current tax legislation.

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

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 un grupo que también es conocido como el grupo de los siete G-7, ya que fue conformado por Alemania, Canadá, EE.UU, 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, Biblioteca, 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.

No es hasta febrero del 2012, que 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 del 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 del 2013, en la cumbre del G-20 se reitera a los países que deben los países 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 el 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, Mexico 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 del 2016 celebrada en Londres se compromete, con el objetivo de poner fin de exponer irregularidades y desbaratar actividades ilícitas, garantizando información básica como el establecimiento de registros públicos (IMCO, 2016).

Es por estos compromisos, que en el año 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).

El banco interamericano para el desarrollo publica posteriormente un informe sobre la “Regulación sobre beneficiarios finales en América Latina y el Caribe” en el año 2017, en el cual señala que los vehículos jurídicos que deberá 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:

Todos los individuos que controlen o se beneficien, directa o indirectamente de la persona jurídica, a través de:

a. la propiedad, por tener un porcentaje de las acciones o del capital, por ej., “mayor al 25%”. Si existen dudas o no se encontró a nadie:

b. Control por otros medios (por ej., 25% de los votos, facultad para nombrar o remover a la mayoría del directorio o influenciar en las decisiones, etc.). Si hay dudas o nadie cumple con las condiciones para ser un BF:

c. Identificar a una autoridad jerárquica (directivo principal) de la persona jurídica
** El umbral de propiedad puede ser menor, por ej., “5% o 15% de las acciones”, pero no superior a “más del 25% de las acciones”*

** Si en la cadena de propiedad existe un fideicomiso o fundación, debe además identificarse a los BF del fideicomiso o fundación, según las reglas mencionadas abajo (BID, Regulación sobre beneficiarios finales en América Latina y el Caribe, 2017).*

Respecto de los datos que se deben presentar es 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:

E.U.A.	“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.: 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.

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>

Sobre la publicidad y la creación de registros públicos existe un debate sobre la inseguridad que pudieran sufrir las personas que las componen y sobre la posibilidad de sufrir secuestros u otros crímenes en su contra, por el estado que guarda el tema de seguridad en Latinoamérica, además de la desigualdad en cuanto al intercambio de información, ya que algunos países de América Latina han avanzado notablemente mientras otros no:

“Por último, de acuerdo con el Índice de Secreto Financiero de la organización de la sociedad civil Tax Justice Network, en relación a los socios o accionistas de sociedades de capital todos los países tienen un nivel similar de registración ante autoridades. En cambio, de acuerdo con el Índice, la existencia de una norma para declarar y actualizar al BF ante una autoridad está presente en casi el 60% de los países miembros de GAFILAT, mientras que sólo la tiene aprox. un tercio de los países miembros de GAFI y del resto del mundo. Asimismo, la registración de fideicomisos ante una autoridad (ya sea para ambos tipos de fideicomiso o sólo para uno) es también más alta en países miembros de GAFILAT que en”. (GAFILAT, 2020)

En este mismo informe del GAFILAT 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, ya que, 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, ya que la propia naturaleza de este tipo societario permite dicha libre transmisibilidad ante los siguientes mecanismos:

“a) Custodio privado en el extranjero. Las acciones al portador están inmovilizadas por un custodio privado que puede conservar la información en el extranjero.

b) Faltan sanciones para acciones no inmovilizadas. Las acciones al portador fueron prohibidas, pero no existen sanciones suficientes para que las acciones al portador.

c) Falta de actualización ante el registro comercial genera mismo riesgo que acciones al portador. Las acciones al portador están prohibidas formalmente, pero la falta del requisito de actualizar la información a un registro comercial permite que las acciones nominativas tengan efecto como si fuesen al portador.

d) Acciones al portador en la cadena de titularidad. Las acciones al portador están prohibidas en el país. Sin embargo, las acciones al portador de una entidad extranjera que es propietaria de una sociedad local pueden usarse como excusa para no identificar al BF de la sociedad local. (GAFI, Foro Global le observó esta cuestión a Costa Rica en 2019)”.

Algunos peligros inminentes que se plantean es 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, que porque 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.

A su vez menciona que en Reino Unido muy pocas personas quisieron ser excluidas de la publicación en dicho listado diciendo: “Sin embargo, en el Reino Unido, por ejemplo, muy pocos BF solicitaron ser excluidos del registro público. De más de 1 millón de sociedades, sólo 270 personas solicitaron tener su información no accesible por el público” (GAFILAT, 2020), no podemos determinar que en Latinoamérica suceda lo mismo ya que los índices de seguridad pública en los países de Sudamérica y los de Reino Unido resultan sumamente distintos.

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 quien 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.

El grupo 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 a este informe donde se analizan estos 106 casos, la participación de los profesionales de la contabilidad y derecho podría estar segmentada en las siguientes etapas de la ejecución de los delitos:

1. Profesionales del derecho:

- a) Constitución de personas jurídicas, la suscripción de arreglos jurídicos y el establecimiento de cuentas bancarias.
- b) Suministro de servicios de representación y dirección.
- c) Los abogados fueron los más tendientes a llevar a cabo la ocultación de la identidad de los beneficiarios finales y a blanquear la adquisición de bienes para su adquisición por beneficiarios finales.

2. Profesionales de la contabilidad:

- a) Construcción de los sistemas diseñados para ocultar la identidad de los beneficiarios finales.
- b) Diseño y la promoción de los sistemas de los casos estudiados y tendieron más a promover sus propios sistemas ante futuros clientes que a simplemente facilitar un sistema ya diseñado por estos.

También es importante mencionar que en 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, donde en 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).

Los profesionales del sector jurídico están sujetos a códigos de ética que van variando de país a país, pero de manera general podemos afirmar que existe un secreto profesional en los países que pertenecen al GAFI (Asociación Internacional de Colegios de Abogados (IBA). (2011). Principios internacionales de la IBA sobre la conducta de los profesionales del sector jurídico), por lo que una violación al secreto profesional jurídico conlleva normalmente una sanción penal.

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 como son utilizados como vehículos para el ocultamiento del beneficiario final.

Por ejemplo, la sociedad de responsabilidad limitada, la cual la propia ley la define como la que se constituye entre socios que solamente están obligados al pago de sus aportaciones, por ejemplo, en México las partes sociales están representadas por títulos nominativos a partir del 1 de enero de 1983 y solo serán cedibles en los casos y con los requisitos que establece esta ley. Para la cesión de parte social se requiere el consentimiento de la mayoría de los socios y solo puede componerse hasta por 50 socios, limitante establecida en el 61 LGSM.

La administración de la sociedad de responsabilidad limitada normalmente está a cargo de uno o más gerentes que podrán ser socios o personas extrañas a la sociedad, designadas temporalmente o por tiempo indeterminado. Las resoluciones

de los gerentes se toman por mayoría de votos, pero si el contrato exige que obren conjuntamente se requerirá la unanimidad. La asamblea de asociados es el órgano supremo de la sociedad y sus resoluciones se toman por mayoría de votos de los socios que representen por lo menos la mitad del capital social (art. 77 Ley General de Sociedades Mercantiles).

En sentido contrario la sociedad anónima no tiene limitantes en cuanto al número de socios, la Ley General de Sociedades Mercantiles la define como la que existe bajo una denominación y se compone exclusivamente de socios cuya obligación se limita al pago de sus aportaciones.

En principio la transmisión de los derechos se realiza libremente, mediante la enajenación de las acciones, sin necesidad de obtener el consentimiento de los demás accionistas¹ (Rendon, 2008). Sin embargo, el art 130 de la LGSM preceptúa que “en el contrato social podrá pactarse que la transmisión de las acciones solo se haga con la autorización del consejo de administración” el cual podrá negar la autorización designando un comprador de las acciones al precio corriente en el mercado. Este precepto ha sido duramente criticado por la doctrina nacional porque en el fondo anula una de las principales características de la anónima: la de la libre transmisibilidad de los derechos de los socios.

Ahora una vez que hemos sentado las bases societarias del derecho mexicano, debemos hablar de uno de los principios más importantes en el cual descansan las bases doctrinales, este principio propiamente es el reconocimiento de la personalidad jurídica distinta de los socios a la sociedad mercantil que otorga la ley a su constitución,(el artículo 2 de la LGSM) dicho acto constitutivo, se ve respaldada por la teoría del acto colectivo complejo que básicamente clasifica el acto constitutivo como un acto que converge pluralidad de voluntades dirigidas hacia un mismo fin² (Rendón M. G., 2012). El cual para la existencia de un contrato de sociedad requiere confianza mutua, solidaridad y esfuerzos, que entre los socios debe existir para la consecución del fin común perseguido³ (Torres M. S., 2012), así como vocación a las pérdidas y ganancias de la sociedad, asumiendo frente a terceros sus obligaciones; quien sentará las bases sobre estos elementos.

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

¹ Rendón, M. G. (2008). *Sociedades Mercantiles*. México: Editorial Oxford.

² Rendón, M. G. (2012). *Sociedades Mercantiles* (Segunda Edición ed.). México: Oxford.

³ Dávalos Torres, M. S. (2012). Corporate Veil Piercing: A Proposal for México, *Mexican Law Review*.

Obtenido de Corporate Veil Piercing: A Proposal for México, *Mexican Law Review*:

<http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/MexicanLawReview/9/arc/arc3.pdf>

limita al pago de sus acciones”⁴ (Velasco, 2009) Savigny señala que “es equiparable a la persona física, ya que tiene capacidad para obligar y ser obligado”⁵ (Branson D. R., 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.

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:

Artículo 17-D del Código Fiscal de la Federación.	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 control efectivo del solicitante , 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
Art. 17-H Bis fracción. XI, CFF	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
Art. 26, fracción. IV, CFF	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
Art. 26, fracción. X, CFF	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:

⁴ Velasco, G. G. (2009). “Persona Jurídica, doctrina y legislación mexicana”. (Pág. 57-62.) (U. Panamericana, Ed.) México: Porrúa.

⁵ Branson, D. R. (1999). Understanding corporate law. Estados Unidos de Norteamérica: Mathew Bende

	<ul style="list-style-type: none"> • 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 • 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
<p>Art. 27, fracción VI, inciso b), CFF</p>	<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
<p>Art. 206, LISR</p>	<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 y sí 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:

(i.i) La identidad de las personas naturales (de haber alguna – ya que las participaciones en la titularidad pueden ser tan diversas que no haya personas naturales (ya sea actuando por individual o en conjunto) que ejerzan el control de la persona jurídica o estructura jurídica mediante la titularidad) que al final son las que tienen una participación mayoritaria en la titularidad en una persona jurídica; y

(i.ii) en la medida en que exista una duda dentro de (i.i) acerca de si la(s) persona(s) con la participación mayoritaria en la titularidad es(son) el(los) beneficiario(s) real(es) o si la persona natural ejerce el control mediante las participaciones en la titularidad, la identidad de las personas naturales (de haber alguna) que ejercen el control de la persona jurídica o estructura jurídica a través de otros medios.

(i.iii) Cuando no se identifique a ninguna persona natural bajo (i.i) o (i.ii) anteriores, las instituciones financieras deben identificar y tomar medidas razonables para verificar la identidad de la persona natural relevante que ocupa el puesto de funcionario administrativo superior (Recomendación 10, Debida diligencia del cliente, Instituciones financieras GAFI, 2022).

Esto aunado a la recomendación 24, sobre transparencia y beneficiario final de las personas jurídicas, donde se debe manifestar quien 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.

Así mismo habla de la inmovilización accionaria en caso de que se presenten obstáculos de transferencia, ya que hay títulos accionarios de libre circulación endosados al portador, lo cual es violatorio a los principios doctrinales de la sociedad anónima y la de responsabilidad limitada, porque una de sus características más importantes es estar protegidas por el velo corporativo, como el hecho de que los accionistas de una sociedad anónima puedan endosar y transmitir libremente sus acciones, contraviniendo así los principios societarios como se discutirá en el siguiente apartado del documento.

El velo corporativo y su disparidad a 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 que si las corporaciones tienen meramente personalidad jurídica y si esta investida de invisibilidad e intangibilidad, no podrían por supuesto ser considerado un ciudadano del estado⁶ (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.

Según el número 25 de la Revista del Instituto de la Judicatura Federal⁷ (Perez, 2008) los primeros antecedentes de la desestimación de la personalidad jurídica datan de la Primera Guerra Mundial, cuando el número de casos relativos al abuso de la forma social incrementó, de tal modo que esto originó una numerosa literatura jurídica sobre este tema y a jurisprudencia propia: Piercing the veil jurisprudence, término que Wormser acuñó en 1912.

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 solo 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,

⁶ Maurice, W. I. (1912). *The veil of corporate entity*. U.S.A: Columbia Law Review.

⁷ Pérez, R. O. (2008). *Una visión dual de la doctrina del velo corporativo en nuestro país*. revista de la judicatura federal, 32.

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”⁸ (Torres M. S., 2012, pág. 103)

Pérdida injusta o daño (unjust loss or injury)

Para que se determine la existencia de un daño o pérdida injusta se requiere precisamente, que la contraparte hubiese resultado dañada o hubiera tenido algún tipo de pérdida derivada de las violaciones por parte de la sociedad. En el caso *Lowendahl v. Baltimore & O.R. Co.* y apoyados en los criterios de Powell se determinaron tres circunstancias que permitirían determinar la presencia de un daño o pérdida injusta⁹ (Rands, 1999).

- 1) “El control no comprende únicamente el control financiero o de la mayoría de acciones, sino que comprende también el control de las políticas internas y la práctica del negocio, demostrando así que no se poseía voluntad, mente o existencia propia al momento de llevarlo a cabo.
- 2) Dicho control debió de haber sido utilizado para cometer fraude o para perpetrar algún tipo de violación a un deber estatutario o legal o para cometer un acto deshonesto o injusto contra los derechos de su contraparte
- 3) Que el control y la violación a un deber cause o pueda causar daño o pérdida injusta”¹⁰ (Rands, 1999, pág. 432).

⁸ Óp. Cit.

⁹ Rands, W. J. (1999). *Domination of a subsidiary by a parent*, *Indiana Law Review* Obtenido de Domination of a subsidiary by a parent: <https://mckinneylaw.iu.edu/ilr/pdf/vol32p421.pdf>

¹⁰ Óp. Cit. Pág. 432.

Prueba de representación (agency test)

Es innegable el hecho de que los actos de la sociedad son en sí los actos de sus accionistas, pero no por ello, podría decirse que entre la primera y los segundos existe una relación o acuerdo de representación. Una relación de representación involucra a una persona usando a otra para actuar en su representación.

Según la doctrina estadounidense, una relación de representación debe de contar con los siguientes elementos: (i) debe de ser consensual; (ii) el representante (agency) deberá de actuar bajo el orden y control del representado (principal); (iii) debe de existir confianza entre las partes; y (iv) el representante no podrá participar de las ganancias del negocio, pero tampoco lo hará de las pérdidas o riesgos¹¹ (Rasmusen, 2001)

A la luz de la doctrina del veil piercing, un socio o accionista pudiera ejercer tanto control sobre su sociedad que ésta última estuviera compelida a actuar en representación de los primeros¹² (Noakes, 2001), en consecuencia, se llega a considerar que existió una relación de representación por lo que la sociedad¹³ (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 directo¹⁴ (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

¹¹ Rasmusen, E. (marzo 2001) Agency Law Contract Formation Harvard Law School. (Pág. 23-26) Obtenido de: http://www.law.harvard.edu/programs/olin_center/papers/pdf/323.pdf

¹² I an M Ramsay, D. B. (2001). *Piercing the corporate veil in Australia*. Obtenido de Piercing the corporate veil in Australia: https://law.unimelb.edu.au/files/dmfile/Piercing_the_Corporate_Veil1.pdf. Pp 432

¹³ Óp. Cit. 130.

¹⁴ DeMott, D. A. (1999). *The Mechanisms of Control*, Connecticut Journal of International Law. Obtenido de "The Mechanisms of Control", Connecticut Journal of International Law: <http://scholarship.law.duke.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1755&context=facultyscholarship>

colapso de una entidad con otra, un control de *facto* constante y generalizado¹⁵ (Torres M. S., 2012).

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

Otros elementos clave para la aplicación del velo corporativo son:

Descapitalización o capitalización adecuada (undercapitalization o adequate capitalization)

Existen además circunstancias específicas que suelen ser evaluadas tales como:

1. La existencia de préstamos a accionistas.
2. El monto inicial de capital social al momento de constitución y al presente.
3. En caso de que existan seguros de responsabilidad, su cobertura.
4. En caso de descapitalización, sus causas.
5. Si se trata de acreedores contractuales o no contractuales.

La equidad se analiza paralelamente a la descapitalización porque se considera que es inequitativo para ciertos acreedores que una sociedad no opere con por lo menos una cantidad deseable de activos que les proporcione cierta seguridad jurídica.

Falta de formalidades corporativas (corporate formalities)

El mantenimiento de libros corporativos, la emisión de acciones y la separación del fondo de reserva son a la luz de la legislación estadounidense formalidades corporativas indispensables para mantener la personalidad jurídica de una sociedad separada de otra¹⁶ (Barber, 1981).

Los tres elementos formales señalados en el primer párrafo de este apartado son las formalidades más observadas por los jueces, sin embargo, existen otras que pueden ser analizadas según las circunstancias particulares del caso:

- 1) “Convergencia de fondos de la sociedad y socios. Esto puede ocurrir, cuando las cuentas bancarias de la sociedad coinciden con la de algún o algunos socios.
- 2) Empleo de fondos de la sociedad para usos personales y no de negocios.
- 3) Falta de formalidades corporativas para la emisión y suscripción de acciones, por ejemplo, la falta de aprobación por parte del Consejo.
- 4) La representación por parte de un accionista responsable de deudas sociales de personas ajenas a la sociedad.
- 5) Falta de registros de asambleas y reuniones corporativas.
- 6) Dos sociedades con los mismos socios con el mismo porcentaje de acciones.

¹⁵ Dávalos Torres, M. S. (2012). *Corporate Veil Piercing: A Proposal for México*, *Mexican Law Review*.
Obtenido de Corporate Veil Piercing: A Proposal for México, Mexican Law Review: :
<http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/MexicanLawReview/9/arc/arc3.pdf>

¹⁶ Barber, D. H. (1981). *Piercing the Corporate Veil*, *Willamett Law Review*. Obtenido de “Piercing the Corporate Veil”, *Willamett Law Review*:
http://www.ius.bg.ac.rs/prof/Materijali/jovmio/DS_PrimeriMetodoloskihPristupa/Barber,%20Piercing%20the%20corporate%20veil.pdf

- 7) Coincidencia de administradores, directores o gerentes en dos entidades, o que se trate de socios administradores.
- 8) Falta de separación de activos.
- 9) Mismo domicilio (socios y sociedad).
- 10) Mismos empleados y/o mismos abogados para los accionistas y la sociedad”¹⁷ (Barber D. , 1981, pág. 374)

Entre otras, las anteriores ayudan a determinar la no existencia de formalidades corporativas; el elemento decisivo para el levantamiento o no del velo corporativo será la existencia de un fraude, la probabilidad de un fraude o injusticia y/o mala fe.

Fraude, actos injustos o incorrectos (Fraud, wrongful or unjust acts)

Al analizar este elemento, las cortes suelen observar si derivado del abuso de la estructura corporativa existió algún tipo de fraude, acto injusto o incorrecto¹⁸ (Smith, 2014). La Suprema Corte de los Estados Unidos señaló en el caso *United States v. Milwaukee Refrigerator Transit Co.* que, por regla general, la personalidad jurídica de las sociedades debe de reconocerse a menos que apareciera una razón de suficiente peso para considerar lo contrario. En resolución de ese mismo caso, la corte también señaló que una razón suficiente para levantar el velo corporativo sería el uso y aprovechamiento de la personalidad jurídica de la sociedad para contravenir el orden público, justificar ilegalidades, proteger fraudes o defender crímenes.

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, 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 deberemos revisar si también existe una violación al secreto fiscal en dicho intercambio de información o si se justifica bajo los preceptos jurídicos existentes.

Control efectivo sociedad de responsabilidad limitada.

¹⁷ óp. Cit. (Pág. 374).

¹⁸ Smith, G. B. (2014). *The wrongful act requirement for piercing the corporate veil*, New York Law Journal. Obtenido de “The wrongful act requirement for piercing the corporate veil”, New York Law Journal: <http://www.chadbourn.com/files/Publication/e5317a3d3f5e4a6583a1>

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 (Ley General de sociedades mercantiles, México 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 “disclosure” 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.

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”¹⁹ (Philipp, 2019, pág. 385)

Duque escribió en su obra que para la Sociedad Anónima existen 3 tipos de control, el control interno por participación en el capital, cuando se posea más del 50% del capital; el control interno por el derecho de emitir votos constitutivos de mayoría mínima decisoria que esta modalidad se presenta cuando se tiene el poder de voto en las juntas de socios o en las asambleas de accionistas, o por tener el número de votos necesario para elegir la mayoría de los miembros de junta directiva, si la hubiere; y por último el control externo también denominado subordinación contractual y se verifique mediante el ejercicio de influencia dominante en los órganos de administración en razón de un acto o negocio celebrado con la sociedad controlada o con sus socios²⁰ (Duque, 2020). Es inevitable notar el absoluto

¹⁹ Philipp, W. F. (2019). *Sociedad Anónima Mexicana*, Biblioteca de la Sociedad Anónima Mexicana. (Pág. 385) México: edit. Oxford.

²⁰ Duque, J. A. (2020). *El control de las sociedades por participación en el capital*. Colombia.

parecido con las modalidades contenidas en el artículo 26 fracción X que también fueron adaptadas en estas tres modalidades.

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 social 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 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. Las acciones de las que es propietario le otorgan los derechos políticos y económicos que le corresponden, por lo que la persona socia podrá intervenir directamente en las decisiones trascendentales de la sociedad. De la posibilidad de votar y decidir es que se deriva el control directo que una tiene sobre la otra, y a través de la cual somete su poder de decisión a la voluntad de la primera²¹ (Duque, 2020). En el derecho societario español, también se prevé la figura del control interno, pero con una variante que llama la atención. En dicha legislación, a este fenómeno se le denomina el control de derecho, porque la ley, para fijar el porcentaje de participación en el capital de otra sociedad, que permita establecer relación de dominio, exige que se tenga la mayoría de los derechos de voto. En principio el efecto es el mismo que en la legislación Colombiana de donde datan los textos de Duque sí se exige ser propietario de más de la mitad del capital social, mientras que en España tal condicionamiento no se da. Sólo se exige, repetimos, tener la mayoría de los derechos de voto en la asamblea general. Esta variante, determina que, en España para ejercer el control, no se requiera ser propietario de las acciones de la sociedad controlada, sino que basta con que la persona ostente los derechos de voto, así éstos sean cedidos o usufructuados y que la acción de la que se derivan no le pertenezca²² (Machuca, 1999).

Es de esta manera que la misma ley reconoce la existencia de este fenómeno cuando dos o más personas, por medio de la participación en el capital pueden

²¹ Duque, J. A. (2000). *El control de las sociedades por participación en el capital*. Colombia.

²² Martínez Machuca, P. (1999). *El fenómeno del control o de la dependencia entre las sociedades*, Revista RdS, n° 12. Editorial Aranzadi.

someter el poder de decisión de una sociedad a su voluntad. Algunos autores como el profesor Gaviria, estiman necesario la existencia de un pacto previo entre los múltiples controlantes, en el sentido de que sus decisiones se emitan en una misma dirección para ejercer el control efectivo. Sin embargo, dicho pacto o acuerdo no es necesario que se configure por escrito, porque la situación de control se presenta por el sólo hecho de someter la voluntad. Es decir, que si bien es cierto que se requiere que los controlantes actúen de común acuerdo, no se requiere que se plasme por escrito, para que se pueda imponer la voluntad colectiva²³ (Gaviria, 2010)

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. Para este autor que tal unanimidad se dé no implica, que no exista el grupo controlador, o que éstos no estén en capacidad de subordinar la empresa, sino que simplemente todos estén de acuerdo. Entonces entendemos que la aplicación del régimen de matrices y subordinadas no puede pender de virtuales desacuerdos en la toma de decisiones, por lo que la construcción jurídica hecha por la ley, se aplica siempre que la posibilidad de imponer a una sociedad la voluntad de otra, esté presente.

“El tema de control no exige como elemento esencial «conflicto» o diversidad de votos entre los asociados, puesto que lo que establece la ley es que existan circunstancias que permitan ejercer una influencia dominante en una sociedad y en el caso de los grupos la existencia de elementos vinculantes en la dirección de las empresas”²⁴ (Superintendencia de Sociedades, 2001) y si bien el régimen de grupos busca, entre otros objetivos, la protección de los socios minoritarios, “la estructuración jurídica de los conglomerados no puede depender de la eventual diversidad de voto de los asociados, sino que se basa en la posibilidad real y efectiva que una o más personas tengan de imponer su poder de decisión sobre una o más sociedades...”²⁵ (Superintendencia de Sociedades, 2001)

²³ Gaviria, E. (2010). Resolución 1960 de la Superintendencia de Sociedades.

²⁴ Superintendencia de Sociedades, Resolución 125-001620 del 17 de septiembre de 2001, (17 de Septiembre de 2001) Congreso de Colombia.

²⁵ Óp. Cit.

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.

“En el seno del órgano administrativo tiene la formación de la voluntad social en la medida necesaria para realizar los actos de administración y de gestión que le compete. De ahí que la voluntad de los administradores expresada dentro de los cauces legales y estatuarios sea imputable a la sociedad y no a los administradores. De acuerdo a este principio el órgano de administración goza de autonomía frente a la asamblea de accionistas y no se requiere de instrucciones expresas para llevar a cabo los actos que le competen.”²⁶ (Garfias, 2014, pág. 987)

Uno de los fenómenos ante los cuales podemos estar presentes es que no exista unidad de sujetos en los supuestos, es decir, que el socio o accionista mayoritario no sea el socio que administra y dicta las políticas de la sociedad, caso en el cual ambos responderían indistintamente por las obligaciones de la sociedad, de injusto se podría calificar para el socio mayoritario porque ve comprometidas sus posesiones sin existir un nexo causal jurídico de hecho que lo ubique en la realización del acto, sino que el nexo que lo ubica en el supuesto es inherente a la calidad que tiene en la sociedad.

Esta forma de control también se ha denominado subordinación contractual y se verifica mediante el ejercicio de influencia dominante²⁷ (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

²⁶ Garfias, I. G. (Noviembre de 2014). (Pág. 987) *Órgano de Administración de la Sociedad Anónima*. Obtenido de Documentos electrónicos UNAM: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1747/6.pdf>

²⁷ Ley 222, numeral tercero del artículo 27 (1995) Congreso de Colombia.

sociedades, las que a pesar de no estar e imposibilidad de mutar sus socios, se les dificulta mucho más hacerlo²⁸. (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 constitutiva²⁹ (Guido de Rossi, 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, la cual dispone lo siguiente³⁰: (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 la siguiente:

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 ocultas 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"³¹ (García., 2019, pág. 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

²⁸ Francisco, R. V. (2019). *Reforma al régimen de sociedades y concursos*, 2ª edición. (Pág. 16) Bogotá, Colombia: Editorial Temis.

²⁹ Guido de Rossi, D. (1962). *Genealogía y personalidad de la sociedad anónima*. (Pág. 99) Editorial Jurídica.

³⁰ Responsabilidad Solidaria, (2011) Tesis: I.5o.C.72 C (10a.) Décima Época 2004359 5 Amparo directo 740/2010. Spectrasite Communications, Inc. 1. Unanimidad de votos. (SCJN, Quinto tribunal colegiado en materia civil del primer circuito. 15 de Diciembre de 2011) (Pág. 1574).

³¹ García, J. I. (2019). "*Teoría General de las Sociedades*". (Pág. 24). Bogotá, Editorial Legis.

personas jurídicas, por el supuesto control efectivo societario, ya sea de parte controlante o no, por ello:

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 primera³² (Powell J. F., 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 derecho³³ (Philip, 1992).

Así mismo recordemos que la doctrina del levantamiento del velo tiene su antecedente legislativo en la Ley que establece los Requisitos para la Venta al Público de Acciones de Sociedades Anónimas promulgada en el año de 1940³⁴(Diputados., 2002), precisamente por el principio de libre transmisión que guardan.

Entonces con estas nuevas modificaciones a la legislación tributaria, se obliga a los notarios y corredores a conservar la información que derive de la celebración de contratos o actos jurídicos que den origen a la constitución de una persona moral para la identificación del beneficiario controlador, además dicha obligación es para establecer cadenas de control, misma información que podrá ser corroborada por cualquier otra dependencia de gobierno, añadiendo a esto sanciones y multas si no se entrega la mencionada información.

A finales de los ochenta, el profesor “Robert Thompson elaboró un estudio empírico en la Washington University School of Law, en el cual evaluó cientos de casos en los que se solicitó el veil piercing, analizando las sociedades, los demandantes, los tribunales y las razones que sustentaron los tribunales para levantar o no el velo. El análisis empírico permite llegar a las siguientes conclusiones”³⁵ (Roda, 2000, pág. 201), De los casos contemplados, el velo se levantó en 40% de ellos y el número de socios marca la diferencia respecto a la propensión de los tribunales a levantar el velo. A menor número de socios, existen más posibilidades de que se dicte una sentencia en tal sentido.

³² 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 (pág. 354). Chicago: Callaghan and Co.

³³ Philip. (1992). “Control and/or misconduct: clarifying the test for piercing the corporate veil in Alaska. (V. 9. Alaska Law Review, Ed.) Obtenido de “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>

³⁴ Diputados, Camara de (2002). “*Ley Venta al público de Acciones de Sociedades Anónimas*”. Gaceta Parlamentaria del Senado de la República No. 79, (pág. 5.).

³⁵ Roda, C. B. (2000). *Levantamiento del velo y persona jurídica en el derecho privado español*. (Pág. 201) Madrid: Aranzadi.

Esta doctrina, basándose en la equidad, permite a los jueces prescindir o superar la forma externa de la persona jurídica para penetrar a través de ella, y alcanzar las personas y los bienes que se amparan bajo su cobertura.

Para el tratadista Narváez “La desestimación de la personalidad jurídica consiste en: “... prescindir o superar la forma externa de la persona jurídica para develar las personas e intereses ocultas 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”³⁶ (García., 2019, pág. 24).

Barrera Graf se refiere a la doctrina de la superación de la personalidad jurídica para examinar y tomar en cuenta los intereses reales de los socios, en los derechos estadounidenses y alemán, lo que coincide en su resultado con la develación. Cervantes Ahumada publicó el estudio “La crisis de las sociedades comerciales”, en este trabajo se hicieron ciertas exposiciones que consideran la develación como sintomática de la crisis de la sociedad comercial como pudiera estar adoleciendo nuestra sociedad³⁷ (Graf B. , 2009).

La doctrina del levantamiento del velo fue creada esencialmente con base en dos criterios reconocidos en el derecho común: el abuso de derecho y el fraude a la ley³⁸ (Uribe, 2018). Sobre el abuso de un derecho, en referencia al entonces vigente Código Civil del Estado de Jalisco, la desaparecida Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación³⁹ (SCJN, amparo civil directo, 1950), determino lo siguiente:

Advirtiéndose la presencia de estos elementos en el multicitado artículo pero excluyendo aquél donde, a este tenor quede demostrado que la conducta del integrante socio o accionista o de un tercero se ha orientado en abusar de la personalidad jurídica en fraude de sus acreedores, que de no desestimarse la personalidad jurídica de la persona moral, y extender de modo subsidiario e ilimitado la responsabilidad civil de ésta hacia el integrante o el tercero, ocurrirán daños y perjuicios en contra de un tercero de buena fe, se generarían violaciones a normas imperativas mediante la utilización de la persona moral; como en el caso sucedió pues abusó al ejercer un control excesivo sobre ella lo que en adelante es el motivo sobre el cual se desestima la personalidad jurídica del ente, y por ultimo debe

³⁶ García, J. I. (2019). *Teoría General de las Sociedades*. (Pág. 24) En J. I. García, *Teoría General de las Sociedades* (pág. 24). Bogotá: Legis.

³⁷ Graf, B. (2009). *Instituciones del Derecho Mercantil*. México: Porrúa.

³⁸ Uribe, B. L. (2018). *Abuso de la Personalidad Jurídica*. En *Estudios Jurídicos en memoria de Roberto L. Mantilla Molina*. México.

³⁹ SCJN. (11 de septiembre de 1950). Amparo civil directo. Núm. de Registro 343729. Tercera Sala. Quinta Época. *Semanario Judicial de la Federación*. Tomo CV, Pág. 2328. Amparo civil directo 2713/49. Fonseca Mora María Ricarda. Unanimidad de cuatro votos. El ministro Vicente Santos Guajardo no concurrió a la votación de este asunto por las razones que constan en el acta del día. Ponente: Hilario Medina.

partirse del hermetismo de la personalidad jurídica de los entes morales y que deberá ser suficientemente probado que la conducta del tercero estaba orientada a abusar de la personalidad, como así disponen las siguientes jurisprudencias:

VELO CORPORATIVO, DEBE LEVANTARSE AL ADVERTIRSE EL CONTROL EFECTIVO SOBRE LA SOCIEDAD MERCANTIL EJERCE UNO DE LOS SOCIOS, AL ABUSAR DE LA PERSONALIDAD JURÍDICA. La desestimación de la personalidad jurídica societaria obedece al descubrimiento de una apariencia oculta en una coraza corporativa, y tiene la finalidad de facultar a la judicatura a prescindir de esta ficción de derecho, cuando la persona jurídica es una simple pantalla de protección de quienes, a través de ella, realizan actos en fraude de ley o en perjuicio de acreedores. Luego, cuando en un determinado caso se advierte el control efectivo por parte de uno de los integrantes de la persona moral o de un tercero, que impongan en ella una influencia dominante, el cual se acreditaría cuando exista un control abusivo de la sociedad por parte de los integrantes, a un nivel tal que la voluntad de la persona moral, sea en realidad la de sus integrantes, lo que se evidencia cuando la toma de decisiones estratégicas de la persona moral se realiza por parte del integrante o el tercero, quien también tiene la dirección de sus finanzas, en tanto es titular de la mayoría del capital social. **En ese tenor cuando la autoridad considere 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, 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, debe levantarse el velo corporativo con sus implicaciones jurídicas**⁴⁰.-----
(Semanao Judicial de la Federación y su Gaceta, 2013)

VELO CORPORATIVO. SU LEVANTAMIENTO ES DE APLICACIÓN RESTRICTIVA Y SUBSIDIARIA. **Debe partirse siempre del hermetismo de la personalidad jurídica como presupuesto fundamental para requerir la decisión de levantar el velo corporativo**, sobre la base de existir causa suficiente, necesaria y demostrada. La causa primaria es la existencia de un fraude para legitimar la enervación de la personalidad jurídica. Cuando un grupo de personas actuando de buena fe constituyen una sociedad mercantil y cumplen al respecto todas las disposiciones legales del caso, el reconocimiento de la diferencia, autonomía e independencia de las personas jurídicas es invulnerable. La razón es sencilla: la ley permite a los ciudadanos, y éstos tienen la expectativa legítima plausible de ello, que en un Estado de derecho los órganos encargados de la

⁴⁰ Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, (2013) Velo Corporativo debe levantarse al advertirse el control efectivo que sobre la sociedad mercantil ejerce uno de los socios al abusar de la Personalidad Jurídica. Décima Época, Libro XXIII, Agosto de 2013, Tomo 3, Tesis I. 5°. C. 67 C (10ª) Página 1745, Número de Registro 2004353 Materia: Civil. (Tribunales Colegiados de Circuito Agosto de 2013) Amparo Directo 740/2010. Spectrasite Communication, Inc. Unanimidad de Votos. Ponente: María Soledad Hernández Ruiz de Mosqueda.

aplicación de la ley (administrativos y jurisdiccionales) observen y respeten los efectos que la constitución de tales sociedades sea conforme a lo estipulado en un sistema jurídico. Si bien es cierto que la figura de la personalidad jurídica societaria independiente es uno de los ejes de cualquier sistema económico, pues ofrece a los individuos la seguridad jurídica de que en condiciones de normalidad, los actos de la persona moral no trascenderán a la esfera jurídica de quienes la integran, también lo es que situaciones de abuso tienen lugar cuando otra persona jurídica es utilizada para evadir la aplicación de la ley, incumplir obligaciones y, en general, instrumentar actos para conseguir propósitos ilícitos, aunque no necesariamente sean de naturaleza delictiva. La doctrina de "la desestimación de la personalidad jurídica societaria", conocida también como "levantamiento del velo corporativo" ha sido diseñada precisamente con el propósito de facultar a la judicatura a prescindir de esta ficción del derecho, cuando la persona jurídica es una simple pantalla de protección de quienes, a través de ella, realizan actos de fraude civil en perjuicio de acreedores, o incumplimiento de obligaciones, derivadas de otra persona moral⁴¹ (Semanao Judicial de la Federación y su Gaceta, 2013).

Como se analizó en este capítulo la teoría de la desestimación de la personalidad jurídica tiene su origen en el abuso al derecho y el fraude a la ley, teoría que en el caso concreto que analizamos no es ajena al derecho mexicano sino que además para su aplicación ha tomado como base los elementos del derecho comparado y diversas doctrinas, por medio de la cual se trataría de anular el contrato social en toda su palabra y para anular un contrato partiendo del CCF se atendería a la ilicitud del objeto, es decir ¿la persona moral fue creada con el único propósito de cometer perjuicio en contra de terceros, defraudar las leyes o abusar de un derecho?

Por lo tanto, la aplicación del levantamiento del velo corporativo debería estar sujeta de varias condiciones partiendo del hermetismo corporativo, siendo una práctica ilegal en toda regla, pues su aplicación resultaría violatoria a los derechos humanos otorgados por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Partiendo entonces, de este hermetismo de la persona moral, ha quedado demostrado que los tribunales deben tener una base fundada y motivada para poder proceder al levantamiento del velo corporativo, siendo incierto el actuar de la autoridad hacendaria para convertir los supuestos y exigir el beneficiario controlador, así como toda la información de la vida corporativa que debería gozar de hermetismo.

Inconstitucionalidad del ordenamiento.

Derecho Humano a la Seguridad Jurídica y la Legalidad.

El derecho humano a la seguridad jurídica y la legalidad parte del derecho humano más importante del ser humano como lo es el derecho a la libertad y la seguridad,

⁴¹ Semanao Judicial de la Federación y su Gaceta, (2013) Velo Corporativo. Su levantamiento es de aplicación Restrictiva y Subsidiaria. Décima Época, Libro XXIII, Agosto de 2013, Tomo 3, Tesis I. 5°. C. 72 C (10ª) Página 1750, Número de Registro 2004359 Materia: Civil. (Tribunales Colegiados de Circuito Agosto de 2013) Amparo Directo 740/2010. Spectrasite Communication, Inc. Unanimidad de Votos. Ponente: María Soledad Hernández Ruiz de Mosqueda.

pues la seguridad es certeza, tranquilidad, calma, la seguridad física como parte del orden, permite al ser humano, "moverse en un ambiente de certidumbre"⁴² (Escobar, 1966, pág. 99)

Para diversos tratadistas del derecho el derecho humano a la seguridad jurídica se encuentra íntimamente relacionado con el principio de legalidad, en tal forma que si no existe uno es imposible la existencia del otro. "La seguridad es otro de los valores de gran consideración, por cierto, de importancia básica porque la certeza de saber a qué atenerse, es decir, la certeza de que el orden vigente ha de ser mantenido aún mediante la coacción, da al ser humano la posibilidad de desarrollar su actividad, previendo en buena medida cuál será la marcha de su vida jurídica. La garantía de seguridad jurídica referida en la Constitución de 1857, el tratadista Montiel Iduarte, sostiene: "La libertad individual consiste esencialmente en la amplitud de acción propia de cada individuo, de modo que en el terreno de las garantías individuales viene a ser el derecho de hacer o no hacer una cosa, sin que a ello nos compela apremio alguno, mientras que la seguridad personal es el derecho de impedir la acción de un tercero, sea individuo privado o funcionario público, cuando tal acción venga indebidamente a inquietarnos en el goce tranquilo de nuestra persona, de nuestros derechos o de nuestras cosas ... la seguridad ya sea personal o real, nos viene de la ley, y es por lo mismo creación jurídica, a la cual tenemos un derecho incontestable.

Por su parte, el Maestro Burgoa afirma: "Ese conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de cualquiera autoridad para producir válidamente desde un punto de vista jurídico la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, y que se traduce en una serie de requisitos, condiciones, elementos, etc., es lo que constituye las garantías de seguridad jurídica. Éstas implican, en consecuencia, el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el *súmmum* de sus derechos subjetivos"⁴³ (Burgoa, 1954, pág. 309).

El Maestro considera dentro de las garantías de seguridad jurídica: irretroactividad de las leyes, audiencia, exacta aplicación de la ley en materia penal y de legalidad en materia jurisdiccional civil... La seguridad ya sea personal o real, nos viene de la ley, y es por lo mismo creación jurídica, a la cual tenemos un derecho incontestable. La real se hace efectiva con castigar toda expropiación y con garantizar en aquella que haya necesidad de hacer por causa de utilidad pública los justos y sagrados derechos del propietario, y el goce tranquilo de toda posesión"⁴⁴ (Isidro, 1979, pág. 317)

⁴² Escobar, H. F.-J. (1966). *Enciclopedia Jurídica T. XXI*. (Pág. 99-100) Buenos Aires: Bibliográfica Omeba.

⁴³ Burgoa, I. (1954). *Las garantías individuales*. (Pág. 309) México: Ed. Porrúa pág. 309

⁴⁴ Isidro, M. I. (1979). *Estudio sobre garantías individuales*. (Pág. 317-319) México: Ed. Porrúa.

Por su parte, el Maestro Burgoa afirma: "Ese conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de cualquiera autoridad para producir válidamente desde un punto de vista jurídico la afectación en la esfera del gobernado a los diversos derechos de éste, y que se traduce en una serie de requisitos, condiciones, elementos, etc., es lo que constituye las garantías de seguridad jurídica. Éstas implican, en consecuencia, el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el summum de sus derechos subjetivos"⁴⁵. (Burgoa, 1954, pág. 329)

Es por estos motivos que el Maestro Burgoa considera que dentro de las garantías de seguridad jurídica se encuentra: la irretroactividad de las leyes, la audiencia, exacta, la aplicación de la ley en materia penal y de legalidad en materia jurisdiccional civil⁴⁶. (Burgoa, 1954)

Efraín Polo Bernal precisa que "La seguridad jurídica es el beneficio del reinado del derecho, ella exige la adecuación de la ley a los mandatos constitucionales, la imparcialidad y buena organización de la justicia, el cumplimiento del orden constitucional y legal en cualquier acto de autoridad"⁴⁷. (Bernal, 2007, pág. 383)

Héctor Fix Fierro precisa que "Los derechos de seguridad confieren al individuo certidumbre sobre el alcance y la permanencia de sus derechos y obligaciones frente al poder político"⁴⁸. (Fix-Zamudio J. L., 2004, pág. 324)

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido en diversos precedentes que las garantías de legalidad y seguridad jurídica, contenidas en su expresión genérica en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, son respetadas por el legislador, cuando al expedir normas que prevén infracciones administrativas o conductas antijurídicas, especifica sus elementos de manera clara, precisa y exacta a fin de otorgar certidumbre a los gobernados y evitar que las autoridades administrativas actúen arbitrariamente ante la indeterminación de los conceptos⁴⁹ (Treviño, 2004)

La expresión más importante de la seguridad jurídica radica en la garantía de legalidad. Mientras que en el ámbito del derecho privado, lo no expresamente prohibido, se entiende como permitido, en el derecho público, sólo es permitido lo fundamentado de manera expresa y limitativa en la ley. Esta garantía admite la

⁴⁵ Burgoa, I. (1954). *Las garantías individuales*. (Pág. 329) México: Ed. Porrúa.

⁴⁶ Óp. Cit. (Pág. 396)

⁴⁷ Bernal, E. P. (2007). *Manual de Derecho Constitucional*. (Pág. 383) Texas: Editorial Porrúa.

⁴⁸ Fix-Zamudio, J. L. (2004). *Derechos Humanos en la Jurisprudencia Mexicana*. En R. G. Treviño, La seguridad Jurídica (pág. 324). México: CNDH.

⁴⁹ Treviño, R. G. (2004). *Los Derechos Humanos en la Jurisprudencia mexicana*. (Pág. 124) México: editorial CNDH.

subdivisión en “la exacta aplicación de la ley” y la garantía de “fundamentación y motivación”⁵⁰ (Treviño, 2004, pág. 142)

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.

El Doctor Orihuela, en su obra apunta: El concepto ‘garantía’ en el derecho público ha significado diversos tipos de seguridades o protecciones en favor de los gobernados dentro de un estado de derecho, es decir, dentro de una entidad política estructurada y organizada jurídicamente, en que la actividad del gobierno está sometida a normas preestablecidas que tienen como base de sustentación el orden constitucional. De esta guisa, se ha estimado, incluso por la doctrina, que el principio de legalidad, el de división o separación de poderes, el de responsabilidad oficial de los funcionarios públicos, etc., son garantías jurídicas estatuidas en beneficio de los gobernados; afirmándose también que el mismo concepto se extiende a los medios o recursos tendientes a hacer efectivo el imperio de la ley y del Derecho⁵¹ (Orihuela, 2000).

Como se ha expuesto en este capítulo 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.⁵² (Gonzalez E. G., 2005).

El artículo 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

⁵⁰ Óp. Cit. (Pág. 142).

⁵¹ Orihuela, I. B. (2000). *Diccionario de Derecho Constitucional, Garantías y Amparo*. México Distrito Federal: Porrúa.

⁵² González, E. G. (2005). *Derecho Tributario Vol. 5*. Salamanca: Salamanca.

la de legalidad del artículo 16 del mismo ordenamiento, ya que todo acto privativo es necesariamente, un acto de molestia.⁵³ (Favela, 1996)

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, emitió tesis jurisprudencial en el siguiente sentido:

ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCIÓN. El artículo 14 constitucional establece, en su segundo párrafo, que nadie podrá ser privado de la vida, 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; en tanto, el artículo 16 de ese mismo ordenamiento supremo determina, en su primer párrafo, que 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, por consiguiente, la constitución federal distingue y regula de manera diferente los actos privativos respecto de los actos de molestia, pues a los primeros, que son aquéllos que producen como efecto la disminución menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado, los autoriza solamente a través del cumplimiento de determinados requisitos precisados en el artículo 14, como son, la existencia de un juicio seguido ante un tribunal previamente establecido, que cumpla con las necesidades esenciales del procedimiento y en el que se apliquen las leyes expedidas con anterioridad al hecho juzgado. en cambio, a los actos de molestia que, pese a constituir afectación a la esfera jurídica del gobernado, no producen los mismo efectos que los actos privativos, pues sólo restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos, los autoriza, según lo dispuesto por el artículo 16, siempre y cuando proceda mandamiento escrito girado por una autoridad con competencia legal para ello, en donde ésta funde y motive la causa legal del procedimiento. Ahora bien, para dilucidar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de un acto de autoridad impugnado como privativo, es necesario precisar si verdaderamente lo es y, por ende, requiere del cumplimiento de las formalidades establecidas por el primero de aquéllos numerales, o si es un acto de molestia y por ello es suficiente el cumplimiento de los requisitos que el segundo de ellos exige. Para efectuar esa distinción debe advertirse la finalidad que con el acto se persigue, esto es, si la privación de un bien material o inmaterial es la finalidad connatural perseguida por el acto de autoridad, o bien, si su propia índole tiende sólo a una restricción provisional⁵⁴ (Jurisprudencia, 1996).

Entonces cabe señalar que el artículo 14 Constitucional, señala que previo a la emisión de cualquier acto de la autoridad, se debió ser previamente notificado, Gabino Fraga menciona que “La idea de la constitución es que en todo procedimiento que sigan las autoridades y que llegue a privar de sus derechos a un

⁵³ José Ovalle Favela. (1996). *Garantías Constitucionales del Proceso*. México: Mc. Graw-Hill quinta edición.

⁵⁴ Jurisprudencia (1996), Semanario Judicial de la Federación, Actos Privativos y Actos de Molestia. Origen y efectos de la Distinción. Novena Época, tomo IV, Segunda Parte P. / J. 40/96 (Tribunales Colegiados de Circuito 24 de Junio de 1996) Pleno. Pág. 5. Reg. 200080. Jurisprudencia (Común).

particular, se tenga antes de la privación, la posibilidad de ser oído y la posibilidad de presentar las defensas adecuadas”⁵⁵ (Fraga, 1975, pág. 267).

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”.

El artículo 14 Constitucional es un precepto que implica cuatro Garantías Individuales fundamentales, las cuales son:

- La de Irretroactividad legal (párrafo primero)
- La de audiencia (párrafo segundo)
- La de legalidad en materia judicial penal (párrafo tercero)
- La de legalidad en materia judicial civil y judicial administrativa (párrafo cuarto)

En el aspecto técnico-jurídico que planteamos el órgano que determina hay una presunción de hecho que exceptúa los elementos subjetivos que deberían ser analizados con su relación a los que de hecho se efectúan para el desdeñamiento del velo corporativo y la entrega de información como la que consta en actas, siendo esta la de sus socios, accionistas o subsidiarias controladoras, para lo analizado en las teoría y doctrina del levantamiento del velo corporativo, esta presunción no basta pues 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.

Al respecto al derecho expuesto 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 el Doctor Ignacio Burgoa, mismas que siguiendo el orden de exposición en que están consignadas son:

- La titularidad de las mismas

⁵⁵ Fraga, G. (1975). *Derecho Administrativo* (Décimo Sexta Edición ed.). (Pág. 267) México: Porrúa.

- El acto de autoridad condicionado por ella
- Los bienes jurídicos que preservan
- Mandato escrito, fundado y motivado⁵⁶ (Orihuela, 2003, pág. 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 cumulo de derechos. La seguridad jurídica impone a las autoridades una obligación de hacer debiendo cumplir con todo lo que les manda la ley⁵⁷ (Valle A. C., 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.

Precisamente del artículo 14 constitucional se desprende la garantía de audiencia, el cual exige que todo acto privativo sea dictado por tribunales previamente establecidos, en un juicio en el que se observen las formalidades esenciales del procedimiento para una oportuna defensa, lo cual deberá estar regulado y previsto por la norma en cuestión:

FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO. La garantía de audiencia establecida por el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga "se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento". Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traduce en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no

⁵⁶ Orihuela, I. B. (2003). *Las Garantías Individuales*. (Pág. 536) México: Porrúa.

⁵⁷ Valle, A. C. (1992). *Garantías Constitucionales y Amparo en materia penal*. México: Duero.

respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado⁵⁸ (Semanario Judicial , 1992).

El derecho humano a la seguridad jurídica y su garantía frente al Estado obliga al legislador a ordenar el quehacer legislativo para que el contribuyente obtenga la información necesaria para cumplir con sus obligaciones frente al fisco. También denominada como principio de certidumbre o certeza, el cual le exige al organismo legislativo establecer con certeza los elementos constitutivos de cada tributo, definiendo correctamente quienes son los sujetos de la carga tributaria a que se refiere, el objeto, la tasa, la base gravable, la fecha de pago y las sanciones aplicables⁵⁹. (Seguridad Jurídica, 2010)

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.

Ignacio Burgoa nos dice al respecto que la seguridad jurídica in genere se conceptualiza como el contenido de varias garantías consagradas por la Ley Fundamental, misma que se manifiesta como la substancia de diversos derechos subjetivos públicos individuales del gobernado oponibles y exigibles al Estado y a sus autoridades, quienes tiene la obligación de acatarlos u observarlos (Orihuela, 2003)⁶⁰; pues de esta forma protege al gobernado del quehacer del legislador quien tiene la obligación de hacerle saber al gobernado los medios para cumplir una norma en todo sentido y establecer los procedimientos por los cuales se le sancionaría, sino que además todos los actos que emanen de su poder público imperativo se encuentran subordinados y supeditados a los derechos fundamentales del gobernado.

Antonio Pérez Lumo⁶¹ (Luño, 1986) destaca los siguientes principios de esta garantía:

“*Lege promulgara*”, principio mediante el cual señala que la obligatoriedad de una norma jurídica proviene de la promulgación de esta en un texto normativo respectivo, toda vez que la promulgación en los Estados modernos presupone el carácter escrito de las normas de derecho, lo que permite su recopilación en códigos, leyes, tratados, reglamentos, entre otros.

⁵⁸ Semanario Judicial de la Federación. (1992) Núm. 53, Formalidades esenciales del procedimiento son las que garantizan una adecuada y oportuna defensa previa al acto privativo. Núm. de Reg.205679. P. LV/92. Pleno. Octava Época. Amparo directo en revisión 2961/90. Ópticas Devlyn del Norte, S. A. 12 de marzo de 1992. (El Tribunal Pleno en su sesión privada Mayo de 1992).

⁵⁹ Seguridad Jurídica, (2010) en materia tributaria. En que consiste, 1ª/J. 139/2012 (10ª). Decima Época. Semanario Judicial y su Gaceta Libro XVI, Enero del 2013. REGISTRO IUS2008:904206 Amparo en Revisión 820/2011. Primera Sala.

⁶⁰ Orihuela, I. B. (2003). *Las Garantías Individuales*. México: Porrúa.

⁶¹ Luño, A. P. (1986). *Derechos humanos, Estado de derecho y constitución*. México: Tecnos.

“Lege manifesta”, principio que rige que las consecuencias jurídicas de alguna conducta deben estar tipificadas en el ordenamiento jurídico de un Estado, asimismo cabe señalar que todo acto o conducta no prevista genera que estos no tengan consecuencias jurídicas. Por otro lado, es pertinente hacer referencia que toda modificación o derogación de alguna norma jurídica está supeditada al procedimiento establecido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como de las fuentes del derecho.

“Lege strictu”, fundamento que nos indica que algunas áreas de conducta sólo pueden ser reguladas por cierto tipos de normas. Verbigracia, en el caso de las garantías jurídicas objeto de esta investigación o bienes jurídicos de gran importancia regulados y protegidos por nuestra Carta Magna, hay que mencionar además que generalmente en países democráticos sólo pueden ser modificados o afectados en materia penal o tributaria mediante una reserva de ley, es decir, casos especiales en los cuales el legislador puede establecer tipos penales y sus consecuencias jurídicas o contrario sensu determinar los elementos esenciales de las erogaciones tributarias de los contribuyentes a efecto de sostener el gasto público.

“Lege previa”, principio por el cual, las leyes sólo pueden regular actos o conductas generadas en tiempo futuro, con la finalidad de hacer posible que las consecuencias jurídicas que generan nuestras conductas sean previsibles para la aplicación de la norma jurídica.

“Lege perpetua”, fundamento que afirma que las normas jurídicas deben ser lo más estables posible, a efecto de que las personas puedan ajustar su conducta de acuerdo a lo establecido en las mismas, no obstante la realidad social es cambiante, por lo que partimos de que el principio básico de las reformas apuntan al apego formal de la realidad de una población o Estado; sin embargo debemos reconocer que un ordenamiento jurídico muy volátil representa la dificultad de alcanzar un conocimiento general, por lo que las posibilidades de incumplimiento se incrementan sustancialmente⁶² (Luño, 1986).

La garantía de seguridad jurídica exige la existencia de todos los principios antes enumerados para convertirse en una realidad normativa, ya que considerando que la presunción de conocimiento del derecho y del principio de legalidad de los poderes públicos se puede evitar la transgresión por parte de las autoridades tanto a la esfera jurídica del gobernado, así como de sus bienes.

Se dice que el sometimiento a las consecuencias de una norma o fallo ante órgano jurisdiccional emana de esta garantía porque es la actuación directa de la norma en pro de su origen, esta certeza jurídica se ve violentada cuando la autoridad trata de basarse en preceptos legales que responden a responsabilidad solidaria para hacer valer una obligación fiscal, en el caso que nos ocupa aplicar la norma

⁶² Luño, A. P. (1986). *Derechos humanos, Estado de derecho y constitución*. México: Tecnos.

indiscriminadamente es una violación a esta garantía pues no debe partir del análisis literal de esta sino debe partir de proteger las instituciones de derecho que deben estar protegidas.

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 derecho se ejerció 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 en base a 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 multicitadamente del Código Fiscal de la Federación en su artículo 32- B TER que para 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.

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 jurisprudencial⁶³

Al igual que la garantía de audiencia, la garantía de juicio previo se encuentra prevista en el artículo 14 constitucional 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.”⁶⁴ (Garantía de

⁶³ Audiencia, *Garantía de. En Materia impositiva no es necesario que sea previa*, (1969) AR 5032/69 Y AR 1229/59 (SCJN 1969) (Pág. 37).

⁶⁴ Garantía de Audiencia, Excepciones de., AR6390/63 Sexta Época, primera Parte (SCJN Volumen XCVII de 1994).(Pág. 28)

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 quien 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.

Violación al derecho humano a la intimidad y la privacidad.

Dichos derechos fundamentales son esenciales, originarios e innatos, extrapatrimoniales, 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” (artículo 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) (artículo 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.

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, México) 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: 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: 91).

Por ejemplo, en México existen algunas excepciones por las cuales autorizan al Servicio de Administración Tributaria (en adelante 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 podemos afirmar que ni la medida 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.

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 esta 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 Hacendaria de querer 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 tomaran 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.

TERCERO. -De acuerdo a la Constitución tenemos derecho al patrimonio, a la libertad, la seguridad jurídica y a la legalidad y se nos privara 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 prive de estos derechos fundamentales. La Sociedad Anónima además de las características analizadas tiene la característica primordial de que sus accionistas únicamente respondan 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.

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).

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).

Alvarez, S. V. (2010). *Derecho Fiscal*. México: Oxford.

Alvarez, S. V. (2012). *Derecho Fiscal*. Mexico: Oxford.

Apéndice de 1975, tercera parte I (Segunda Sala).

- Aubele, M. P. (2016). *ANÁLISIS CRÍTICO DE LA SOCIEDAD POR ACCIONES*. Obtenido de 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*. Obtenido de Piercing the corporate veil: http://www.ius.bg.ac.rs/prof/Materijali/jovmio/DS_PrimeriMetodoloskihPristupa/Barber,%20Piercing%20the%20corporate%20veil.pdf
- Barber, D. H. (1981). "Piercing the Corporate Veil", *Willamett Law Review*. Obtenido de "Piercing the Corporate Veil", *Willamett Law Review*: http://www.ius.bg.ac.rs/prof/Materijali/jovmio/DS_PrimeriMetodoloskihPristupa/Barber,%20Piercing%20the%20corporate%20veil.pdf
- Beccaria. (2005). *Tratado de los delitos y las penas*. México: Porrúa.
- Bernal, E. P. (2007). *Manual de Derecho Constitucional*. Texas: Editorial Porrúa.
- BID. (Noviembre de 2017). *Regulación sobre beneficiarios finales en América Latina y el Caribe*. Obtenido de <https://publications.iadb.org/es/publicacion/17330/regulacion-sobre-beneficiarios-finales-en-america-latina-y-el-caribe>
- BID. (https://www.dian.gov.co/Documents/Intercambio_de_Informacion_Internacional/Manual_sobre_beneficiario_efectivo_final_o_real.pdf de Marzo de 2019). Manual sobre beneficiarios finales. París, Francia.
- Branson, D. R. (1999). *Understanding corporate law*. Estados Unidos de Norteamérica: Mathew Bender.
- Burgoa, I. (1954). "Las garantías individuales". México: Ed. Porrúa.
- Burgoa, I. (1954). *Las garantías individuales*. México: Ed. Porrúa.
- Campos, G. S. (2006). De la doble sanción a los delitos fiscales. En J. J. Martínez, *Principios de derecho penal* (pág. 56). México: Editores Angel.
- Campos, R. G.-S. (1995). *Los Delitos Fiscales*. México: Pereznieto, Editores.
- Cerezo, M. L. (1997). "Derecho Fiscal represivo". México: Porrúa.
- Cerezo, M. L. (1997). *Derecho fiscal represivo*. México: Porrúa.
- Cosa juzgada. Principio., Tesis: XVII.2o.P.A.11 A (10a.) Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, 2006910, 24 de 1304, Libro 8, Tomo II, Pág. 1120, Tesis Aislada

(Administrativa) (Tribunales Colegiados de Circuito SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL DÉCIMO SÉPTIMO CIRCUITO Julio de 2014).

DeMott, D. A. (1999). *"The Mechanisms of Control"*, *Connecticut Journal of International Law*.
Obtenido de "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* (pág. 329). México: Ed oficial.

Diputados., C. d. (2002). Ley Venta al publico de Acciones de Sociedades An{onimas. *Gaceta Parlamentaria del Senado de la República No. 79*, pág. 5.

Duque, J. A. (2020). *El control de las sociedades por participación en el capita*. Colombia.

Escobar, H. F.-J. (1966). *Enciclopedia Juridica T. XXI*. Buenos Aires: Bibliografica Omeba.

Favela. (1996). *Garantías Constitucionales del Proceso*. México: Mc. Graw-Hill quinta edición.

Fix-Zamudio, J. L. (2004). Derechos Humanos en la Jurisprudencia Mexicana. En R. G. Treviño, *La seguridad Juridica* (pág. 324). México: CNDH.

Fraga, G. (1975). *Derecho Administrativo* (Décimo Sexta Edición ed.). México,: Porrúa.

Francisco, R. V. (2019). *Reforma al régimen de sociedades y concursos, 2ª edición*. Bogotá, Colombia: Editorial Temis.

G20. (2013). Cumbre. (pág. Actas de conferencia). San Petesbourg:
<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. (pág. 222). París, Francia: Grupo de Acción Financiera Internaciona.

GAFIC. (2022). *Recomendaciones a los países miembro*. Obtenido de <https://www.cfatf-gafic.org/es/documentos/gafi40-recomendaciones/416-fatf-recomendacion-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* (pág. 136). Buenos Aires, Argentina: GAFILAT.

GAFILAT. (2022). Biblioteca. Buenos Aires, Argentina: <https://www.gafilat.org/index.php/es/>.

- Garantía de Audiencia, Excepciones de., AR6390/63 Sexta Época, primera Parte (SCJN Volumen XCVII de 1994).
- García, J. I. (2019). *Teoría General de las Sociedades*. Bogotá: Legis.
- Garfias, I. G. (Noviembre de 2014). *Órgano de Administración de la Sociedad Anónima*. Obtenido de Documentos electrónicos UNAM: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1747/6.pdf>
- Gaviria, E. (2010). *Resolución 1960 d de la Superintendencia de Sociedades*.
- Gonzalez, E. G. (2005). *Derecho Tributario Vol 5*. Salamanca: Salamanca.
- Graf, B. (2009). *Instituciones del derecho mercantil*. Mexico: Porrúa.
- Graf, J. B. (1983). *Las sociedades en Derecho Mexicano*. México: Investigaciones Jurídicas UNAM.
- Granados, L. P. (2010). *Secreto Fiscal*.
- Guido de Rossi, D. (1962). *Genealogía y personalidad de la sociedad anónima*. Editorial Jurídica.
- Gutiérrez, A. C. (1981). *Ciencia Financiera y Derecho Tributario*. México: Colección de Estudios Jurídicos vol. 1 Tribunal Fiscal de la Federación.
- Humanos, C. N. (26 de Junio de 2011). *SCJN*. Obtenido de SCJN: http://stj.col.gob.mx/dh/descargables/pdf_seccion/sistemas_5_2_1.pdf,
- IMCO. (Mayo de 2016). *Cumbre Global anticorrupción: Londres 2016*. Obtenido de <https://imco.org.mx/cumbre-global-anticorrupcion-londres-2016/>
- Iriarte, H. C. (2006). *Derecho Fiscal constitucional*. Mexico: Oxford.
- Isidro, M. I. (1979). *"Estudio sobre garantías individuales"*. México: Ed. 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. *BID* (pág. 98). Argentina: 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*. México: Editorial Porrúa.
- Luño, A. P. (1986). *Derechos humanos, Estado de derecho y constitucion*. México: Tecnos.

- Machuca, P. M. (1999). *El fenómeno del control o de la dependencia entre las sociedades*, Revista *RdS*, , n° 12. Editorial Aranzadi.
- Martínez, J. J. (2006). *Principios de derecho penal*. México: editores Ángel .
- Maurice, W. I. (1912). *The veil of corporate entity*. U.S.A: Columbia Law Reviw.
- Montesquieu. (2005). El espíritu de las leyes. En Beccaria, *Tratado de los delitos y de las penas* (pág. 395). Mexico: Porrúa.
- Noakes, I. a. (2001). *Piercing the corporate veil in Australia*. Obtenido de Piercing the corporate veil in Australia:
https://law.unimelb.edu.au/files/dmfile/Piercing_the_Corporate_Veil1.pdf
- OCDE, B. y. (2022). Construyendo marcos eficaces de beneficiarios finales. *Manual conjunto global y BID* (pág. 70). Washington:
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*. México Distrito Federal: Porrúa.
- Orihuela, I. B. (2003). *Las Garantías Individuales*. México: Porrúa.
- Perez, R. O. (23 de Agosto de 2008). *Una vision dual a la doctrina del levantamiento del velo de la persona juridica*. Obtenido de vlex: <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*. (V. 9. Alaska Law Review, Ed.) Obtenido de “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* (Vol. Biblioteca de la Sociedad Anónima Mexicana). México: edit. 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* (pág. 354). Chicago: Callaghan and Co.
- Puig, M. (2004). Fundamentos de derecho. En J. J. Martínez, *Las consecuencias jurídicas del delito* (pág. 54). México: editorial Porrúa.
- Rands, W. J. (1999). *Domination of subsidiary by a parent*. Obtenido de 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*. Obtenido de Agency Law and Contract Formation Harvard Law School:
http://www.law.harvard.edu/programs/olin_center/papers/pdf/323.pdf
- Rendón, M. G. (1993). *Sociedades Mercantiles*. México.
- Rendon, M. G. (2008). *Sociedades Mercantiles*. Mexico: Editorial Oxford.
- Rendón, M. G. (2012). *Sociedades Mercantiles*. México: Oxford University Press colección Textos Jurídicos Universitarios, 2ª ed.
- Responsabilidad Solidaria, Tesis: VI.3o.A.351 A, Novena Época, 161768. 27 de 377, o Tomo XXXIII, Tesis Aislada (Administrativa) (Tribunales Colegiados de Circuito Junio de 2011).
- Rincón, J. S. (1989). *Sanciones administrativas*. Bolonia: Real colegio de España.
- Roda, C. B. (2000). *Levantamiento del velo y persona jurídica en el derecho privado español*. Madrid: Aranzadi.
- SAT. (2021). *Preguntas y respuestas sobre beneficiarios controladores*. Obtenido de
<http://omawww.sat.gob.mx/documentos/sat/Documents/PreguntasRespuestasBC.pdf>
- SCJN. (11 de septiembre de 1950). amparo civil directo.
- Seguridad Jurídica, REGISTRO IUS2008:904206 (SCJN 2010).
- Semanario Judicial , tesis aislada, 1ª XXVII/2007, REG ius 173271, (25 de Febrero de 2007).
- Semanario Judicial, P/J9/95 (SCJN 11 de Julio de 1995).
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXIII, Agosto de 2013, Tomo 3, Tesis I. 5º. C. 67 C(10ª) Pagina 1745, Numero de Registro 2004353 Materia: Civil. (Tribunales Colegiados de Circuito Agosto de 2013).
- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tesis: I.5o.C.72 C (10a.) Décima Época 2004359 5 de 5 Amparo directo 740/2010. Spectrasite Communications, Inc. 1. Unanimidad de votos. (SCJN, QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO. 15 de Diciembre de 2013).
- Smith, G. B. (2014). *"The wrongful act requirement for piercing the corporate veil"*, *New York Law Journal*. Obtenido de "The wrongful act requirement for piercing the corporate veil", *New York Law Journal*: <http://www.chadbourne.com/files/Publication/e5317a3d3f5e4a6583a1>
- 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*.
Obtenido de Corporate Veil Piercing: A Proposal for México, Mexican Law Review: :
<http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/MexicanLawReview/9/arc/arc3.pdf>
- Treviño, R. G. (2004). *Los Derechos Humanos en la Jurisprudencia mexicana*. Mexico : editorial cndh .
- UNAM. (Julio de 2014). *Investigaciones de la UNAM 2007*. Obtenido de 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*. España: Civitas Ediciones.
- Uribe, B. L. (2018). Abuso de la Personalidad Jurídica. En *Estudios Jurídicos en memoria de Roberto L Mantilla Molina*. México.
- 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*. Chile: Iust et praxis.
- Valle, A. C. (1992). *Garantías Constitucionales y Amparo en materia penal*. México: Duero.
- Velasco, G. G. (2009). *Persona Jurídica, doctrina y legislación mexicana*. (U. Panamericana, Ed.) Mexico: Porrúa.
- Wiarco, O. A. (2004). *El delito de defraudación fiscal*. Mexico: Porrúa.
- Zavala, E. F. (1917). *Diario de los debates del Congreso Constituyente.*, (págs. pp.189,190.t. III, num.52,).