



**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA
DE AGUASCALIENTES**

**CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
DEPARTAMENTO DE CONTADURÍA**

TRABAJO PRÁCTICO

**DEFENSA LEGAL ANTE LA SOLICITUD DE INFORMACIÓN, DOCUMENTACIÓN Y
REQUISITOS EXIGIDOS A LOS CONTRIBUYENTES RESPECTO DE SUS
BENEFICIARIOS CONTROLADORES, POR VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE
RESERVA DE LEY, SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA Y LEGALIDAD.**

PRESENTA

Alethia Samara Robles Haro

PARA OPTAR POR EL GRADO DE MAESTRA EN IMPUESTOS

TUTOR

Dr. Luis Lenin Herrera Díaz De León

INTEGRANTES DEL COMITÉ TUTORAL

Dr. José Manuel López Libreros

Dr. Óscar Bernardo Reyes Real

Aguascalientes, Ags., a 25 de agosto del 2025.

CARTA DE VOTO APROBATORIO

M. F. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN
DECANA DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

PRESENTE

Por medio del presente como **DIRECTOR** designado de la estudiante **ALETHIA SAMARA ROBLES HARO** con ID 235303 quien realizó el trabajo práctico titulado: **DEFENSA LEGAL ANTE LA SOLICITUD DE INFORMACION, DOCUMENTACION Y REQUISITOS EXIGIDOS A LOS CONTRIBUYENTES RESPECTO DE SUS BENEFICIARIOS CONTROLADORES, POR VIOLACION A LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY, SUBORDINACION JERARQUICA Y LEGALIDAD.**, un trabajo propio, innovador, relevante e inédito y con fundamento en la fracción IX del Artículo 43 del Reglamento General de Posgrados, doy mi consentimiento de que la versión final del documento ha sido revisada y las correcciones se han incorporado apropiadamente, por lo que me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que ella pueda continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE

"Se Lumen Proferre"

Aguascalientes, Ags., a 25 de agosto de 2025.


DR. LUIS LENIN HERRERA DIAZ DE LEON
Director de la tesis

c.c.p.- Interesado
c.c.p.- Coordinación del Programa de Posgrado

Elaborado por: Depto. Apoyo al Posgrado.
Revisado por: Depto. Control Escolar/Depto. Gestión Integral.
Aprobado por: Depto. Control Escolar/ Depto. Apoyo al Posgrado.

Código: DO-SEE-FD-07
Actualización: 02
Emisión: 13/03/25

CARTA DE VOTO APROBATORIO

M. F. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN
DECANA DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

PRESENTE

Por medio del presente como **ASESOR** designado de la estudiante **ALETHIA SAMARA ROBLES HARO** con ID 235303 quien realizó el trabajo práctico titulado: **DEFENSA LEGAL ANTE LA SOLICITUD DE INFORMACION, DOCUMENTACION Y REQUISITOS EXIGIDOS A LOS CONTRIBUYENTES RESPECTO DE SUS BENEFICIARIOS CONTROLADORES, POR VIOLACION A LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY, SUBORDINACION JERARQUICA Y LEGALIDAD.**, un trabajo propio, innovador, relevante e inédito y con fundamento en la fracción IX del Artículo 43 del Reglamento General de Posgrados, doy mi consentimiento de que la versión final del documento ha sido revisada y las correcciones se han incorporado apropiadamente, por lo que me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que *ella* pueda continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE
"Se Lumen Proferre"
Aguascalientes, Ags. a 25 de agosto de 2025.

DR. JOSE MANUEL LOPEZ LIBREROS
Asesor de la tesis

c.c.p.- Interesado
c.c.p.- Coordinación del Programa de Posgrado

Elaborado por: Depto. Apoyo al Posgrado.
Revisado por: Depto. Control Escolar/Depto. Gestión Integral.
Aprobado por: Depto. Control Escolar/ Depto. Apoyo al Posgrado.

Código: DO-SEE-FO-07
Actualización: 02
Emisión: 13/08/25

CARTA DE VOTO APROBATORIO

M. F. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN
DECANA DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

PRESENTE

Por medio del presente como **ASESOR** designado de la estudiante **ALETHIA SAMARA ROBLES HARO** con ID 235303 quien realizó el trabajo práctico titulado: **DEFENSA LEGAL ANTE LA SOLICITUD DE INFORMACION, DOCUMENTACION Y REQUISITOS EXIGIDOS A LOS CONTRIBUYENTES RESPECTO DE SUS BENEFICIARIOS CONTROLADORES, POR VIOLACION A LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY, SUBORDINACION JERARQUICA Y LEGALIDAD.**, un trabajo propio, innovador, relevante e inédito y con fundamento en la facción IX del Artículo 43 del Reglamento General de Posgrados, doy mi consentimiento de que la versión final del documento ha sido revisada y las correcciones se han incorporado apropiadamente, por lo que me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que *ella* pueda continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE
"Se Lumen Proferre"
Aguascalientes, Ags., a 29 de agosto de 2025.

DR. OSCAR BERNARDO REYES REAL
Asesor de la tesis

c.c.p.- Interesado
c.c.p.- Coordinación del Programa de Posgrado

Elaborado por: Depto. Apoyo al Posgrado.
Revisado por: Depto. Control Escolar/Depto. Gestión Integral.
Aprobado por: Depto. Control Escolar/ Depto. Apoyo al Posgrado

Código: DCA-SES-PO-01
Actualización: 02
Emisión: 12/04/25

Fecha de dictaminación (dd/mm/aaaa): 01/10/2025

NOMBRE: Alethia Samara Robles Haro ID: 235303

PROGRAMA:	Maestría en Impuestos	posgrado:	organizaciones
------------------	-----------------------	------------------	----------------

MODALIDAD DEL PROYECTO DE GRADO: Tesis () *Tesis por artículos científicos () **Tesis por Patente () Trabajo Práctico (X)

TÍTULO: Defensa legal ante la solicitud de información, documentación y requisitos exigidos a los contribuyentes respecto de sus beneficiarios controladores, por violación a los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad.

IMPACTO SOCIAL (señalar el impacto logrado): Contribuirá a que los abogados, contadores y fiscales puedan brindar asesoría fiscal y defensoría jurídica a los contribuyentes afectados con la nueva obligación fiscal respecto de la figura del beneficiario controlador.

IMPACTO SOCIAL (señalar el impacto logrado): beneficiario controlador.

INDICAR SEGÚN CORRESPONDA: SI, NO, NA (No Aplica)

Elementos para la revisión académica del trabajo de tesis o trabajo práctico:	
SI	El trabajo es congruente con las LGAC del programa de posgrado
SI	La problemática fue abordada desde un enfoque multidisciplinario
SI	Existe coherencia, continuidad y orden lógico del tema central con cada apartado
SI	Los resultados del trabajo dan respuesta a las preguntas de investigación o a la problemática que aborda
SI	Los resultados presentados en el trabajo son de gran relevancia científica, tecnológica o profesional según el área
SI	El trabajo demuestre más de una aportación original al conocimiento de su área
SI	Las aportaciones responden a los problemas prioritarios del país
SI	Generó transferencia del conocimiento o tecnológica
SI	Cumple con la ética para la investigación (reporte de la herramienta antiplagio)
El egresado cumple con lo siguiente:	
SI	Cumple con lo señalado por el Reglamento General de Posgrados
SI	Cumple con los requisitos señalados en el plan de estudios (créditos curriculares, optativos, actividades complementarias, estancia, predoctoral, etc.)
SI	Cuenta con los votos aprobatorios del comité tutorial
SI	Cuenta con la carta de satisfacción del Usuario (En caso de que corresponda)
SI	Coincide con el título y objetivo registrado
SI	Tiene congruencia con cuerpos académicos
SI	Tiene el CVU de la SEICHT actualizado
N.A.	Tiene el o los artículos aceptados o publicados y cumple con los requisitos institucionales (en caso de que proceda)
*En caso de Tesis por artículos científicos publicados (completar solo si la tesis fue por artículos):	
N.A.	Aceptación o Publicación de los artículos en revistas indexadas de alto impacto según el nivel del programa
N.A.	El (la) estudiante es el primer autor(a)
N.A.	El (la) autor(a) de correspondencia es el Director (a) del Núcleo Académico
N.A.	En los artículos se ven reflejados los objetivos de la tesis, ya que son producto de este trabajo de investigación.
N.A.	Los artículos integran los capítulos de la tesis y se presentan en el idioma en que fueron publicados
**En caso de Tesis por Patente	
N.A.	Cuenta con la evidencia de solicitud de patente en el Departamento de Investigación (anexarla al presente formato)

Con base en estos criterios, se autoriza continuar con los trámites de titulación y programación del examen de grado:

SI	x
No	

Elaboro:

FIRMAS

*NOMBRE Y FIRMA DEL(LA) CONSEJERO(A) SEGÚN LA LGAC DE ADSCRIPCION:

DRA. MARÍA DEL CARMEN BALTISTA SÁNCHEZ

* En caso de conflicto de intereses, firmará un jurador miembro del RA de la LGAC correspondiente al tanto el director e miembros del comité tutoral, designado por el Decano.

NOMBRE Y FIRMA DEL COORDINADOR DE POSGRADO:

DRA. MARÍA DEL CARMEN BAUTISTA SÁNCHEZ

Revised:

NOMBRE Y FIRMA DEL SECRETARIO DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO:

DR. MIGUEL ANGEL OROPEZA TACI

Autorizó:

NOMBRE Y FIRMA DEL DECANO:

M.F. VIRGINIA GUZMAN DIAZ DE LEÓN

Nota: procede el trámite para el Depto. de Apoyo al Posgrado

En concordancia con el Art. 24 fracción V del Reglamento General de Pogramas, que a la letra señala entre las funciones del Consejo Académico: Proponer criterios y mecanismos de selección, postulación, ingreso y titulación de estudiantes para asegurar la eficiencia terminal y la titulación y el Art. 20 fracción IX, atender, asesorar y dar el seguimiento del plantelando desde su ingreso hasta su titulación.

Elaborado por: D. Apoyos al Proq.
Revisado por: D. Control Escolar/D. Gestión de Calidad.
Aprobado por: D. Control Escolar/ D. Apoyos al Proq.

Código: TCh-SIT-PO-15
Actualización: 01
Erección: 12/30/25

AGRADECIMIENTOS

A la Universidad Autónoma de Aguascalientes, mi casa de estudios de Licenciatura y Maestría, por haberse aceptado en el programa, por los apoyos económicos, académicos y profesionales que me brindaron, así como, a todos mis profesores y profesoras que me permitieron llegar hasta donde estoy.

Al CONAHCYT por apoyarme económicamente con la beca y permitirme estudiar la Maestría en Impuestos a fin de crecer académica y profesionalmente, sin su ayuda no hubiera sido posible.

A mi Comité Tutorial conformado por el Dr. Luis Lenin Herrera Díaz de León, Dr. José Manuel López Libreros y Dr. Óscar Bernardo Reyes Leal, por guiarme y asesorarme en el desarrollo de mi trabajo de grado y por siempre resolver mis dudas.

Al Dr. Armando Robledo Márquez por motivarme a estudiar la Maestría en Impuestos y asesorarme para elegir el tema del trabajo de grado, muchas gracias por todo su apoyo.

A mis papás, Leticia Haro Benítez y Alejandro Robles Herrera por su apoyo incondicional, por acompañarme en toda esta etapa de mi vida, por ayudarme económicamente, emocionalmente y por siempre creer en mí, por motivarme a seguir adelante, cumplir mis sueños y seguir volando a pesar de las circunstancias y obstáculos de la vida, gracias por todo su amor hacia mí, este título se los dedico especialmente a ustedes papás, los amo mucho.

A mis hermanas Yaely Alejandra Robles Haro y Zaira Leticia Robles Haro, por siempre creer en mí, apoyarme, amarme y motivarme a seguir cumpliendo mis sueños, las amo mucho, a mi tía Hortensia Haro Benítez por hacerme sentir especial y por siempre apoyarme y estar para mí, a mi prima Jenny Ruvalcaba Haro por escucharme cada que sentía que no podía más y motivarme a seguir adelante, a mí psicóloga Denisse por guiarme y permitirme vivir esta etapa con inteligencia emocional y desarrollar mejor mi potencial.

A mis amigas y amigos por siempre creer en mí, darme sus mejores deseos y acompañarme en esta etapa de mi vida, Gonzalo, Sayuri, Chava, Fabricio, Alondra, Mary, Erika, Flor, Joss, Richi, Chino, Iván, Marco, Alexia, Aide, Sahid y Ale.

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	3
RESUMEN.....	4
ABSTRACT.....	4
INTRODUCCIÓN	5
ANTECEDENTES.....	8
DEFINICIÓN DEL PROBLEMA	10
JUSTIFICACIÓN	14
IMPORTANCIA.....	17
OBJETIVOS.....	18
<i>OBJETIVO GENERAL</i>	18
<i>OBJETIVOS ESPECÍFICOS</i>	18
MARCO TEÓRICO	19
CONCEPTOS.....	19
REVISIÓN DE LA LITERATURA.....	25
LA FIGURA DEL TITULAR REAL EN ESPAÑA.....	31
CUADRO COMPARATIVO ENTRE LA FIGURA DEL BENEFICIARIO CONTROLADOR EN MÉXICO Y LA FIGURA DEL TITULAR REAL EN ESPAÑA.....	38
MARCO LEGAL	49
MARCO LEGAL EN MÉXICO.....	50
PRINCIPIO DE LEGALIDAD.....	50
MULTAS EXCESIVAS	51
PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY TRIBUTARIA	52
OBLIGACIONES BENEFICIARIO CONTROLADOR.....	53
TRATAMIENTO Y PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES.....	57
NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL	58
MARCO LEGAL INTERNACIONAL.....	60
RECOMENDACIONES DEL GRUPO DE ACCIÓN FINANCIERA INTERNACIONAL	60
MARCO LEGAL EN ESPAÑA.....	63
DISEÑO METODOLÓGICO.....	67

DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO.....	71
<i>INTRODUCCIÓN A LA EMPRESA</i>	71
<i>ESTUDIO DE LOS TRES CLIENTES DE LA EMPRESA</i>	72
<i>ANÁLISIS DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES DERIVADAS DE LA FIGURA DEL BENEFICIARIO CONTROLADOR POR LOS TRES CLIENTES</i> .	72
<i>ANÁLISIS DE CASOS DE VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY, SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA Y LEGALIDAD TRIBUTARIA EN MÉXICO Y ESPAÑA</i>	75
JURISPRUDENCIA 2a./J. 54/2022 (11a.)	75
JURISPRUDENCIA PC.I.A. J/156 A (10a.)	77
JURISPRUDENCIA 2a./J. 171/2016 (10a.)	78
TESIS I.10o.A.22 A (11a.).....	79
TESIS XI.1o.A.T.44 A.....	80
<i>PROPUESTA DE SOLUCIÓN AL CASO PRÁCTICO</i>	81
MEDIO DE DEFENSA.....	88
PLAZOS.....	91
AUTORIDADES DEMANDADAS	92
ACTOS O RESOLUCIONES IMPUGNADAS	93
ARGUMENTOS DE DEFENSA.....	93
EFECTOS DE LA SENTENCIA.....	104
SUSPENSIÓN.....	105
RESULTADOS DE LA INTERVENCIÓN	107
EVALUACIÓN DE LA INTERVENCIÓN	111
CONCLUSIONES	115
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	122
<i>LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIAS MEXICANA</i>	122
<i>LEGISLACIÓN ESPAÑOLA</i>	127
<i>DOCTRINA</i>	129

ABREVIATURAS

CCF: Código Civil Federal.

CFF: Código Fiscal de la Federación.

CPEUM: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

FMI: Fondo Monetario Internacional.

GAFI: Grupo de Acción Financiera Internacional.

GAFISUD: Grupo de Acción Financiera de Sudamérica.

IJJ de la UNAM: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México.

LFPIORPI: Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita.

LGPDPPO: Ley General de Protección de Datos Personales en Posesión de Sujetos Obligados.

LISR: Ley del Impuesto Sobre la Renta.

LIVA: Ley del Impuesto al Valor Agregado.

LOPDC: Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

LOPJF: Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

PRODECON: Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

RMF: Resolución Miscelánea Fiscal.

SAT: Servicio de Administración Tributaria.

SCJN: Suprema Corte de Justicia de la Nación.

SHCP: Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

TFJA: Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

RESUMEN

Desde la creación del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), éste ha emitido 40 recomendaciones en materia de prevención y combate al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo, por lo que México al ser miembro de dicha organización, ha pretendido dar cumplimiento a dichos estándares internacionales con la incorporación de nuevas obligaciones fiscales vinculadas con una figura que denomina beneficiario controlador. En el presente trabajo de investigación y estudio de caso práctico se analiza la legislación mexicana y española, doctrina, jurisprudencia y estándares internacionales relacionados con las obligaciones fiscales referidas en contraste con los principios de reserva de ley tributaria, subordinación jerárquica y legalidad, a fin de ofrecer una propuesta de solución consistente en lineamientos básicos de defensa del contribuyente sujeto al cumplimiento de las obligaciones derivadas de la figura del beneficiario controlador.

Palabras clave: beneficiario controlador, reserva de ley tributaria, subordinación jerárquica, legalidad, lavado de dinero, estándares internacionales, defensa, violación.

ABSTRACT

Since the creation of the Financial Action Task Force (FATF), it has issued 40 recommendations regarding the prevention of and fight against money laundering and terrorist financing. As a member of this organization, Mexico has sought to comply with these international standards by incorporating new tax obligations related to a concept known as the beneficial owner. This research paper and practical case study analyzes Mexican and Spanish legislation, legal doctrine, case law, and international standards related to these tax obligations, contrasting them with the principles of tax law reserve, hierarchical subordination, and tax legality. The aim is to offer a proposed solution consisting of basic guidelines for the defense of taxpayers subject to the obligations arising from the concept of the beneficial owner.

Keywords: beneficial owner, tax law reserve, hierarchical subordination, legality, money laundering, international standards, defense, violation.

INTRODUCCIÓN

El principio de reserva de ley se relaciona de forma directa con las fuentes del derecho, pues consiste en delimitar cuáles son las materias reservadas para ser producidas exclusivamente por ley (Torruco, 2010) y dicha delimitación en el caso de México, se establece en nuestra Constitución, que es la norma suprema de la República Mexicana.

De esta forma en México, el principio de reserva de ley en materia tributaria lo encontramos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), artículo que establece las obligaciones de todo mexicano y en la fracción IV está la de contribuir al gasto público en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes [Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), 2025, Artículo 31 fracción IV], a lo cual la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) mediante jurisprudencia señala que la materia tributaria reservada para ser regulada en ley también se entiende respecto de los requisitos esenciales de las contribuciones, es decir, sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago [Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), Pleno, 1995, Jurisprudencia 162].

Ahora bien, a partir de la reforma fiscal 2022 en la que se adicionan los artículos 32-B Ter, 32-B Quáter, 32-B Quinquies, 84-M y 84-N al Código Fiscal de la Federación (CFF), se introdujeron nuevas obligaciones fiscales para los contribuyentes, quienes están obligados a obtener, conservar y proporcionar la información y documentación de sus beneficiarios controladores cuando así lo requieran las autoridades fiscales, sin embargo, dichas disposiciones no están señaladas en ley (Código Fiscal de la Federación), sino en una regla de carácter general (Resolución Miscelánea Fiscal), por lo que se viola el principio de reserva de ley, lo que conlleva además la violación de los principios de subordinación jerárquica, legalidad y seguridad jurídica.

Lo anterior es así en virtud de que las disposiciones contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2022, 2023, 2024 y 2025, respecto del beneficiario controlador, contienen mayores posibilidades y modifican y rebasan los alcances de lo dispuesto en el CFF, con lo que se viola el principio de subordinación jerárquica (SCJN, Pleno, 2007, Jurisprudencia P./J. 30/2007).

Además, la autoridad que emite dichas disposiciones no tiene facultades para regular en esos términos y no están debidamente fundadas ni motivadas conforme a ley, violando así

el principio de legalidad (CPEUM, 2025, Artículo 14) y con ello el principio de seguridad jurídica, pues no existe precisión ni claridad en la ley que se supone impone las obligaciones fiscales, generando incertidumbre en el conocimiento de las mismas [SCJN, Primera Sala, 2024, Jurisprudencia 1a./J. 58/2024 (11a.)].

A partir de los principios de derecho anteriormente señalados y en vista de las nuevas obligaciones fiscales impuestas a los contribuyentes obligados en cuanto a la figura del beneficiario controlador, en el presente trabajo de investigación y estudio de caso práctico se analiza el problema planteado en la empresa seleccionada para desarrollar el caso práctico y proponer lineamientos básicos de defensa legal en contra de estas nuevas obligaciones fiscales y en beneficio de los contribuyentes obligados a su cumplimiento.

En pro de lo anterior, el presente documento se organiza señalando en primer lugar los antecedentes de las nuevas obligaciones fiscales, después se describe el problema que trae la misma, luego se indaga en la justificación de la elección del tema a investigar y la importancia de su estudio para la sociedad o el sector poblacional al que afecta.

Posteriormente, se lee el objetivo general del trabajo de investigación y estudio de caso práctico y sus objetivos específicos, luego se pasa al análisis del marco teórico en el que en primer lugar se encuentran los conceptos de las obligaciones fiscales que se revisan, de los principios y derechos jurídicos que intervienen o se violentan, de las autoridades y organismos que la regulan y de los conceptos que se relacionan.

En segundo lugar, del marco teórico se hace una revisión de la literatura en cuanto al tema de investigación y todo lo relacionado con el mismo, en tercer lugar, se analiza la figura del beneficiario controlador desde el derecho español en el que se le llama titular real, para continuar con un cuadro comparativo de las obligaciones fiscales que se investigan en México y España.

Luego se desarrolla el caso práctico de la empresa, consistiendo en el estudio y análisis de tres casos reales de contribuyentes sujetos a las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, en los que se realiza una recopilación de la información general de cada contribuyente y su situación ante estas obligaciones fiscales, después se revisan las posibles violaciones de forma y de fondo en cada caso y en contraste con los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad.

Finalmente se elabora la propuesta de solución estableciendo lineamientos básicos de defensa del contribuyente contra las obligaciones fiscales derivadas del beneficiario controlador.



ANTECEDENTES

Las obligaciones exigidas en México a los contribuyentes respecto de sus beneficiarios controladores buscan cumplir con los estándares internacionales emitidos por el GAFI en materia de prevención y combate al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo.

El GAFI, fue creado en 1989 por el Grupo de los 7 (G7), el cual desde entonces ha emitido 40 recomendaciones en materia de prevención y combate al lavado de dinero, a fin de que los países miembros entre ellos México las incorporaran a su marco legal interno, ya que en el caso de México, mediante una evaluación realizada en 2008 por el GAFI, el Fondo Monetario Internacional (FMI) y el Grupo de Acción Financiera de Sudamérica (GAFISUD) se concluye que éste no cuenta con un régimen de prevención y combate al lavado de dinero y terrorismo aplicable a los “*gatekeepers*” (Grupo Méndez, 2013).

Es así como, en 2012 el GAFI publica una nueva versión de las recomendaciones emitidas en materia de prevención y combate al lavado de dinero, entre las que se destacan las recomendaciones 24 y 25, toda vez que en ese mismo año México publica la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (LFPIORPI), la cual atendiendo a dichas recomendaciones contempla la figura del beneficiario controlador. (Anaya *et al.*, 2023).

Por otro lado, Placencia (2022), nos dice que la figura del beneficiario controlador se remonta al año 2004, en el que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) emite por primera vez las Disposiciones de Carácter General en materia de Prevención de Lavado de Dinero (ahora Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita), mismas en las que se adopta el concepto de beneficiario final o beneficiario controlador, y el mismo autor nos ejemplifica con otras figuras como en el caso del fideicomiso y del mandato, siendo el fideicomisario y el mandante quienes se benefician de los resultados de las operaciones realizadas por su fideicomitente y su mandatario respectivamente.

Ahora bien, derivado de posteriores acuerdos internacionales del GAFI y el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Fines Tributarios (Foro Global) y atendiendo a la necesidad de evitar la evasión fiscal, México, mediante reforma de 2021 adiciona los artículos 32-B Ter, 32-B Quáter, 32-B Quinquies, 84-M y 84-N al CFF, en los que se introduce la figura del beneficiario controlador bajo una nueva estructura, con un

concepto, aplicación y sanciones diferentes a lo estipulado en la LFPIORPI, pues se establecen nuevas obligaciones en las que las personas obligadas a su cumplimiento deberán identificar al o los beneficiarios controladores y entregar la información y documentación de los mismos a las autoridades fiscales cuando así se los soliciten y se establecen las sanciones aplicables en caso de incumplimiento a las mismas (Anaya *et al*, 2022).

Así mismo y en vista de que el artículo 32-B Ter del CFF señala que la información que debe obtenerse, conservarse y proporcionarse en su caso a las autoridades fiscales cuando así lo requieran, será la que establezca el Servicio de Administración Tributaria (SAT) mediante reglas de carácter general que emita para tal efecto [Código Fiscal de la Federación (CFF), 2021, Artículo 32-B Ter], es así que en el año 2021 se emite la RMF correspondiente al ejercicio 2022, misma en la que se establecen las reglas 2.8.1.20., 2.8.1.21. y 2.8.1.22., las cuales señalan la información que ha de obtenerse, conservarse y proporcionarse respecto del o los beneficiarios controladores [Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2022, 2021, Reglas 2.8.1.20., 2.8.1.21. y 2.8.1.22.].

Cada año se publica la RMF correspondiente al ejercicio siguiente, por ello en 2022 se publica la correspondiente al ejercicio fiscal 2023, en 2023 la correspondiente al ejercicio fiscal 2024 y en 2024 la correspondiente a 2025, mismas que tuvieron modificaciones en relación a la del 2022, sin embargo, en lo concerniente a la figura del beneficiario controlador, no se modifica nada, ya que se mantuvieron las reglas señaladas en el párrafo anterior (RMF para 2022, 2021, Reglas 2.8.1.20., 2.8.1.21. y 2.8.1.22.).

DEFINICIÓN DEL PROBLEMA

El principio de reserva de ley establece la regulación de materias constitucionales concretas exclusivamente por ley (Romero, 2013), como es el caso de la materia tributaria, que está dispuesto en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM, entendiéndose por ley aquella emanada del poder legislativo a través de un procedimiento formal de creación (Barba, 2021).

Siguiendo esta línea, el principio de subordinación jerárquica implica que una norma de menor jerarquía que la ley, no puede ir más allá de la misma, es decir, dichas normas secundarias deben limitarse a los alcances que la propia ley les otorga, absteniéndose de imponer mayores cargas o limitantes que las estipuladas en ley (SCJN, Pleno, 2007, Jurisprudencia P./J. 30/2007), lo que es aplicable por supuesto a la materia tributaria en armonía con los principios de reserva de ley y legalidad.

En cuanto al principio de legalidad, que está altamente relacionado con el principio de reserva de ley, establece que las autoridades sólo pueden hacer aquello que expresamente les faculta la ley, lo que se establece en los artículos 14 y 16 de la CPEUM, que, en el caso de la materia tributaria, significa que su regulación sólo puede hacerse por autoridades legislativas que están facultadas mediante ley para tal regulación y en los términos de la misma.

Ahora bien, mediante reforma al CFF que entra en vigor en 2022 se imponen nuevas obligaciones fiscales en las que los contribuyentes sujetos a su cumplimiento deben obtener, conservar y proporcionar la información fidedigna, completa y actualizada de sus beneficiarios controladores cuando así lo requieran las autoridades fiscales (CFF, 2021, Artículo 32-B Ter) y para tal efecto la SHCP, con apoyo del SAT, emite la RMF para 2022 en la que se incluyen las reglas 2.8.1.20., 2.8.1.21., 2.8.1.22. y 2.8.1.23., mismas que establecen la información que los contribuyentes obligados a su cumplimiento han de obtener, conservar y proporcionar respecto de sus beneficiarios controladores (RMF para 2022, 2021, Reglas 2.8.1.20., 2.8.1.21., 2.8.1.22. y 2.8.1.23).

Cabe señalar que la RMF es una disposición de carácter general (CFF, 2021, Artículo 33 fracción I inciso g) de naturaleza jurídica formalmente ejecutiva y materialmente legislativa [Ríos, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México (IIJ de la UNAM), 2003], que se emite año con año por la SHCP, con apoyo del SAT, misma que tiene como objeto facilitar la observancia exacta de las leyes y reglamentos

expedidos por el Congreso de la Unión y el Presidente de la República respectivamente, por lo que no puede ir más allá de los límites estipulados en la propia Ley, ni puede significar la imposición de requisitos adicionales a los establecidos en la Ley (Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito, 2009, Tesis XI.1o.A.T.44 A).

A fin de que el poder ejecutivo pueda cumplir con tal cometido, concede al poder legislativo la facultad de habilitar a la SHCP a través del SAT, para emitir reglas técnico operativas que permitan facilitar la aplicación e interpretación de las leyes fiscales, de conformidad con los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad (Ríos, IIJ de la UNAM, 2003) (SCJN, Primera Sala, 2006, Jurisprudencia 1a./J. 172/2005).

Ahora bien, se estima que las nuevas obligaciones fiscales relativas a la figura del beneficiario controlador, son violatorias de los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad, toda vez que se imponen cargas adicionales a los contribuyentes sujetos a dichas obligaciones en la RMF que no se incluyen en el CFF, lo que se materializa en el caso de estudio generando inseguridad jurídica en el contribuyente al no saber a qué atenerse con las nuevas obligaciones fiscales, pues los requisitos adicionales impuestos en la RMF pueden cambiarse año con año, entonces no existe certeza jurídica ni conocimiento claro de las obligaciones a atender.

Asimismo, el impacto en la violación de los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad en detrimento del contribuyente sujeto al cumplimiento de las nuevas obligaciones fiscales, se materializa en el caso de estudio, pues genera vulneración en la protección y tratamiento de datos personales del contribuyente y de los terceros con él relacionados, pues en la RMF se solicita una serie de información y documentación sensible que requiere consentimiento previo de la persona propietaria de la misma o bien establecerse en ley para que puedan seguirse los procedimientos necesarios para el tratamiento y protección de datos personales, lo que no sucede en este caso y trasciende no sólo a la esfera jurídica del contribuyente obligado, si no a la de terceras personas relacionadas con aquél.

De la misma forma, Rodríguez (2007) señala que ante la inobservancia del principio de reserva de ley se está a su vez ante una violación al principio de jerarquía normativa, pues en el derecho mexicano las leyes están por encima de los reglamentos y reglas de carácter general, que en cierta forma tienen el carácter de norma reglamentaria dada su propia

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

naturaleza, por lo que no pueden invadir las materias reservadas para ser reguladas por ley, como es el caso de la materia tributaria.

Así mismo, Barba (2021) señala que además de violarse el principio de reserva de ley, también se viola el derecho de seguridad jurídica que todo contribuyente tiene, pues para cumplir con una obligación fiscal primero deben conocerse los fundamentos de hecho y de derecho que dieron lugar a la misma, es decir, que se establezca en una ley que estuvo sujeta al procedimiento formal estipulado para su creación, de lo contrario, se estaría vulnerando su esfera jurídica de derechos sin una ley ni procedimiento previamente establecido conforme a derecho.

Por otro lado, las nuevas obligaciones fiscales respecto a la figura del beneficiario controlador violan el principio de legalidad que estipula nuestra Carta Magna, toda vez que la autoridad fiscal que regula las mismas en la RMF para 2022, 2023, 2024 y 2025, ejerce facultades que no le fueron concedidas para regular en los términos en que lo hace, rebasando a todas luces lo dispuesto por la propia ley que debiera facultarlo.

Cabe señalar que el presente trabajo de investigación y estudio de caso práctico se justifica por el impacto negativo que genera en el patrimonio de los contribuyentes sujetos al cumplimiento de dichas obligaciones fiscales, en virtud de que ante su incumplimiento se imponen sanciones pecuniarias extremadamente onerosas y excesivas y en caso de requerir opinión de cumplimiento ésta se emite en sentido negativo; además, se vulnera el derecho a la protección de datos personales, pues se solicita una lista de información y documentación que alcanza a terceras personas y no sólo al contribuyente, sin el consentimiento previo de las mismas y sin establecerse en una ley.

Ahora bien, la problemática específica a analizar en el presente estudio y desarrollo de caso práctico es respecto de la empresa denominada AUREN AGUASCALIENTES, S.C., la cual se especializa en ofrecer servicios de defensa jurídica y asesoría fiscal a empresas y contribuyentes que lo requieran, así como servicios de auditoría, consultoría fiscal, servicios financieros y corporativos (AUREN, s.f.).

Posteriormente, se seleccionan tres clientes de la empresa que estén sujetos al cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, que en el caso práctico de análisis se trata de tres personas morales que por cuestiones de confidencialidad y protección de datos personales se identifican como CLIENTE A,

CLIENTE B y CLIENTE C, sujetos que están obligados a obtener, conservar y proporcionar la información de sus beneficiarios controladores en términos de lo dispuesto en los artículos 32-B Ter, 32-B Quáter y 32-B Quinquies del CFF así como de las reglas 2.8.1.20, 2.8.1.21 y 2.8.1.22 de la RMF para 2022, 2023, 2024 y 2025.

Derivado de lo anterior, a los tres clientes de la empresa seleccionada para desarrollar el caso práctico se les vulnera su derecho a la seguridad jurídica, toda vez que las obligaciones fiscales impuestas respecto de la figura del beneficiario controlador son violatorias de los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad, conforme a lo señalado en párrafos que anteceden.

Además, en caso de incumplimiento a tales obligaciones, se les imponen diversas sanciones entre las que se encuentran multas extremadamente onerosas (CFF, 2021, Artículos 84-M y 84-N), se les niega la oportunidad de participar en contrataciones de adquisiciones, arrendamientos, servicios u obras públicas en términos de lo dispuesto en el artículo 32-D fracción IX del CFF (2021), se les niegan las facilidades que ofrecen las consultas previstas en términos de las reglas 2.1.41 fracción XVIII y 2.1.47 fracción XXI de la RMF para 2022 (2021), se emite la opinión de cumplimiento de obligaciones fiscales en sentido negativo (RMF para 2022, 2021, regla 2.1.37 numeral 12), lo que implica la negación de otros trámites y servicios para el contribuyente.

Por tal motivo, es que en el presente trabajo de investigación y estudio de caso práctico se abordan las nuevas obligaciones fiscales derivadas del beneficiario controlador desde el análisis normativo en México, jurisprudencial y doctrinal, de conformidad con los estándares internacionales emitidos por el GAFI en materia de prevención y combate al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo, realizando una revisión de la forma en que cada sistema jurídico de México y España cumple con dichos estándares y comparando entre ambos la aplicación a los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad, con el fin de desarrollar una propuesta de solución al caso práctico mediante el diseño de lineamientos básicos de defensa de los contribuyentes en los que se desarrolla el mismo.

JUSTIFICACIÓN

Existe una jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la SCJN en la que se resuelve en favor del contribuyente en el trámite de inicio de liquidación de una persona moral por violación a los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica, pues la autoridad fiscal exigía requisitos y condiciones novedosas en la RMF para 2020 y en la ficha de trámite 85/CFF del Anexo 1-A de la misma resolución, mismos requisitos y condiciones que no se regulaban en el CFF, [SCJN, Segunda Sala, 2022, Jurisprudencia 2a./J. 54/2022 (11a.)].

Derivado de lo anterior, se elimina dicha condicionante de la ficha de trámite 85/CFF del Anexo 1-A de la RMF para 2021 y subsecuentes, pues no era legal rechazar el trámite por no cumplir con condiciones a las que no estaba obligado el contribuyente, toda vez que no se encontraban reguladas en ley.

Asimismo, existe otra jurisprudencia que emite el Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito [2019, Jurisprudencia PC.I.A. J/156 A (10a.)], en la que se declara que existe violación a los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y seguridad jurídica en la regla 2.5.14 de la RMF para 2015, pues dicha disposición limita derechos y va más allá de lo establecido en la propia ley (CFF) y en su Reglamento.

Lo anterior es así en virtud de que en dicha regla de carácter general se limita la duración de la suspensión de actividades de una persona moral a 2 años, prorrogable un año más y una vez fenecido el plazo, se reanudarán actividades en forma automática, sin embargo, esta limitación de derechos no se encuentra estipulada en la ley ni en el reglamento (*Idem*).

Cabe señalar que el hecho de que exista una cláusula en la ley que habilite al SAT para emitir reglas de carácter general que establezcan los términos en que ha de cumplirse con las obligaciones estipuladas en ley, de ninguna manera lo faculta para rebasar lo dispuesto en la misma, ni limitar derechos o imponer mayores obligaciones o requisitos no estipulados en la misma (*Idem*).

Derivado de lo anterior, se otorga la razón al contribuyente afectado y se le dejan de aplicar los requisitos y condicionantes la regla 2.5.14 de la RMF para 2015 en el caso concreto, desafortunadamente y pese a que se trata de una jurisprudencia que tiene el carácter de obligatoria, dicha disposición violatoria se ha mantenido en el mismo sentido en las Resoluciones Misceláneas subsecuentes hasta 2025.

Por otro lado, existe un caso en materia fiscal que se desglosa en una tesis del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), en donde se alega violación al principio de reserva de ley tributaria, derivado de lo que señala la regla 1.3.23.1 de la primera resolución de modificaciones a la resolución miscelánea fiscal para 2014, pues es una regla de carácter general que rebasa lo dispuesto en los artículos 72 y 73 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), ya que estos artículos previo a la reforma del año 2015, señalaban los requisitos para que un contribuyente pudiera tributar en el Régimen de Coordinados, entre ellos el que los ingresos obtenidos de manera total en el ejercicio fiscal correspondiente fueran derivados de la realización preponderantemente de actividades de autotransporte terrestre de carga o pasajeros, mientras que la regla de carácter general establece que se considera que dichos ingresos son obtenidos preponderantemente por la realización de dichas actividades cuando sus ingresos totales representen por lo menos el 90%, lo que impone una carga adicional a la estipulada en ley, siendo violatoria por tanto, del principio de reserva de ley tributaria establecida en nuestra Constitución Mexicana en nuestro artículo 31 fracción IV (Tribunal Federal de Justicia Administrativa [TFJA], Octava Sala Regional Metropolitana, 2018, Tesis VII-CASR-8ME-93).

Ahora bien, la tesis anteriormente citada es de 2014 y resulta que en 2015 se reforma el artículo 72 de la LISR para incluir ahora sí la carga adicional al Régimen de Coordinados que establecía la regla 1.3.23.1 de la primera resolución de modificaciones a la resolución miscelánea fiscal para 2014, situación que en el presente trabajo de intervención nos beneficia al constituir un precedente en el que se obtuvo un resultado positivo.

Otro caso de violación al principio de reserva de ley en materia tributaria lo encontramos en la tesis con clave VI-TASR-III-4, del TJFA, misma que se desarrolla entre la regla 2.24.8 de la RMF para el ejercicio 2007 y lo dispuesto por el CFF en sus artículos 29 y 29-A, ya que la regla de carácter general exigía requisitos adicionales para los comprobantes fiscales respecto de las personas que enajenan gasolina o diésel en establecimientos abiertos al público en general, ello además de los ya estipulados en el artículo 29-A del Código en cita (TFJA, Tercera Sala Regional Metropolitana, 2010, Tesis VI-TASR-III-4).

Respecto al caso anterior, resulta que en la RMF para 2008 ya no estaba la regla 2.24.8 que exigía requisitos adicionales a los de los artículos 29 y 29-A del CFF y en 2021 se reformaron éstos últimos para incluirlos en ley, razón por la que nuevamente tenemos un precedente de un caso real en el que se viola el principio de reserva de ley en materia

tributaria y se resuelve en forma favorable al contribuyente afectado y a los demás contribuyentes.

Así mismo, siguiendo lo señalado por Anaya, *et al.*, (2022) las nuevas obligaciones fiscales respecto a la figura del beneficiario controlador significan una gran carga administrativa para los contribuyentes obligados a su cumplimiento, siendo obligados ahora todas las personas morales sin excepción alguna, además de que en caso de incumplimiento se hacen acreedores a multas excesivamente altas y de requerir opinión de cumplimiento se emite en sentido negativo según lo dispuesto en la regla 2.1.37 numeral 12 de la RMF para 2022 (2021), lo que genera la negación de otros trámites y servicios para el contribuyente.

Además, ante el incumplimiento de dichas obligaciones fiscales se les niega la oportunidad de participar en contrataciones de adquisiciones, arrendamientos, servicios u obras públicas en términos de lo dispuesto en el artículo 32-D fracción IX del CFF (2021) y se les niegan las facilidades que ofrecen las consultas previstas en términos de las reglas 2.1.41 fracción XVIII y 2.1.47 fracción XXI de la RMF para 2022 (2021).

En este contexto, una de las diferencias más importantes entre la figura del beneficiario controlador que se estipula en la LFPIORPI y la que se adiciona en 2021 al CFF, es la efectividad en lograr el cumplimiento a las obligaciones exigidas a los contribuyentes respecto de sus beneficiarios controladores, ello en virtud de que en el Código se otorgan facultades a las autoridades fiscales para revisar y exigir su cumplimiento mediante facultades de comprobación (Anaya, *et al.*, 2022), lo que implica una afectación a la esfera jurídica y patrimonial de los contribuyentes obligados a su cumplimiento, siendo una razón más para abordar este trabajo de intervención y mejora.

IMPORTANCIA

Como nos señala el autor Anaya *et al.*, (2022), las nuevas obligaciones fiscales impuestas a los contribuyentes respecto de sus beneficiarios controladores representan una enorme carga administrativa para los mismos, siendo obligación de todas las personas morales, fideicomisos y cualquier otra figura jurídica sin excepción, además de que las sanciones ante su incumplimiento son extremadamente onerosas y excesivas y en caso de requerir opinión de cumplimiento ésta se emite en sentido negativo, de ahí la importancia del tema, pues afecta de manera negativa a gran parte de la sociedad.

Por otro lado, genera un impacto negativo a los contribuyentes obligados a su cumplimiento en el tratamiento de sus datos personales, pues se les solicita una lista de información que incluye datos del contribuyente considerado beneficiario controlador y de personas allegadas a él, sin el consentimiento previo del contribuyente, toda vez que no se actualiza ninguna de las causales de excepción señaladas en el artículo 16 de la Ley General de Protección de Datos Personales en Posesión de Sujetos Obligados (LGPDPPSO), además, no se encuentra debidamente fundado y motivado en una ley que le confiera facultades expresas a la autoridad que solicita el acceso y tratamiento de los datos personales del contribuyente.

OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL

Llevar un análisis práctico de la teoría, normatividad y jurisprudencia, de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, en contraste con los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad, que permita establecer los lineamientos básicos para una defensa del contribuyente.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Analizar las obligaciones fiscales derivadas de la figura jurídica del beneficiario controlador, en la doctrina, normativa nacional, así como la interpretación judicial y estándares internacionales.
- Estudiar los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad, casos de violación a los mismos y la forma y términos en que se resolvieron, en México.
- Contrastar las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador en México y las obligaciones fiscales derivadas de la figura del titular real en España con los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad.
- Hacer una propuesta que permita establecer los lineamientos básicos para una defensa del contribuyente en contra de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador.

MARCO TEÓRICO

CONCEPTOS

Beneficiario Controlador: Es la persona o grupo de personas que de forma directa o indirecta ejerce el control sobre una persona moral o bien ejerce los derechos de uso, goce o disfrute de bienes o servicios [Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (LFPIORPI), 2021, Artículo 3 fracción III].

Se entiende que una persona o grupo de personas controla a una persona moral cuando, a través de la titularidad de valores, por contrato o de cualquier otro acto, puede:

- i. Imponer, directa o indirectamente, decisiones en las asambleas generales de accionistas, socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes;
- ii. Mantener la titularidad de los derechos que permitan, directa o indirectamente, ejercer el voto respecto de más del cincuenta por ciento del capital social, o
- iii. Dirigir, directa o indirectamente, la administración, la estrategia o las principales políticas de la misma. (LFPIORPI, 2021, Artículo 3 fracción III)

Física o grupo de personas físicas que de forma directa, indirecta o contingente ejerce el control sobre una persona moral, fideicomiso o cualquier figura jurídica, así como respecto a un acto jurídico, derivado de su participación en la misma, o bien, ejerce derechos de uso, goce o disfrute de un bien o servicio (CFF, 2021, Artículo 32-B Quáter).

Por otro lado, el CFF en su artículo 32-B Quáter señala la definición de beneficiario controlador para efectos de dicha ley, misma que varía en cuanto a la aclaración de que los beneficiarios controladores deben ser personas físicas y que además de ejercer control o derechos de forma directa o indirecta pueden hacerlo también en forma contingente y se entenderán beneficiarios controladores. Asimismo, señala qué se entiende por ejercer control, contemplando lo mismo que dispone la ley citada en el párrafo anterior a excepción de que el derecho a ejercer el voto debe ser de más del 15% del capital social, a diferencia del 50% que exige la ley anteriormente citada (CFF, 2021, Artículo 32-B Quáter).

Cláusula Habilitante: Son actos formalmente legislativos que por consiguiente realiza el poder legislativo a fin de habilitar a un órgano estatal, principalmente de la administración pública, para que se encargue de regular aspectos técnicos y operativos que permitan la

debida aplicación de la ley, respecto de una materia concreta y específica bajo ciertas bases, lineamientos y parámetros generales que estipule la propia ley, sin rebasar el principio de supremacía de ley, es decir, sin ampliar, modificar, agregar, reducir o revocar obligaciones no previstas en la ley de la materia, limitándose únicamente a regular su debida aplicación en los términos previstos en la propia ley (Silva, 2008).

Lo anterior se justifica en virtud de que el legislador no suele ocuparse de aspectos técnicos y operativos que permitan la aplicación de la ley, por ello encarga dicha tarea a la administración pública, generando así mayor agilidad, prontitud, precisión y firmeza en los actos de aplicación de la ley que emita la autoridad habilitada para ello (*Ibidem*).

Control efectivo: Además de la definición de control efectivo que nos señala la LFPIORPI y el CFF, Orozco (2023) relaciona el control efectivo de un socio en una sociedad con la titularidad de acciones o derechos que permitan votar y tomar decisiones en una asamblea, que es el órgano supremo de una sociedad.

Datos Personales: “Cualquier información concerniente a una persona física identificada o identificable. Se considera que una persona es identificable cuando su identidad pueda determinarse directa o indirectamente a través de cualquier información” [Ley General de Protección de Datos Personales en Posesión de Sujetos Obligados (LGPDPPSO), 2025, Artículo 3 fracción IX].

Derechos ARCO: “Derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición al tratamiento de datos personales” (LGPDPPSO, 2025, Artículo 3 fracción XI), son derechos que tiene la persona titular de los datos personales y que pueden ser ejercidos de manera independiente ya que se tratan de cuatro derechos diferentes, que están a cargo de la Secretaría de la Función Pública, quien se encarga además del tratamiento de datos personales previo consentimiento de su titular (Secretaría de la Función Pública, s.f.,).

Foro Global: El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Fines Tributarios es el órgano certificador del estándar internacional en materia de intercambio de información tributaria entre países, mismo que fue creado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE] (Pecho, 2014).

GAFI: El Grupo de Acción Financiera Internacional es una organización internacional conformada por los Estados del mundo, entre ellos México, dedicada a la lucha contra la

legitimación de capitales y el financiamiento del terrorismo, se encarga de vigilar el sistema financiero, no solo el internacional sino también el de cada país miembro (Daniels, 2023).

Gatekeepers: Personas entre las que se incluyen a los abogados, fedatarios públicos, agentes inmobiliarios, fideicomisos, contadores, auditores, comerciantes y otras personas que por sus actividades intervienen en el flujo de capitales (Grupo Méndez, 2013).

G-20: También conocido como el Grupo de los Veinte, es un organismo que fue creado en 1999 tras la crisis financiera generada primero en Asia y luego extendida por todo el mundo en 1997, así como por la globalización, lo que dio lugar a la unión del Grupo de los 7 (G-7) y Grupo de los 8 (G-8), (ascendientes del G-20), a fin de crear un foro de 20 países avanzados o en ascenso de diversas regiones del mundo, entre los que se encuentra México (Kirton, 2022).

Es así como, Kirton (2022) señala que en 2008 cuando el G-20 se consolida en un foro de jefes de Estado y Gobierno, los países considerados en ascenso, que tenían una participación limitada en contraposición a la de los países avanzados, comenzaron a gozar de una participación amplia y en iguales condiciones que los países avanzados.

Lavado de Dinero: “Es un fenómeno mediante el cual dinero y otros bienes, frutos de actividades ilícitas, se vuelcan a la economía legal para poder gozar libremente de sus beneficios” (Franco, 2011).

Obligación Tributaria Formal: El artículo 29 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, estipula qué se entiende por obligación tributaria formal, señalando que se trata de aquella que no tiene carácter pecuniario, que se impone por ley tributaria o aduanera, que deben cumplirla los obligados tributarios, deudores o no del tributo y que su cumplimiento está relacionado con las actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 2024, Artículo 29).

Asimismo, el artículo 29 de la ley señalada en el párrafo anterior, en el punto número 2 enlista una serie de obligaciones tributarias formales que los obligados tributarios, deudores o no del tributo deben cumplir, sin perjuicio de las demás establecidas en ley, entre las que destacan presentar declaraciones, llevar y conservar contabilidad, expedir y entregar facturas, conservar facturas, permitir la práctica de inspecciones y comprobaciones

administrativas, solicitar y utilizar el número de identificación fiscal, entre otros (Ley 58/2003, 2024, Artículo 29).

Como se desprende de las obligaciones tributarias formales señaladas en el párrafo que antecede y que son correspondientes a España, se puede observar que se tratan de las obligaciones equivalentes impuestas en México, pese a la variación en denominaciones y a que en México las obligaciones del contribuyente no se encuentran enlistadas en un único artículo de la ley, sino que están dispersas dentro del CFF, algunas de ellas las encontramos en los artículos 14 y 15 y del 28 al 33 de dicho ordenamiento jurídico.

OCDE: La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos es una organización internacional cuya misión y objetivo es promover políticas que favorezcan la prosperidad, la igualdad, las oportunidades y el bienestar para todas las personas. Trabajan en colaboración con gobiernos, responsables de políticas públicas y ciudadanos, para establecer estándares internacionales y proponer soluciones basadas en datos empíricos a diversos retos sociales, económicos y medioambientales [Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), s.f.].

La OCDE es un foro único, un centro de conocimientos para la recopilación de datos y el análisis, el intercambio de experiencias y de buenas prácticas. Asesoran en materia de políticas públicas y en el establecimiento de estándares y normas a nivel mundial en ámbitos que van desde la mejora del desempeño económico y la creación de empleo al fomento de una educación eficaz y la lucha contra la evasión fiscal internacional (*Ibidem*).

Persona Moral: Para efectos de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador y toda vez que el CFF no establece definición al respecto, se consideran personas morales en términos generales las sociedades y asociaciones civiles o mercantiles, organismos descentralizados, instituciones de crédito [Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), 2024, Artículo 7], nacionales y en el caso de extranjeros siempre que cuenten con establecimiento permanente en el país o que los ingresos provengan de fuente de riqueza nacional siguiendo las reglas del artículo 1 del mismo ordenamiento legal en cita.

Además, las personas morales pueden ejercer los derechos necesarios para cumplir con su objeto de institución, se caracterizan por obrar y obligarse por medio de órganos de administración o representante legal y se rigen por su escritura constitutiva o estatutos

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

sociales [Código Civil Federal (CCF), 2024, Artículos 26 y 27].

Principio de Legalidad: Es el presupuesto de todo acto jurídico, en el que la ley establece las reglas de competencia y de control, en la que se señalan las facultades de cada autoridad, órgano o funcionario para realizar ciertos actos jurídicos y controla su actuar estipulando cómo ejecutar sus facultades y bajo qué parámetros, evitando así el exceso o desvío de poder (Islas, 2009).

El principio de legalidad es de cumplimiento estricto y pleno para el Poder Ejecutivo, pues es el encargado de cumplir y hacer cumplir la ley, por lo que su actuación está limitada a lo que expresamente señala la misma tanto en materia sustantiva como adjetiva, además de contar con poco margen de apreciación en el orden legal (*Ibidem*).

El artículo 16 de la (CPEUM, 2025), consagra el principio de legalidad, en el que establece que todo acto jurídico debe constar en una ley, ser emitido por autoridad competente, constar por escrito y estar debidamente fundado y motivado, de lo contrario, el acto jurídico es ilegal.

Es así como, la autoridad sólo puede hacer lo que expresamente le autorice la ley, mientras que los gobernados pueden hacer lo que expresamente les autorice la ley y lo que no esté prohibido por la misma (Yee, s.f.).

Principio de Reserva de Ley: Es un principio fundamental constitucional que, aplicado a la materia tributaria, se relaciona con el principio de legalidad, en virtud de que proclama que en toda obligación tributaria debe existir previamente una ley que la estipule, además se relaciona con el principio de jerarquía normativa al establecer que la ley tiene mayor valor jerárquico que un reglamento o norma general y por ello es la encargada de imponer obligaciones tributarias (Romero-Flor, 2013). No pasa desapercibido que en nuestra Constitución Mexicana en el artículo 31 fracción IV sí se estipula la reserva de ley en materia tributaria.

El Pleno de la SCJN, derivado de la resolución de la acción de inconstitucionalidad 36/2006, emite una jurisprudencia en la que señala que el principio de reserva de ley:

Se presenta cuando una norma constitucional reserva expresamente a la ley la regulación de una determinada materia, por lo que excluye la posibilidad de que los

aspectos de esa reserva sean regulados por disposiciones de naturaleza distinta a la ley, esto es, por un lado, el legislador ordinario ha de establecer por sí mismo la regulación de la materia determinada y, por el otro, la materia reservada no puede regularse por otras normas secundarias. (SCJN, Pleno, 2007, Jurisprudencia P./J. 30/2007)

Principio de Seguridad Jurídica: Es aquel que permite al gobernado saber con exactitud y claridad a qué atenerse con la ley que se expide o el acto que se emite, es decir, si se le impone una obligación o se le concede un derecho, implica responder a las preguntas del qué, quién, cuándo y dónde, para conocer con precisión cuál es la obligación o el derecho, en qué consiste, para quiénes es aplicable y en qué supuestos, a partir de cuándo y en dónde se aplica, lo anterior a fin de generar certidumbre en el gobernado respecto a las consecuencias jurídicas de los actos de autoridad [SCJN, Primera Sala, 2024, Jurisprudencia 1a./J. 58/2024 (11a.)].

Principio de Subordinación Jerárquica: Es también llamado el Principio de Jerarquía Normativa, que consiste en que las autoridades, órganos o dependencias, ejerciten las facultades y atribuciones que se les otorga por ley, en los términos, condiciones, alcances y límites que marca la propia ley, sin rebasar mayores posibilidades, imponer diversas limitantes, ni contradecirla, pues es competencia exclusiva del legislador mediante ley determinar el qué, quién, dónde y cuándo de una situación jurídica hipotética general, impersonal y abstracta y es deber de los órganos facultados para emitir las normas secundarias, realizar su labor en cumplimiento a la ley que los faculta (*Ibidem*).

Alfonso (1988), señala que la razón del principio de jerarquía normativa radica en poder aplicar en caso de conflicto, la norma superior sobre la inferior, considerando como superior o inferior una norma según el sistema jurídico de que se trate ya sea de forma explícita o implícita, en cuyo caso, los creadores de las normas inferiores deberán acatar lo establecido en las normas superiores.

Velo Corporativo: Siguiendo a Orozco (2023), el velo corporativo es una figura jurídica mediante la cual se protege a los socios, pues permite separar la responsabilidad y obligaciones de los socios del ente o sociedad jurídica, es decir, se separa su personalidad jurídica como socio de la personalidad jurídica de la sociedad.

Complementando lo anterior, en caso de obligaciones contraídas por la sociedad frente a terceros, será la misma quien responderá por dichas obligaciones en nombre propio y personal y no los socios que crearon la sociedad, protegiendo así su patrimonio personal (Busch, 2017, como se citó en Pérez, 2020).

REVISIÓN DE LA LITERATURA

En 1980, el tema de la delincuencia organizada empieza a tener mayor impacto en el mundo (Graciano, *et al.*, 2019, como se citó en Daniels, 2023), de ahí que en 1988 la Organización de las Naciones Unidas (ONU) aprueba la Convención de Naciones Unidas contra el tráfico ilícito de estupefacientes y sustancias sicotrópicas con la que buscaba solucionar ese tema, sin embargo, se presenta un problema mayor con el lavado de capitales consistente en el traspaso de capital de un país a otro haciéndolo pasar por legítimo, lo que genera la necesidad de crear una organización que se encargue de prevenir y erradicar ambos problemas, con lo que surge el GAFI, (Daniels, 2023).

Al respecto, cabe señalar que el GAFI fue creado de manera temporal mediante acuerdo entre países y no mediante un tratado internacional, sin embargo, su trabajo se fue expandiendo y con ello su duración se prorroga hasta constituir una organización intergubernamental fija (Pavlidis, 2020, como se citó en Daniels, 2023).

Es así como, el GAFI actualmente cuenta con 38 países miembros [Financial Action Task Force (FATF), 2024], entre los que se encuentra México, el cual se une en el año 2000 y a partir de esa fecha ha realizado diversos cambios a las disposiciones legales del país para efecto de cumplir con los estándares internacionales establecidos por el GAFI (Grupo Méndez, 2013).

Luego, en 1990, pasado menos de un año de la creación del GAFI, éste emite 40 recomendaciones con el fin de ejecutar un plan de acción para prevenir y erradicar el lavado de dinero, después, en 2001, emite 8 recomendaciones para evitar el financiamiento al terrorismo y finalmente en 2003, emite una novena recomendación en materia de financiamiento al terrorismo, mismas recomendaciones que el GAFI se ha encargado de ir modificando para mejorar su eficiencia (FATF, 2024).

Cabe destacar que de las recomendaciones internacionales emitidas por el GAFI, México considera como esenciales para aplicar a la legislación nacional en materia de transparencia fiscal las número 24 y 25, pues en lo particular la 24 señalaba las obligaciones de los países miembros de tomar medidas y asegurar la información y detección del beneficiario final, mientras que la número 25 señalaba las obligaciones de los países miembros de tomar medidas y asegurar la información y detección de los fideicomisos, de su fideicomitente, fiduciarios y beneficiarios (Placencia, *et al.*, 2022).

Además, en el glosario de las recomendaciones número 24 y 25 emitidas por el GAFI en 2012, se encuentra la definición de beneficiario final que a la letra dice:

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, como se citó en Orozco, 2023).

Por otro lado, en el año de 1998 la OCDE emite un informe en el que realiza un estudio de los paraísos fiscales y su rápida expansión por el mundo, señalando que es un problema para la equidad de los sistemas fiscales que erosionan la base fiscal de otros países, lo que da lugar a que en el año 2000, se creara una organización denominada Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Fines Tributarios (Foro Global), la cual tuvo como objetivo desarrollar un grupo de trabajo que hiciera posible el intercambio de información eficaz entre países para fines fiscales (Saint, 2016, como se citó en Escalante, 2016).

Derivado de lo anterior, en 2002 el Foro Global desarrolla un Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Fiscal que se enfoca precisamente en el intercambio de información en materia tributaria, entre los países que suscriban el convenio, que bien pueden ser miembros de la OCDE o no y que incluso involucra la materia civil y hasta la penal, es considerado un acuerdo o tratado bilateral entre dos países (Elechiguerra, 2005, como se citó en Escalante, 2016).

Por otra parte, el Grupo de los 20 (G-20) ha intervenido en forma exitosa en el desarrollo de prácticas financieras internacionales para evitar el financiamiento al terrorismo y prevenir el lavado de dinero, así como prevenir crisis financieras, para lo cual ha realizado

propuestas de reformas y modificaciones al sistema económico y político de cada país, buscando que su alcance sea a nivel mundial (Van Der Velde, 2010).

Ahora bien, ante las recomendaciones internacionales emitidas por el GAFI, especialmente las número 24 y 25, así como las propuestas señaladas por el G-20 y el Foro Global, México se ve obligado a implementar mecanismos de prevención del lavado de dinero y financiamiento al terrorismo, que incluye la necesidad de identificar al beneficiario controlador, a través de la emisión de la LFPIORPI (Cervantes, 2020).

Sin embargo, los resultados obtenidos a partir de la creación de la ley señalada en el párrafo anterior hasta el año 2022 no fueron lo suficientemente efectivos, pues tomando como base las denuncias realizadas en materia de lavado de dinero del año 2022 hasta el mes de octubre, fueron 977 denuncias realizadas, de las cuales sólo 44 resultaron condenatorias, ello debido a la falta de documentación necesaria y estructurada para dar seguimiento a dichas denuncias, generando así irregularidades en el proceso judicial (Orendain, *et al.*, 2022), además, México continuaba sin atender los compromisos asumidos en materia de transparencia sobre las personas que ejercen el control efectivo de las sociedades, personas morales y figuras jurídicas derivadas (IMCO, 2016, como se citó en Orozco, 2023).

Después, el GAFI, el G-20 y el Foro Global, introducen un nuevo requisito para el intercambio de información entre países miembros, consistiendo en la identificación del beneficiario controlador, por parte de las personas morales, fideicomisos y cualquier figura jurídica, es por ello que México a fin de dar cumplimiento a lo anterior, introduce estas nuevas obligaciones fiscales mediante reforma fiscal de 2022 por la que se adicionan diversos artículos al CFF, tal y como se señala en el decreto de exposición de motivos de reformas fiscales 2022, emitido por el Poder Ejecutivo Federal (Iniciativa con Proyecto de Decreto, Presidencia de la República de los Estados Unidos Mexicanos, 2021).

Además, la OCDE (2019), mediante un manual para inspectores y auditores fiscales que busca evitar el lavado de dinero y el financiamiento al terrorismo, señala sin intención uno de los motivos principales por los que se incorporan al CFF las nuevas obligaciones fiscales de identificar al beneficiario controlador de cada persona moral, fideicomiso o cualquier figura jurídica, pues las personas físicas hacían uso indebido de dichas figuras jurídicas

para ocultar sus activos y con ello, imposibilitar a las autoridades fiscales la labor de conocer al beneficiario final de dichos activos.

Algunas diferencias entre el beneficiario controlador estipulado en la LFPIORPI y en el CFF, son el hecho de que en el segundo ordenamiento legal se observa la figura del beneficiario controlador bajo una nueva estructura que surge de la necesidad de evitar la evasión fiscal y la información que se recabe de aquél debe estar disponible siempre para una revisión por las autoridades fiscales (Anaya, *et al.*, 2022).

Ahora bien, hay que identificar la naturaleza jurídica de las obligaciones relativas a la figura del beneficiario controlador, mismas que se tratan de obligaciones de naturaleza formal, citando al efecto lo señalado por Sánchez (2018), que al respecto realiza un análisis de las obligaciones en México de llevar contabilidad, realizando una lista de las obligaciones tributarias formales, entre las que se encuentra la señalada y la de atender requerimientos de información y documentación que le notifique la autoridad fiscal al contribuyente, que si bien no es propiamente la relativa a la figura del beneficiario controlador, lo cierto es que parte de la misma base, como se analiza más adelante.

En primer lugar, debe analizarse de donde surgen las obligaciones formales, también llamadas deberes tributarios por el autor Andara (2020), mismo que explica que surgen ante la imposibilidad de la Administración Tributaria de, por sí sola, aplicar debidamente las normas tributarias, por lo que se ve en la necesidad de allegarse de toda la información y documentación requerida para lograr su cometido, que es el de recaudar para el gasto público, ello a través de la intervención de los contribuyentes u obligados tributarios.

Cabe mencionar, que las obligaciones en general han sido clasificadas desde Roma según su objeto como obligaciones de dar, hacer y no hacer, considerando además una cuarta obligación de tolerar que según el autor Bejarano (2010), en donde la obligación de dar es el pago o entrega de una cantidad de dinero o de una cosa, la obligación de hacer es la realización de determinada conducta y la obligación de no hacer o tolerar es la de abstenerse de realizar cierta conducta o bien permitir cierta conducta.

Entonces, el autor Sánchez (2018), indica que la obligación de dar en materia fiscal es principalmente la de contribuir al gasto público, es la que se refiere a los elementos esenciales del tributo, también el autor Andara (2020), señala que se trata de una obligación de tipo pecuniaria, que es la más importante en la relación jurídica tributaria más no es la

única que surge de la aplicación de las normas tributarias y se trata una obligación de carácter personal, pues la relación sucede entre sujetos activo y pasivo.

En cuanto a las obligaciones de hacer, no hacer o tolerar en materia fiscal, el autor Sánchez (2018), indica que se tratan de obligaciones que dependen del tipo de acto o actividad que realice el contribuyente o bien por el régimen fiscal en el que tribute, también se trata de una relación tributaria en sentido amplio pese a que su objeto directo no sea precisamente la recaudación de contribuciones, aunque sí una herramienta para lograrlo.

Como complemento, la autora Ríos (2020), clasifica en dos tipos las obligaciones tributarias, señalando en primer lugar las obligaciones sustantivas o principales que son en estricto sentido el pago de la contribución, mientras que en segundo lugar están las obligaciones formales o adjetivas que son de naturaleza accesoria al permitir el cumplimiento de la obligación principal.

Sin embargo, hay que resaltar que no necesariamente las obligaciones formales son accesorias en su sentido estricto, ya que su nacimiento, efectos jurídicos y extinción no forzosamente dependen de la existencia de la obligación sustantiva (Andara, 2020) y aunque su fin último sea el de colaborar con la Administración Tributaria para lograr la recaudación de contribuciones para el gasto público, lo cierto es que se trata de obligaciones independientes.

Por otro lado, el autor Martínez (1985) como se citó en López (1992), señala que las obligaciones formales en realidad son deberes de colaboración para la debida gestión de los tributos mediante la sujeción a la potestad administrativa proyectado al ámbito tributario, señalando Soler Roch (1980) como se citó en López (1992), que tienen como vínculo de existencia que se encuentren estipulados en ley y no por un vínculo establecido con el sujeto activo, es decir, él distingue la obligación del deber bajo el argumento de que la obligación tributaria se vincula con la relación entre sujeto activo y sujeto pasivo, mientras que el deber tributario se vincula con la existencia de la ley que establezca dicho deber.

Asimismo, el autor Pérez (1986) como se citó en López (1992), sostiene que la diferencia entre obligación y deber tributario radica en las consecuencias ante el incumplimiento, pues señala que al incumplir una obligación la consecuencia es otorgar una indemnización, mientras que el incumplimiento al deber tributario lleva una sanción en su sentido estricto.

Por otra parte, desde una perspectiva del derecho comparado, en España la figura del beneficiario controlador está muy avanzada, pues de las 40 recomendaciones emitidas por el GAFI, cumplen con 38, entre ellas con las número 24 y 25 y lo hacen mediante un registro de titularidades reales, es decir, se lleva un registro de las personas físicas que cuentan con al menos el 25% del capital social de la estructura jurídica, además de contar con su propia autoridad especializada que se encarga de supervisar su cumplimiento (Placencia, *et al.*, 2022).

Así mismo, la figura del beneficiario controlador, que también ha sido llamada beneficiario final por parte del GAFI y de otros organismos internacionales, ha sido regulada en diversos países que siguen las recomendaciones del GAFI, algunos de estos países han implementado registros del beneficiario final pese a que no es una obligación establecida por algún organismo internacional, sino que el GAFI lo sugiere como método que contribuye a mantener disponible y actualizada la información del beneficiario controlador o final (Knobel, 2017).

Por otro lado, la figura del beneficiario controlador o beneficiario final, rompe con la figura del velo corporativo, que tiene como objetivo esencial la separación de la personalidad jurídica de los socios y de la persona moral a la que pertenecen, ello con la finalidad de proteger la voluntad independiente e individual del ente jurídico, ya que las obligaciones de determinar e identificar al beneficiario final de una persona moral, implican el reconocimiento de que dicho beneficiario final tiene el control efectivo y determina la voluntad de la persona moral, por lo que se vuelve responsable por los actos o actividades que realice el ente jurídico (Orozco, 2023).

Continuando con lo anterior, García (2019), como se citó en Orozco (2023) explica una teoría que denomina “Teoría de la desestimación de la personalidad jurídica” que refiere la oportunidad de la caída del velo corporativo en caso de sociedades mercantiles simuladas o que impliquen fraude, supuesto en el que se puede solicitar la identificación del socio beneficiario para hacerlo responsable de los actos y actividades realizadas por la persona moral.

Sin embargo, las nuevas obligaciones de identificar al beneficiario controlador de un ente jurídico se imponen de manera general e indiscriminada para todos los entes jurídicos, sin considerar datos fehacientes que acrediten que dicha sociedad está siendo utilizada para cometer delitos fiscales, lo que provoca una clara violación a los derechos humanos de

legalidad y seguridad jurídica, consignados en los artículos 14 y 16 de nuestra Constitución (Favela, 1996, como se citó en Orozco, 2023).

Por otra parte, Fernández (2023), en su libro Código Fiscal de la Federación Comentado, explica las nuevas obligaciones fiscales respecto de la figura del beneficiario controlador y además, proporciona una serie de argumentos por los que considera que dichas obligaciones son imprecisas e inconstitucionales, ya que el CFF señala como sujetos obligados a cumplir con dichas obligaciones fiscales, entre otros, a “las partes contratantes o integrantes, en el caso de cualquier otra figura jurídica” (CFF, 2021, Artículo 32-B Ter), lo que genera inseguridad y falta de certeza jurídica de a quién le aplican dichas obligaciones.

Asimismo, Fernández (2023), argumenta que las nuevas obligaciones fiscales respecto del beneficiario controlador son inconstitucionales, pues fueron establecidas mediante reforma que emitió el Congreso de la Unión, señalando que carece de facultades para establecer normas u obligaciones que permitan prevenir las operaciones con recursos de procedencia ilícita, toda vez que el artículo 73 fracción VII de nuestra Constitución únicamente lo faculta para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

LA FIGURA DEL TITULAR REAL EN ESPAÑA

Antes de abordar las obligaciones fiscales derivadas de la figura del titular real con las que España pretende dar cumplimiento a los estándares internacionales emitidos por el GAFI, cabe señalar la estructura y funcionamiento del sistema jurídico español y el alcance que tienen las disposiciones de la Unión Europea.

Para comenzar, España está organizado territorialmente por municipios, provincias y Comunidades Autónomas (Constitución Española, 2024, Artículo 137); los municipios cuentan con personalidad jurídica plena, su propio gobierno y administración en Ayuntamientos integrados por Alcaldes y Concejales (Constitución Española, 2024, Artículo 140).

Las provincias gozan de personalidad jurídica propia, se componen de un grupo de municipios y su administración y gobierno está a cargo de Diputaciones u otras Corporaciones representativas (Constitución Española, 2024, Artículo 141); y las Comunidades Autónomas se agrupan por provincias, se constituyen siguiendo los requisitos establecidos en los artículos 143 y 144 de la Constitución Española (2024),

mediante iniciativa de las Diputaciones y autorización de las Cortes Generales y se rigen por sus Estatutos.

Ahora bien, las Comunidades Autónomas tienen competencia para legislar en las materias establecidas en el artículo 148 de la Constitución Española, mientras que el Estado tiene competencia respecto de las materias señaladas en el artículo 149 del mismo ordenamiento legal, entre las que se encuentra la Seguridad Pública en su numeral 29, que corresponde a la materia de prevención y combate al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo.

De ahí que las leyes y reglamentos emitidos por el Estado en cumplimiento a las Directivas de la Unión Europea que emite para cumplir con los estándares internacionales emitidos por el GAFI en materia de prevención y combate al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo son obligatorios para todo el territorio español.

Por otro lado, se señala que las Directivas de la Unión Europea serán obligatorias para los Estados miembros en cuanto a los resultados que deban conseguirse, es decir, la forma y medios para alcanzarlos queda a elección de cada Estado (Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, 2010, Artículo 288).

Cabe señalar que las Directivas de la Unión Europea establecen el plazo o fecha específica en que han de transponerse a la legislación nacional de cada Estado miembro, es decir, en que han de cumplirse, lo que supone que los efectos jurídicos de las Directivas no son directos, sino que se vuelven obligatorias para los ciudadanos de cada Estado miembro hasta que el mismo las transpone a su sistema jurídico nacional.

Además, las instituciones encargadas de emitir las Directivas son la Comisión Europea, el Parlamento Europeo y el Consejo de la Unión Europea; para esto la Comisión presenta una propuesta legislativa (Tratado de la Unión Europea, 2010, Artículo 17 numeral 2) y entre el Parlamento y el Consejo discuten y llegan a un acuerdo para convertirse en un acto legislativo como lo son las Directivas (Tratado de la Unión Europea, 2010, Artículo 14 numeral 1).

Asimismo, las Directivas de la Unión Europea emitidas en cumplimiento a los estándares internacionales del GAFI en materia de prevención y combate al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo son competencia compartida entre la Unión Europea y los Estados miembros (Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, 2010, Artículo 4), toda vez que no encuadran en ninguno de los ámbitos de competencia exclusiva o de acciones

de apoyo o complemento a que se refieren los artículos 3 y 6 del mismo ordenamiento legal en cita.

Lo anterior significa que los Estados miembros tienen la obligación de legislar sobre lo que estipulan dichas Directivas, en la forma y términos que crean convenientes siempre que se alcancen los resultados establecidos en las mismas, pues no basta con la emisión de la Directiva para que sea obligatoria para los ciudadanos de cada Estado miembro, sino que se requiere de un acto o actos posteriores de cada Estado miembro para que se vuelvan obligatorias para sus ciudadanos.

Por otra parte, se señala que la legislación aplicable a España respecto de los derechos y principios fundamentales que lo rigen depende del derecho que se aplique según sus competencias, por lo que España al aplicar el derecho de la Unión debe respetar en primer lugar los derechos y principios fundamentales establecidos en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000, Artículo 51 numeral 1) y posteriormente los de la Constitución Española siempre que no contrarie lo dispuesto por la Unión Europea.

Lo anterior es así en virtud de que España está actuando en el ámbito de aplicación de normativa de la Unión Europea, pues las leyes y reglamentos en materia de prevención y combate al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo emitidas son en cumplimiento a las cuatro Directivas de la Unión Europea siguiendo su competencia compartida, por lo que en primer lugar los principios y derechos fundamentales a respetar serán los establecidos en la legislación de la Unión Europea y no la de España.

Cabe mencionar que, si bien en este caso España está obligado a respetar los derechos y principios fundamentales establecidos por la Unión Europea, lo cierto es que no invalida los derechos y principios fundamentales reconocidos en la Constitución Española, siempre y cuando no contraríen lo dispuesto por la Unión Europea (Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, 2000, Preámbulo).

Ahora bien, el Parlamento Europeo y el Consejo de la Unión Europea emiten cuatro Directivas que buscan cumplir con los estándares internacionales emitidos por el GAFI en materia de prevención y combate al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo, en virtud de que algunos de sus miembros forman parte de la Unión Europea.

Por consiguiente, España al ser Estado miembro de la Unión Europea está obligado a cumplir con estas Directivas, que como se señala en párrafos que anteceden, el ámbito de

competencia por esta materia es compartida entre la Unión Europea y España, por lo que este último emite Leyes y Reglamentos en la materia que buscan alcanzar los resultados de las Directivas, tal y como se desglosa a continuación.

A partir de la creación del GAFI en 1989, la Unión Europea toma cartas en el asunto emitiendo la Directiva 91/308/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1991, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales, que constituye la Primera Directiva Comunitaria de la Unión Europea, misma en la que se busca prevenir y combatir el blanqueo de capitales que aumenta la delincuencia organizada, pues utilizan el sistema financiero de los Estados miembros para sus actividades delictivas que sobrepasan el contexto nacional, por lo que la Directiva en comento pretende ir acorde con los foros internacionales en la materia (Directiva 91/308/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1991, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales, 1991).

A fin de dar cumplimiento a lo señalado en la Primera Directiva, España emite la Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales, misma que se dirige principalmente a las personas y entidades del sistema financiero, pues les impone obligaciones administrativas de informar y colaborar para prevenir y dificultar el blanqueo de capitales (Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales, 1993).

Luego, el Parlamento Europeo y el Consejo de la Unión Europea emiten la Directiva 2001/97/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de diciembre de 2001, por la que se modifica la Directiva 91/308/CEE del Consejo relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales, también conocida como la Segunda Directiva, que amplía el ámbito de aplicación de la Directiva 91/308/CEE respecto al tema de los delitos cubiertos y de las profesiones y actividades reguladas (Abogacía Española, Consejo General, 2021).

Posteriormente el GAFI en 2003 modifica sus Recomendaciones para incluir el financiamiento al terrorismo y la identificación concreta y a detalle del cliente y del titular real, así como las medidas tanto estrictas como menos rigurosas a aplicar según el riesgo de blanqueo de capitales, dando lugar a la emisión de la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005, relativa a la prevención de

la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales y para la financiación del terrorismo, también conocida como la Tercera Directiva.

Derivado de lo anterior, España emite la Ley 10/2010 de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, en la que pretende dar cumplimiento a lo establecido en la Tercera Directiva, estableciendo disposiciones más detalladas y extensas, además de unificar los regímenes de blanqueo de capitales y financiamiento al terrorismo para ser regulados en la misma ley, con lo que se deroga la Ley 19/1993 (Ley 10/2010 de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, 2010).

Asimismo, el texto inicial de la Ley 10/2010 en su artículo 4 regula lo referente a la identificación del titular real, que en México es la figura del beneficiario controlador, señalando la definición de titular real para efectos de dicha ley y determinando que los sujetos obligados establecidos en el artículo 2 de la misma ley deberán recabar información para determinar si los clientes actúan por cuenta propia o de terceros y en caso segundo identificar a la persona en nombre de quien actúan, además de tomar las medidas adecuadas para conocer la estructura de propiedad o de control de las personas jurídicas (Ley 10/2010, 2010, Artículo 4).

Posteriormente, el Parlamento Europeo y el Consejo de la Unión Europea emiten la Cuarta Directiva denominada Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica el Reglamento (UE) n° 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y se derogan la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión, por la que además de lo señalado en el propio nombre de la directiva, se busca adoptar lo dispuesto por el GAFI en las nuevas Recomendaciones emitidas en 2012 para lograr una eficacia mayor en la lucha contra el blanqueo de capitales y el financiamiento al terrorismo [Directiva (UE) 2015/849, 2015].

Además, la Cuarta Directiva impone a los Estados miembros de la Unión Europea la obligación de crear un Registro Central en el que se conserve y resguarde la información de los titulares reales de las personas jurídicas de manera suficiente, exacta y actualizada, debiendo a su vez velar por que la información sobre la titularidad real esté en todo caso a disposición de las autoridades competentes y las Unidades de Inteligencia Financiera sin

ninguna restricción, de las entidades obligadas en la aplicación de las medidas de diligencia debida respecto al cliente señalado en el capítulo II de dicha Directiva y de toda persona u organización que demuestre interés legítimo, cumpliendo con las normas de protección de datos y realizando el pago de una tasa si aplica [Directiva (UE) 2015/849, 2015, Artículo 30].

Después, en fecha 19 de junio de 2018, se publica la Directiva (UE) 2018/843 por la que se modifica la Cuarta Directiva en el sentido de que el acceso a la información de los titulares reales de las personas jurídicas contenida en el Registro Central de cada Estado miembro de la Unión Europea debe estar disponible para cualquier miembro del público en general, sin necesidad de acreditar interés legítimo, salvo en el caso de los fideicomisos en donde sí será necesario acreditar tal interés [Directiva (UE) 2018/843 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva (UE) 2015/849 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifican las Directivas 2009/138/CE y 2013/36/UE, 2018].

Lo anterior tiene como motivo el generar confianza en los inversores y el público en general de los mercados financieros, conociendo a detalle quiénes son los titulares reales de las entidades jurídicas de toda la Unión Europea y de algunos tipos de fideicomisos, bajo el establecimiento de normas claras de acceso público y en el caso de los fideicomisos, definir el concepto de interés legítimo para que puedan tener acceso aquéllos que gocen del mismo (*Ídem*).

Luego, la Ley 10/2010 sufre una modificación el 04 de septiembre de 2018, por la que se modifica el artículo 4 que refiere la identificación del titular real, integrando la figura del fideicomiso como un ente jurídico en el que sus participantes deben ser identificados por los sujetos obligados, lo cual deriva de lo señalado en la Directiva (UE) 2015/849 (Ley 10/2010, 2018, Artículo 4).

Después, el 28 de abril de 2021, el mismo artículo 4 de la ley referida, tiene otra modificación mediante la emisión del Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, en la que se agrega el inciso b bis) que contempla al administrador o administradores nombrados por la persona jurídica como titulares reales en caso de no existir persona física que posea o controle directa o indirectamente en un porcentaje mayor al 25 por ciento del capital de la persona jurídica (Real Decreto-ley 7/2021, de transposición de directivas de la Unión Europea en las

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores, 2021, Artículo 4).

Asimismo, en la modificación señalada en el párrafo anterior, se adicionan en misma fecha los artículos 4 bis y 4 ter, que establecen en primer lugar las obligaciones a las personas jurídicas señaladas en dichos artículos de obtener, conservar y actualizar la información de sus titulares reales, en segundo lugar, enlistan la información que los titulares reales han de proporcionar a las personas jurídicas por conducto de las personas físicas encargadas de mantener dicha información en resguardo y que se encuentran señaladas en dichos artículos (Real Decreto-ley 7/2021, 2021, Artículos 4 bis y 4 ter).

Además, la modificación a la Ley 10/2010 publicada el 28 de abril de 2021, dispone que mediante Real Decreto-ley se creara un Registro de Titularidades Reales a efecto de que el Ministerio de Justicia se encargue por ese medio, del control y resguardo de la información de los titulares reales de todas las personas jurídicas o entidades sin personalidad jurídica en términos de lo dispuesto por los artículos 4, 4 bis y 4 ter de dicha Ley (Real Decreto-ley 7/2021, 2021, Disposición Adicional Tercera. Registro de Titularidades Reales).

Es así como, el 12 de julio de 2023 se publica en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto 609/2023, de 11 de julio, por el que se crea el Registro Central de Titularidades Reales y se aprueba su Reglamento, mismo que tiene su entrada en vigor el 19 de septiembre del mismo año, por lo que a partir de dicha fecha, las entidades jurídicas españolas contraen las obligaciones de identificar a los titulares reales de su entidad y proporcionar la información solicitada por los artículos 4, 4 bis y 4 ter de la Ley 10/2010 para ser incluida en el Registro Central de Titularidades Reales junto con la información propia de la entidad jurídica que se tenga en diversas bases de datos (Real Decreto 609/2023, de 11 de julio, por el que se crea el Registro Central de Titularidades Reales y se aprueba su Reglamento, 2023).

De lo anterior se desprende, que las obligaciones fiscales de obtener, conservar y proporcionar la información actualizada de sus beneficiarios controladores impuestos en México desde 2022, se imponen en España desde 2010 que se emite la Ley 10/2010 y que se modifica en 2018 y en 2021 para considerar a más personas como titulares reales y para

señalar la información que ha de obtenerse y conservarse respecto de sus titulares reales y las personas encargadas de mantener dicha información.

Asimismo, las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador en México y las obligaciones fiscales derivadas de la figura del titular real en España buscan cumplir con los estándares internacionales emitidos por el GAFI en materia de prevención y combate al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo, de ahí la importancia y justificación del análisis, estudio y comparación.

En virtud de lo anterior, se realiza un análisis comparativo entre los sistemas jurídicos de México y España respecto a las obligaciones fiscales que tienen las personas o figuras jurídicas de obtener, conservar y proporcionar la información de sus beneficiarios controladores en el caso de México y titulares reales en el caso de España, con el fin de contrastar si cumplen o no con los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad, para lo cual se presenta el siguiente cuadro comparativo:

CUADRO COMPARATIVO ENTRE LA FIGURA DEL BENEFICIARIO CONTROLADOR EN MÉXICO Y LA FIGURA DEL TITULAR REAL EN ESPAÑA

CONCEPTO	BENEFICIARIO CONTROLADOR EN MÉXICO	TITULAR REAL EN ESPAÑA
DEFINICIÓN DE LA FIGURA JURÍDICA	Señala entre otros supuestos, que el beneficiario controlador será la persona física o grupo de personas físicas que mantengan la titularidad de derechos que de manera directa o indirectamente les permitan ejercer voto en un porcentaje mayor al 15% del capital social (CFF, 2021, Artículo 32-B Quáter).	Señala entre otros supuestos, que el titular real será la persona o personas físicas que posean o controlen de manera directa o indirecta, un porcentaje mayor al 25% del capital social o de derechos de voto en la figura jurídica (Ley 10/2010, 2025, Artículo 4).
SUJETOS	Abarca a toda persona moral, fideicomiso o cualquier otra	Abarca a toda sociedad mercantil, fundación, asociación, estructura jurídica o cualquier otra persona

	figura jurídica (CFF, 2021, Artículo 32-B Ter).	jurídica (Ley 10/2010, 2025, Artículo 4 bis).
OBJETO	Obtener, conservar y proporcionar la información actualizada de sus beneficiarios controladores (CFF, 2021, Artículo 32-B Ter).	Obtener, conservar y actualizar la información de sus titulares reales. Declarar dicha información a los sujetos obligados señalados en el artículo 2 de la Ley 10/2010 y al Registro de Titularidades Reales (Ley 10/2010, 2025, Artículos 3, 4 bis y Disposición adicional tercera numeral 5).
FUNDAMENTACIÓN LEGAL	Los sujetos obligados, los organismos encargados y algunas de las sanciones se encuentran en Ley, específicamente en los artículos 32-B Ter, 32-B Quáter y 32-B Quinquies del CFF, sin embargo, el objeto de las obligaciones y otras sanciones ante su incumplimiento se encuentra en una Regla de carácter general.	Todos los elementos esenciales de las obligaciones se encuentran estipulados en Ley, específicamente en la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, misma que fue creada para regular las obligaciones de identificación del titular real.
MOTIVACIÓN	En respuesta a lo solicitado por el Grupo de los Veinte y en cumplimiento de los estándares internacionales del GAFI sobre el concepto de beneficiario controlador y el Foro Global, en cuanto al intercambio de información respecto al beneficiario controlador para que estuviera disponible previa solicitud de autoridades extranjeras, lo anterior según se	Surge de Directivas emitidas por el Parlamento Europeo y el Consejo de la Unión Europea en respuesta a las recomendaciones internacionales del GAFI, después España lo adopta en la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, misma que inicialmente sólo contemplaba

	señala en la exposición de motivos a la reforma al CFF de fecha 08 de septiembre de 2021, por la que se adicionan estas nuevas obligaciones fiscales.	las obligaciones de los sujetos obligados señalados en el artículo 2 de dicha Ley de identificar al titular real y se define dicha figura en el artículo 4 del ordenamiento legal en cita, posteriormente se fueron agregando más supuestos para considerar a una persona titular real hasta llegar a la reforma de 2021 en la que se enlista la información que las personas jurídicas han de obtener, conservar y proporcionar respecto de sus titulares reales.
EFICACIA	Las obligaciones se establecen en el CFF como una adición de artículos, por lo que dicho ordenamiento legal contempla diversas obligaciones en materia fiscal y no sólo las del beneficiario controlador. Los sujetos obligados deben proporcionar la información y documentación de sus beneficiarios controladores hasta que el SAT se los solicite, impidiendo de esta forma tener acceso a dichos datos de manera expedita para lograr su cometido que es intercambiar la información y documentación a nivel internacional para evitar el lavado de dinero y el financiamiento al terrorismo,	Se cuenta con un organismo público especializado en el área. Se dispone de un sistema de Registro Central de Titularidades Reales en cada Estado miembro de la Unión Europea en los que los sujetos obligados deben depositar la información y documentación de los titulares reales y de las personas jurídicas de las que forman parte y existe una interconexión entre todos los registros centrales que se acumulan en una Plataforma Central Europea. Además, España cuenta con una legislación especializada y bastante amplia en la materia, pues no sólo se vale de su

	situación que no acontece pues sería esperar a que el SAT lo solicitara y una vez esto, no existe un sistema de registro donde almacenarlo ni un organismo especializado para su resguardo y control.	propia legislación sino también de la de la Unión Europea, por lo que existe mayor claridad y especialización en la materia, pero debe revisarse con cuidado y acatar lo que señalan todas las leyes vigentes.
SANCIONES	Se imponen multas al cometer alguno de los 3 supuestos de infracciones establecidos en el artículo 84-M del CFF y los montos a pagar son según el supuesto cometido, que en su conjunto van desde \$500,000.00 hasta 2'300,000.00, según lo dispone el artículo 84-N del mismo ordenamiento legal, cantidades que se actualizan año con año (2021). Además, se emite opinión de cumplimiento negativa (RMF para 2022, 2021, Regla 2.1.37 numeral 12), se niega la participación en contrataciones públicas con recursos federales (CFF, 2021, Artículo 32-D fracción IX) y se niegan los beneficios de las consultas populares y colectivas (RMF para 2022, 2021, Reglas 2.1.41 fracción XVIII y 2.1.47 fracción XXI).	Las infracciones se clasifican en muy graves, graves y leves y se imponen multas por cada clasificación que en su conjunto van desde 60,000.00 euros [\$1'290,000.00 aproximadamente] hasta la mayor de las cifras siguientes: 10% del volumen de negocios anual total, doble del contenido económico de la operación, 5 veces el monto de los beneficios derivado de la infracción o 10,000,000.00 euros [\$215'000,000.00 aproximadamente] (Ley 10/2010, 2025, Artículos 50, 52 y 57).
ORGANISMO ENCARGADO	SAT, que es un organismo desconcentrado de la SHCP y que cuenta con diversas facultades entre las que se	Ministerio de la Presidencia, Justicia y Relaciones con las Cortes, que es el departamento de la Administración General

	encuentra solicitar a los sujetos obligados proporcionen la información de sus beneficiarios controladores que se establece en reglas de carácter general que al efecto emite dicho organismo.	del Estado y que cuenta con diversas facultades entre las que se encuentra gestionar, garantizar y controlar el acceso al Registro Central de Titularidades Reales, garantizar la interconexión con la plataforma central europea y la determinación de la gravedad de las infracciones cometidas en materia de identificación del titular real.
--	--	--

[Fuente: adaptado de (CFF, 2021) y (Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, 2025).

Ahora bien, desglosando cada concepto del cuadro comparativo que antecede, se desprenden analogías y sobre todo diferencias importantes en ambas figuras jurídicas, tal y como se señala a continuación:

En primer lugar, la definición de cada figura jurídica comparada encuentra similitudes en la naturaleza jurídica de ambas, sin embargo, una diferencia trascendente es que en México se encuadran a mayores personas como considerados beneficiarios controladores que en España a personas consideradas titulares reales, toda vez que en México uno de los supuestos para ser considerado beneficiario controlador es contar con el 15% del capital social con derecho a voto, mientras que en España se requiere del 25% para ser considerado titular real.

De lo anterior se desprende que en México se obliga a más personas a proporcionar información personal por ser considerados beneficiarios controladores a diferencia de España que se encuadran a menos personas.

En segundo lugar, los sujetos obligados a cumplir con las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador en México encuentran similitudes con los sujetos obligados respecto de la figura del titular real, pues ambos abarcan a cualquier otra figura jurídica sin excepción, por lo que son indefinidos, generando incertidumbre jurídica.

En tercer lugar, el objeto de las obligaciones fiscales de estudio en España encuentra analogías y diferencias con el objeto de las obligaciones fiscales de estudio en México, toda vez que por un lado se asemejan en lo que respecta a que ambas obligaciones consisten en obtener, conservar y proporcionar actualizada la información de sus beneficiarios controladores en el caso de México y de sus titulares reales en el caso de España; y por otro lado se diferencian en que la información recabada respecto de dichas figuras jurídicas en México debe proporcionarse al SAT cuando así lo solicite y para ello tendrá el plazo de 15 días (CFF, 2021, Artículo 32-B Ter), mientras que en España debe proporcionarse a los sujetos señalados en el artículo 2 de la Ley 10/2010, previo a establecer relaciones de negocios con los mismos y al Registro de Titularidades Reales (Ley 10/2010, 2025, Artículos 3, 4 bis y Disposición adicional tercera numeral 5).

En cuarto lugar y siendo el concepto más importante entre ambas figuras, es respecto a la fundamentación legal, que en el caso de México los elementos esenciales de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador no se encuentran estipulados en ley, sino en una regla de carácter general, con lo que se violentan los principios constitucionales de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad, mientras que en España los elementos esenciales de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del titular real sí se encuentran sustentadas en una ley, respetando los mismos principios que estipula la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea bajo otras denominaciones tal y como se analiza a continuación:

Los principios constitucionales de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad en México están relacionados entre sí, toda vez que la violación del principio de reserva de ley implica la violación a su vez de los principios de subordinación jerárquica y legalidad, toda vez que en el caso concreto los elementos esenciales de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador se encuentran en una regla de carácter general que no tiene la naturaleza jurídica de ley en su sentido estricto, con lo que se violenta el principio de reserva de ley tributaria establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal Mexicana.

Lo anterior implica violación al principio de subordinación jerárquica, toda vez que la autoridad emisora de la regla de carácter general es incompetente para regular los elementos esenciales de dichas obligaciones fiscales, pues sólo el legislador mediante un procedimiento formal de creación emite el acto formal y materialmente legislativo que es la

ley, por lo que las normas que no constituyan ley en su sentido estricto están supeditadas a la ley que faculta su emisión y por ello no pueden ir más allá ni imponen mayores requisitos que los estipulados en la misma.

Asimismo, la violación al principio de reserva de ley implica la violación al principio de legalidad estipulado en los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, en virtud de que las autoridades sólo pueden hacer aquello que expresamente les faculta la ley, lo que no sucede en la causa, pues el SAT no tiene facultades para regular los elementos esenciales de dichas obligaciones fiscales, ya que es competencia del legislador.

Cabe señalar que al violentarse los principios constitucionales anteriores a su vez se violenta el derecho fundamental a la protección de datos personales dispuesto en el artículo 16 segundo párrafo de la Constitución Federal, ello respecto de las personas consideradas beneficiarios controladores y terceros relacionados, de los que se solicita una lista de información sin consentimiento previo y sin estar fundada y motivada en ley, toda vez que la información que se solicita se encuentra estipulada en la RMF y no el CFF.

Además, en caso de incumplimiento a dichas obligaciones fiscales se imponen multas extremadamente onerosas que van en contra de la prohibición de multas excesivas a que se refiere el artículo 22 de la Constitución Federal Mexicana (CPEUM, 2025).

Ahora bien, los principios y derechos fundamentales violentados por México en las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, en España se encuentran estipulados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en el Tratado de la Unión Europea, en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y en la Constitución Española, mismos que se estiman respetados en las obligaciones fiscales derivadas de la figura del titular real, tal y como se analiza a continuación:

Respecto de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, la misma no establece los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad, sin embargo se desprende del contenido de todo el ordenamiento legal, toda vez que el artículo 49 establece el principio de legalidad en los delitos y las penas, que en un primer análisis podría entenderse sólo de aplicación en materia penal, sin embargo, de su contenido se desprende que se aplica a todas las materias, pues refiere que no se podrá sancionar una conducta que no se encuentre establecida previamente en ley nacional o internacional (2000), lo que significa una de las vertientes del principio de legalidad universal.

Asimismo, el artículo 41 (2000) del mismo ordenamiento legal establece tres vertientes del principio de legalidad, que son la fundamentación, el debido proceso y la garantía de audiencia, en virtud de que en el caso de la fundamentación obliga a la Administración a señalar los motivos de su decisión y justificarlos con el señalamiento de las disposiciones jurídicas aplicadas; y en el caso del debido proceso y la garantía de audiencia obliga a la Administración de Justicia a seguir el procedimiento que establece la ley para cada situación y en caso de vulneración de derechos es necesario que el ciudadano sea oído y vencido en juicio previo a la afectación.

En cuanto al Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, el artículo 290 numeral 1 (2010) establece el principio de reserva de ley respecto de los elementos esenciales de cada ámbito o materia, en cuyo caso su regulación será exclusivamente mediante actos legislativos y el artículo 263 hace referencia al principio de legalidad en el sentido de que para su respeto debe estarse a lo estipulado expresamente en la ley en cuanto a competencia y procedimientos.

Por otro lado, el derecho a la protección de datos personales se encuentra establecido en el artículo 8 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en el artículo 39 del Tratado de la Unión Europea y en el artículo 16 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Por lo que se refiere a la Constitución Española, el artículo 9 numeral 3 señala su compromiso con garantizar el principio de legalidad, de jerarquía normativa y de seguridad jurídica y en específico, el artículo 31 establece el principio de reserva de ley tributaria que dispone que las prestaciones personales y patrimoniales de carácter público deben estar reguladas exclusivamente en ley (2024).

Entonces, derivado del análisis de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del titular real en contraste con los principios y derechos fundamentales de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad en España, se desprende que sí se cumplen con dichos principios y derechos, toda vez que las obligaciones fiscales referidas se encuentran estipuladas en su totalidad en una ley en su sentido estricto, emitida por autoridad competente para ello.

En quinto lugar está el concepto de motivación, que en el caso de México se observa de forma deficiente en la exposición de motivos de la reforma al CFF en 2022, toda vez que

para que exista una debida motivación es necesario sustentar los hechos en que pretende emitir la reforma relacionado con el derecho que son las disposiciones normativas en que se sustenta, lo que no ocurre en la causa, pues las adiciones y reformas al CFF relacionadas con las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, no se sustentan en la Constitución Federal que es la norma suprema que rige en México, pues se violentan los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad.

Por otro lado, en España el concepto de motivación sí se cumple, pues los hechos en que basa su actuar son coincidentes y se sustentan con lo establecido en las Directivas emitidas por la Unión Europea en materia de prevención y combate al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo que devienen a su vez de los estándares internacionales emitidos por el GAFI en dicha materia.

En sexto lugar, se analiza el concepto de eficacia, el cual México no cumple, pues la falta de precisión y claridad en la ley respecto de la forma y términos correctos para cumplir con las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador hace imposible su aplicación y ejecución, lo que implica que no se cumplan con los estándares internacionales emitidos por el GAFI en materia de prevención y combate al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo.

Ahora bien, por lo que se refiere a España, sí cumple con el concepto de eficacia, pues las leyes respectivas establecen de forma detallada todos los elementos esenciales de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del titular real para estar en condiciones de cumplirlas, además de que establece los mecanismos de aplicación y ejecución y dispone de un organismo especializado y de un sistema de Registro de la información de los titulares reales para que pueda ser proporcionada a las autoridades extranjeras cuando así lo soliciten.

En séptimo lugar se encuentran las sanciones, que en ambos países comparados se imponen multas que son extremadamente onerosas y consideran la conducta del infractor, pues en España las multas se clasifican en muy graves, graves y leves y en México se establece un rango de mínimo y máximo según la conducta cometida, sin embargo, ninguno de los dos países considera las posibilidades económicas del infractor, pues las multas se

imponen de forma general a todo contribuyente que encuadre en las conductas sancionadas.

Sin embargo, en México además de las multas, se establecen como sanciones la emisión de opinión de cumplimiento negativa, que a su vez genera la negación de otros trámites y servicios para el contribuyente que incumple, así como se niega la participación en contrataciones públicas con recursos federales a que se refiere el artículo 32-D del CFF y se niegan los beneficios de las consultas populares y colectivas a que se refieren las Reglas 2.1.41 fracción XVIII y 2.1.47 fracción XXI de la RMF para 2022.

De lo anterior se desprende que en México se establecen más sanciones ante el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la figura del beneficiario controlador que en España ante el incumplimiento de las obligaciones derivadas de la figura del titular real, generando con ello una mayor afectación en la esfera jurídica del contribuyente en México que en España.

Por último, está el concepto de organismo encargado, para lo cual España establece un organismo especializado que se encarga de la debida aplicación de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del titular real y entre sus facultades también se encuentra la de gestionar, garantizar y controlar el acceso al Registro General de Titularidades Reales que se implementa para mantener disponible y actualizada la información de los titulares reales y de las figuras jurídicas a las que pertenecen, a fin de que sea proporcionada a las autoridades extranjeras cuando así lo soliciten.

Por otro lado, México establece como organismo encargado al SAT, toda vez que se le faculta para requerir a los contribuyentes sujetos al cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador para que proporcionen la información de sus beneficiarios controladores cuando así lo requiera dicha autoridad, sin embargo, no se le faculta directamente para encargarse de la debida aplicación de dichas obligaciones ni se le faculta para proporcionar la información a las autoridades extranjeras que lo soliciten.

Es así como, derivado del cuadro comparativo señalado más arriba y del análisis realizado a cada concepto en relación con los países comparados, se concluye que las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador en México no cumplen con los principios fundamentales de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad mientras

que en España con las obligaciones fiscales derivadas de la figura del titular real sí cumplen con dichos principios.



MARCO LEGAL

El marco legal del presente trabajo de investigación y estudio de caso práctico se categoriza en Marco Legal en México, Marco Legal Internacional y Marco Legal en España, lo anterior porque México y España son los sistemas jurídicos a comparar respecto a las obligaciones fiscales materia de estudio, mientras que el Marco Legal Internacional en cuanto a dichas obligaciones fiscales es el parteaguas que permite realizar el procedimiento de comparación jurídica entre México y España, debido a los estándares internacionales emitidos por el GAFI en materia de prevención y combate al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo.

Ahora bien, respecto al Marco Legal en México, se divide por categorías según el objeto de estudio de la normatividad y jurisprudencia analizada y las categorías son principio de legalidad, multas excesivas, principio de reserva de ley tributaria, obligación beneficiario controlador, tratamiento y protección de datos personales, naturaleza jurídica y alcances de la Resolución Miscelánea Fiscal; y en cada categoría se describe, explica e interpreta la legislación y jurisprudencia existente sobre la misma.

Cabe señalar que entre las leyes analizadas está en primer lugar la CPEUM, que es la base de la que debe partir el derecho mexicano para su funcionamiento, misma en la que se establecen los principios constitucionales de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad que son materia de estudio de la presente investigación, así como también regula el tratamiento y protección de datos personales.

Además, se señala lo dispuesto en el CFF que establece las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador que son materia del presente trabajo y las sanciones pecuniarias de su incumplimiento, luego se señala la LFPIORPI que establece el antecedente de la figura del beneficiario controlador antes de estas nuevas obligaciones fiscales del CFF, en la que se define dicha figura, después se señala la LGPDPPSO en la que observan los principios jurídicos para el tratamiento y protección de datos personales así como el procedimiento a seguir.

Siguiendo con lo anterior, se explican e interpretan una serie de jurisprudencias y tesis aplicables a la materia de estudio del presente trabajo de investigación, en específico observando las definiciones de los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y

legalidad y algunos casos de violación en donde se resuelve a favor del contribuyente y que se utilizan como precedente para la propuesta de solución.

Finalmente se señalan algunas reglas de la RMF para el ejercicio fiscal 2022 y subsecuentes en las que se establecen las cargas adicionales de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, que son estudio de violación a los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad.

Por lo que hace al Marco Legal Internacional, se señalan como tal las recomendaciones internacionales del GAFI número 24 y 25, que son las correspondientes de las que derivan las obligaciones fiscales del beneficiario controlador y que son aplicables para México y para España.

En cuanto al Marco Legal en España, se describe, explica e interpreta en primer lugar lo dispuesto en la Constitución Española en su artículo 31 que establece el principio de reserva de ley tributaria, después respecto a la Ley 10/2010, de 28 de abril, que establece las obligaciones fiscales equivalentes en España que deviene de los estándares internacionales emitidos por el GAFI en materia de combate y prevención al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo y en seguida se desarrolla lo dispuesto en el Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010 que regula la aplicación de la misma.

MARCO LEGAL EN MÉXICO

PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Los artículos 14 y 16 de la CPEUM establecen el principio de legalidad que debe regirse en toda materia, incluyendo la materia fiscal, es decir, que toda vulneración de derechos debe estar establecida expresamente en una ley y serán competentes las autoridades que la propia ley faculte bajo los términos y lineamientos señalados en la misma.

Además, dichas disposiciones constitucionales establecen el debido proceso que regirá en toda vulneración de derechos, debiendo fundar y motivar la causa legal del procedimiento, constar por escrito el mandamiento de autoridad competente, cumpliendo con los requisitos esenciales de cada procedimiento estipulados en ley anterior al acto de vulneración de derechos (CPEUM, 2025, Artículos 14 y 16).

Cabe señalar que el principio de legalidad está relacionado con el principio de seguridad jurídica, pues la finalidad principal de la legalidad es generar certidumbre jurídica a los sujetos obligados al cumplimiento de la ley, es decir, saber a qué atenerse [Pleno Regional en Materia Administrativa de la Región Centro-Sur con residencia en Cuernavaca Morelos, 2024, Jurisprudencia PR.A.CS. J/38 A (11a.)], lo que en el caso de estudio no sucede, pues la disposición de la RMF que señala la información que ha de proporcionarse sobre el beneficiario controlador y terceros relacionados con él, no se funda ni motiva en una ley, ni se hace por autoridad competente, pues debiera ser el legislador el encargado de señalar los datos a proporcionar en una ley y no el ejecutivo mediante la SHCP en colaboración con el SAT.

MULTAS EXCESIVAS

Lo dispuesto en el artículo 22 constitucional es de importancia en el presente trabajo de investigación al señalar la prohibición de multas excesivas, pues las multas por infracciones a las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador son excesivas por existir desproporción entre la infracción y la sanción, ya que no se considera la capacidad económica de cada contribuyente, pues se impone una multa por una cantidad general para todo el que incumpla sin considerar que hay pequeñas y medianas empresas que con dicha multa se ven afectadas gravemente en su patrimonio llegando incluso a la quiebra.

Para clarificar lo que se entiende por multas excesivas, se cita la jurisprudencia 2a./J. 167/2017 (10a.), emitida por la Segunda Sala de la SCJN (2017), misma que explica que para no incurrir en la prohibición de multas excesivas estipulada en el artículo 22 constitucional, deberá existir relación entre la posibilidad económica del infractor, la gravedad de la conducta y la sanción que procede; lo que no ocurre en las obligaciones fiscales de estudio, pues se impone una sanción general para cualquier infractor, sin considerar su posibilidad económica, ni la gravedad particular de su conducta.

Se observa que el artículo 84-N del CFF establece el monto de las multas en caso de incumplimiento a las obligaciones derivadas de la figura del beneficiario controlador, mismas multas que son extremadamente onerosas y desproporcionales, pues la cantidad de la multa es igual para todo el contribuyente que incumpla, sin considerar su situación y capacidad económica particular, además de que no encuentra justificación el monto con la infracción cometida.

Cabe señalar que lo dispuesto en el artículo 22 constitucional se aplica en toda materia normativa y no sólo en la materia penal, siguiendo lo señalado por la jurisprudencia P./J. 7/95 emitida por el Pleno de la SCJN (1995), pues el artículo constitucional en cita no hace distinción al respecto y hacerlo iría en contra de la naturaleza jurídica de las sanciones, por lo que la prohibición de multas excesivas es aplicable para todo campo normativo.

PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY TRIBUTARIA

Lo dispuesto en el artículo 31 fracción IV de la CPEUM establece el principio de reserva de ley tributaria, que consiste en que la materia tributaria debe ser regulada sólo en ley, es decir, los elementos esenciales de toda obligación fiscal deben estar comprendidos totalmente en una ley emanada del Poder Legislativo mediante el procedimiento formal de creación, esto es, la separación de poderes, ya que sin ella no existiría la reserva de ley (Pérez, 2017), pues al reservarse la regulación de la materia tributaria por ley significa que la autoridad competente para ello lo es el Legislativo, mientras que el Ejecutivo podrá expedir normas secundarias que regulen la debida aplicación y mecanismos técnico operativos que no vayan más allá de lo estipulado en la propia ley.

Entonces, en las obligaciones fiscales de estudio se observa que los requisitos esenciales de dichas obligaciones no se encuentran regulados en ley, sino en una regla de carácter general que tiene la naturaleza de norma secundaria, misma que debiera limitarse a permitir la correcta aplicación de la ley, sin imponer mayores requisitos o cargas de las impuestas en la propia ley.

Es así como, el artículo constitucional en cita es uno de los fundamentos principales que permiten desarrollar las bases del presente trabajo de intervención, lo que se corrobora con las jurisprudencias y criterios de la SCJN que enseguida se señalan y que explican qué se entiende por reserva de ley tributaria, sus alcances y violaciones que han generado la inaplicación de la norma violatoria y la modificación a la ley.

Por un lado, existe una jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la SCJN [2022, Jurisprudencia 2a./J. 54/2022 (11a.)], en la que se estudia un requisito impuesto en la RMF para 2020 para el aviso de inicio de liquidación que debe presentar el contribuyente que desee liquidar su empresa, que consistía en que no debían existir incongruencias, diferencias u omisiones en la declaración por terminación anticipada, pagos provisionales, anual, retenciones, mismo requisito que no encontraba su fundamento en la ley, sino en la RMF, generando una carga adicional que supera lo establecido en la propia ley, por lo que

la Segunda Sala de la SCJN lo consideró violatorio de los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica, generando así un cambio en la RMF para 2020 y subsecuentes donde ya no se incluía dicha condición.

Por otro lado, está la jurisprudencia emitida por el Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito [2019, Jurisprudencia PC.I.A. J/156 A (10a.)], que analiza la temporalidad de la suspensión de actividades de una persona moral, toda vez que mediante RMF para 2015 se impone la duración de 2 años prorrogable 1 año más de la suspensión de actividades de una persona moral y en caso de no presentar el aviso de reanudación de actividades o cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) se reanudarán actividades en forma automática, lo que no encuentra fundamento en la ley y que pese a que fue declarado violatorio de los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica, no fue derogado, pues a la fecha en la RMF para 2025 se observa dicha temporalidad.

Asimismo, existen criterios de Tribunales Colegiados de Circuito en los que analizan diversos casos de violación a los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica, como es el caso de la tesis emitida por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito (2009, Tesis XI.1o.A.T.44 A), en el que se analizan los requisitos establecidos en la Regla I.5.4.1 de la RMF para 2008, que no están considerados en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y que por ello se consideran violatorios del principio de reserva de ley tributaria, argumentando que una norma de carácter administrativo como lo es la RMF tiene por objeto facilitar la exacta observancia de la ley y no puede ir más allá de los límites fijados por la misma.

Luego, existe otro criterio más reciente emitido por el Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito [2023, Tesis I.10o.A.22 A (11a.)] en el que determina violación a los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica en virtud de que la Regla 3.10.10 de la RMF para 2021 impone la obligación de que las personas morales con fines no lucrativos aun cuando no hayan recibido el donativo deberán presentar declaración informativa, carga que no se encuentra sustentada en la LISR, que únicamente impone dichas obligaciones en caso de sí haberse recibido el donativo, lo que implica rebasar la cláusula habilitante concedida en la ley al SAT.

OBLIGACIONES BENEFICIARIO CONTROLADOR

Los artículos 32-B Ter, 32-B Quáter y 32-B Quinquies del CFF establecen las nuevas obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, que se imponen en

2022 y que suponen que los sujetos obligados a su cumplimiento obtengan y conserven como parte de su contabilidad y proporcionen actualizada la información de sus beneficiarios controladores cuando el SAT así lo solicite (CFF, 2021, Artículo 32-B Ter).

Sin embargo, no señala qué información ha de obtenerse, conservarse y proporcionarse, ni tampoco habilita al SAT para que la especifique en otra normativa, toda vez que su habilitación se limita a establecer en reglas de carácter general la forma y términos de proporcionar la información así como encargarse de permitir la correcta aplicación de la ley, más no lo habilita para señalar qué información ha de proporcionarse, pues eso constituye el objeto de las obligaciones fiscales, que debe estar determinado en ley.

Asimismo, las nuevas obligaciones fiscales permiten que dicha información sea proporcionada a autoridades fiscales extranjeras siempre que exista un tratado internacional celebrado por México para intercambio recíproco de información tributaria (*Ibidem*), entendiéndose por esto, un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria-como los estándares del Foro Global de la OCDE sobre Intercambio Efectivo de Información-, un tratado para evitar la doble tributación o cuando haya surtido efectos la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal y su Protocolo (RMF para 2025, 2024, Regla 2.1.2.).

Cabe señalar que los sujetos obligados al cumplimiento de las nuevas obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador no se limita únicamente a las personas morales, fideicomisos o cualquier figura jurídica que participe directamente de la figura del beneficiario controlador, sino que alcanza a terceros relacionados con ellos, a notarios, corredores públicos o personas que hayan participado en la celebración de contratos o actos jurídicos, incluso obliga a dependencias públicas como los Registros Públicos, la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF), la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV) a que coadyuven con el SAT para corroborar la información proporcionada de los beneficiarios controladores (CFF, 2021, Artículo 32-B Ter).

Además, las obligaciones fiscales en comento implican obtener, conservar y mantener actualizada la información del beneficiario controlador desde la entrada en vigor de la reforma por la que se incorporan dichas obligaciones, debiendo proporcionarla cuando así lo requiera el SAT en un plazo de 15 días, con posibilidad de solicitar prórroga de 10 días más, lo que obliga a los contribuyentes sujetos a su cumplimiento a recabar la información

de sus beneficiarios controladores lo antes posible para que cuando les sea requerida la tengan disponible y no caigan en incumplimiento.

Luego, el artículo 32-B Quáter del CFF describe qué se entiende por beneficiario controlador para efectos de estas obligaciones fiscales, que difiere en algunas cuestiones con lo señalado en la LFPIORPI en el artículo 3 fracción III que también define la figura del beneficiario controlador pero para efectos fiscales distintos, pues la definición del CFF pretende dar cumplimiento a las nuevas obligaciones fiscales del beneficiario controlador que surgen para dar cumplimiento a las recomendaciones internacionales del GAFI en materia de prevención y combate al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo.

A su vez, se observa que ambas definiciones son diferentes principalmente porque la del CFF es más detallada e incluye a más personas en la consideración de ser beneficiario controlador, pues en términos generales se entiende que un beneficiario controlador es aquella persona física que de manera directa, indirecta o contingente ejerce el control efectivo o participa de las ganancias de una persona moral o figura jurídica (CFF, 2021, Artículo 32-B Quáter), que en el caso de la LFPIORPI no ocurre, pues no especifica si debe ser en forma directa, indirecta o contingente, una de las razones por las que esta ley no fue efectiva para dar cumplimiento a los acuerdos internacionales en la materia.

Otro punto a resaltar respecto a la definición del beneficiario controlador en el CFF que contempla a más personas es que considera que una persona física ejerce el control efectivo de una figura jurídica cuando tiene voto de más del 15% en la asamblea de socios o accionistas (*Ibidem*), mientras que en la LFPIORPI es del 50% (LFPIORPI, 2021, Artículo 3 fracción III), por lo que se observa una gran diferencia en porcentajes que genera que en la definición del CFF más personas físicas encuadren como beneficiario controlador para efectos de las nuevas obligaciones fiscales.

Ahora bien, las nuevas obligaciones fiscales respecto al beneficiario controlador no se encuentran totalmente reguladas en el CFF, sino que una de las partes esenciales de toda obligación -el objeto- se regula en una regla de carácter general como es la RMF en su Regla 2.8.1.22. que establece qué información ha de obtenerse, conservarse y proporcionarse del beneficiario controlador, lo que implica una clara violación a los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad, de los que deriva en la violación al derecho a la protección de datos personales, tal y como se explica a continuación.

En primer lugar, se estima violentado el principio de reserva de ley en virtud de que la materia tributaria está supeditada a ser regulada por ley, siendo competencia del legislador, claro que puede éste habilitar a otra autoridad para regular un aspecto específico bajo los parámetros indicados en dicha cláusula habilitante, lo que no ocurre en la causa, pues el legislador habilita al SAT para determinar la forma y términos de proporcionar la información de los beneficiarios controladores, más no lo facultó para enlistar qué información es la que habría de proporcionarse, ya que eso forma parte del objeto de la obligación, que debe estar estipulado en ley.

En segundo lugar, se violenta el principio de subordinación jerárquica toda vez que el legislador es competente para regular los elementos esenciales de la materia tributaria, mientras que las otras autoridades deben limitarse a lo que la propia ley les faculta, que en el caso de estudio se le faculta al SAT para emitir mediante reglas de carácter general la forma y términos de proporcionar la información del beneficiario controlador, permitiendo con ello la correcta aplicación de la ley, sin ir más allá ni imponer mayores requisitos que los señalados en la propia ley.

En tercer lugar, se violenta el principio de legalidad que va relacionado con los principios señalados anteriormente, pues implica que los requisitos esenciales de las obligaciones fiscales deben estar regulados en ley por el legislador que es la autoridad competente para ello, mientras que el Ejecutivo a través de la SHCP en colaboración con el SAT, debe hacer lo que la ley expresamente le faculta, que en este caso es permitir la correcta aplicación de la ley y no determinar el objeto de las obligaciones fiscales, pues eso rebasa las facultades otorgadas por el legislador.

Derivado de las violaciones a los principios señalados, se viola el derecho a la protección de datos personales de las personas consideradas beneficiarios controladores para efectos de esta obligaciones fiscales y de los terceros relacionados con ellos, como son el cónyuge al que se obliga a proporcionar información personal sin justificación legal, pues lo que los obliga es una regla de carácter general de menor jerarquía que la ley, que puede ser modificada año con año sin seguir el procedimiento formal de creación que lleva a cabo el Congreso de la Unión.

Además, todo esto genera inseguridad jurídica para el contribuyente implicado, tanto para los obligados a proporcionar la información de los beneficiarios controladores como el propio beneficiario controlador y los terceros relacionados, pues no se sabe a qué atenerse

con las nuevas obligaciones fiscales, ya que pueden modificarse fácilmente y no existe certeza de a qué se está obligado y bajo qué fundamento legal.

Cabe señalar que no existe claridad ni precisión en las nuevas obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, pues pese a que la ley debe ser general, impersonal y abstracta, la misma debe ser exacta en cuanto a la conducta que ha de hacerse o no hacerse, los sujetos obligados a su cumplimiento y las sanciones aplicables ante su incumplimiento [SCJN, Primera Sala, 2024, Jurisprudencia 1a./J. 141/2024 (11a.)], lo que no sucede en la causa, pues la ley no es precisa en señalar la conducta a realizar por los sujetos obligados, ya que sólo señala que habrá de proporcionarse información del beneficiario controlador, más no señala qué información, ni tampoco habilita al SAT para establecerla en la RMF, por lo que es por demás ilegal e inconstitucional.

Además, hay que recordar que la materia fiscal al igual que la penal es de estricta aplicación de la ley, según lo dispuesto por el artículo 5 del CFF, por lo que cualquier otra norma inferior a la ley no puede ir más allá de la misma y debe limitarse a regular lo que expresamente le faculta la ley y debe ser regulado por autoridad competente para ello.

TRATAMIENTO Y PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES

El artículo en cita establece claramente que la vida privada y datos personales de los individuos serán regidos por las leyes respectivas, lo que deja entrever el principio de legalidad que debe existir en su tratamiento; además, señala que su tratamiento, protección y excepciones se llevarán a cabo por las autoridades que tengan competencia en ese ámbito, en este caso, en el ámbito fiscal y en específico para las obligaciones fiscales respecto del beneficiario controlador.

Por lo que hace al tratamiento de datos personales, el artículo 16 constitucional al igual que el artículo 6 del mismo ordenamiento legal (2025), estipulan que deberá seguirse lo señalado en ley, estableciendo a su vez los supuestos de excepción al tratamiento de datos personales por las razones señaladas en el artículo 16 en cita, que en el caso del presente trabajo de investigación cobra relevancia, pues las nuevas obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador solicitan información sensible de los sujetos obligados y terceros con ellos relacionados que sólo puede ser solicitada y tratada en términos estipulados expresamente en ley, según mandamiento constitucional, lo que no ocurre en la causa.

Recapitulando, el tratamiento y protección de datos personales así como sus excepciones deben estar reguladas en ley según lo dispone el artículo 6 y 16 de nuestra Constitución y existe una ley especial que regula esta materia que es la LGPDPPSO, de la que se citan los artículos aplicables al presente trabajo de investigación, que en lo general señalan que el tratamiento de datos personales está condicionado a que se encuentre en una ley y que se recabe el consentimiento previo de la persona propietaria.

Cabe señalar que el requisito del consentimiento previo no es absoluto, pues el artículo 16 de la LGPDPPSO (2025) establece los supuestos de excepción, señalando en primer lugar que lo establezca una ley, lo que no ocurre en el caso de las obligaciones fiscales respecto del beneficiario controlador, pues la información a proporcionar se encuentra establecida en una regla de carácter general que no tiene la naturaleza formal de ser una ley.

Lo anterior se sustenta además con lo señalado en la jurisprudencia número 2a./J. 30/2023 (11a.), emitida por la Segunda Sala de la SCJN (2023), en la que se observa una obligación fiscal de carácter formal estipulada en el artículo 27 apartado B fracción VI del CFF en la que se obliga a las personas morales a informar cualquier modificación o incorporación de socios, accionistas o asociados, misma que según esta jurisprudencia no es violatoria del derecho a la protección de datos personales.

Lo dispuesto en dicha jurisprudencia es así en virtud de que dicho tratamiento de datos personales se encuentra estipulado en una ley y le es aplicable la excepción al consentimiento previo del contribuyente, señalada en el artículo 16 de la LGPDPPSO (*ibidem*), pues encuadra en algunos de los supuestos de excepción como son precisamente el de que lo dispone una ley y de que los datos personales se requieren para cumplir con una obligación.

Entonces, analizando lo señalado en la jurisprudencia en cita, se observa que las obligaciones fiscales respecto del beneficiario controlador sí transgrede el derecho a la protección de datos personales, pues su tratamiento no se encuentra estipulado en una ley y no se tiene el consentimiento previo del contribuyente de los datos personales, siendo improcedentes los casos de excepción señalados en el artículo 16 de la LGPDPPSO.

NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL

El artículo 33 fracción I inciso g) del CFF otorga la facultad a las autoridades fiscales de emitir reglas de carácter general para el mejor cumplimiento de la ley, en este caso, se

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

incluye la facultad a la SHCP a través del SAT para emitir la RMF anual en la que contemple disposiciones que permitan la exacta observancia de las leyes, sin poder ir más allá de los límites fijados en la misma (Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito, 2009, Tesis XI.1o.A.T.44 A.).

Ahora bien, debido al gran desarrollo de actividades administrativas, el legislador se ha visto en la necesidad de delegar facultades mediante la conocida cláusula habilitante, que consiste en que el legislador mediante ley habilita a otra autoridad, principalmente de la Administración Pública, para la regulación de ciertos aspectos técnico operativos de una materia para una mejor aplicación de la ley, precisándole las bases y parámetros de actuación (SCJN, Pleno, 2003, Tesis P. XXI/2003).

Sin embargo, las atribuciones de la Administración Pública concedidas por el legislador no son ilimitadas, pues su actuación se encuentra dentro de un marco definido y específico de acción, que es controlado mediante el principio de legalidad, evitando general arbitrariedad entre las disposiciones de ley y las de las reglas de carácter administrativo (*Ibidem*).

Siguiendo con lo anterior, la RMF al tratarse de una regla de carácter general inferior a la ley y supeditada a la misma, no puede subsanar irregularidades del legislador y en caso de hacerlo, no tienen efecto para convalidar el vicio de inconstitucionalidad o de ilegalidad, pues no está dentro de sus atribuciones y como se ha señalado, la RMF no puede ir más allá de lo establecido en la propia ley (SCJN, Segunda Sala, 2004, Tesis 2a. IV/2004) [Primer Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa Especializado en Competencia Económica, Radiodifusión y Telecomunicaciones, con residencia en el Distrito Federal y Jurisdicción en toda la República, 2016, Tesis I.1o.A.E.110 A (10a.)].

Entonces, en el caso de estudio, la RMF para 2022 y subsecuentes impone requisitos adicionales a los señalados en el CFF respecto a las nuevas obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, pues la cláusula habilitante emitida por el legislador en el CFF únicamente faculta al SAT para emitir reglas de carácter general respecto a dichas obligaciones que señalen la forma y términos de proporcionar la información de los beneficiarios controladores, más no lo faculta para señalar qué información ha de proporcionarse y suponiendo sin conceder que así fuera, sería ilegal e inconstitucional, toda vez que de ninguna manera una norma de menor jerarquía a la ley no puede ir más allá de lo expuesto en la misma.

MARCO LEGAL INTERNACIONAL

RECOMENDACIONES DEL GRUPO DE ACCIÓN FINANCIERA INTERNACIONAL

Desde la creación del GAFI en 1989, éste ha emitido recomendaciones internacionales en materia de prevención y combate al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo, luego en 2012 emite una nueva versión de dichas recomendaciones entre las que destacan las número 24 y 25, la primera relacionada con personas jurídicas y la segunda con estructuras jurídicas (Anaya *et al*, 2023).

La primera de ellas, que a la letra señala:

RECOMENDACIÓN 24: Transparencia y Beneficiario Final de las Personas Jurídicas

Los países deben tomar medidas para impedir el uso indebido de las personas jurídicas para el lavado de activos o el financiamiento del terrorismo. Los países deben asegurar que exista información adecuada, precisa y oportuna sobre el beneficiario final y el control de las personas jurídicas, que las autoridades competentes puedan obtener o a la que puedan tener acceso oportunamente. En particular, los países que tengan personas jurídicas que puedan emitir acciones al portador o certificados de acciones al portador, o que permitan accionistas nominales o directores nominales, deben tomar medidas eficaces para asegurar que éstas no sean utilizadas indebidamente para el lavado de activos o el financiamiento del terrorismo. Los países deben considerar medidas para facilitar el acceso a la información sobre el beneficiario final y el control por las instituciones financieras y las APNFD que ejecutan los requisitos plasmados en las Recomendaciones 10 y 22. (GAFI, 2016, Recomendación 24).

La recomendación en cita incluye una nota interpretativa por parte del GAFI que se compone de 19 puntos a considerar, entre los que se señala que las autoridades competentes en el país en comento deben establecer mecanismos para tener acceso a tiempo y de la forma adecuada y actualizada de la información del beneficiario controlador y llevar un control de cada tipo de sociedad mercantil en el país y en el punto 2 se señalan algunos de los mecanismos a utilizar quedando a criterio de cada país (*Ibidem*).

Además, los puntos de la nota interpretativa de esta recomendación establecen la información básica necesaria a recabar de cada tipo de sociedad mercantil, más no señala la información que ha de obtenerse del beneficiario controlador, limitándose a indicar

algunos mecanismos para la obtención de la información entre los que se incluye que sea la sociedad mercantil la que establezca medidas razonables para su obtención y actualización o bien que sea obtenida de la ya existente en instituciones financieras, bolsa de valores, registro mercantil o de las autoridades competentes (*Ibidem*).

Cabe señalar que esta recomendación señala que cada persona jurídica debe designar a una persona responsable del cumplimiento de ésta en cuanto a obtener, conservar, proporcionar y mantener actualizada la información de la persona jurídica y sus beneficiarios controladores (*Ibidem*).

Por otro lado, la nota interpretativa en comentario señala que debe identificarse a cada tipo de persona jurídica a fin de establecer mecanismos adecuados evaluando el nivel de riesgo en cada caso para cumplir con el objetivo de dicha recomendación y refiere también que las sanciones en caso de incumplimiento deben ser proporcionales (*Ibidem*), es decir, acorde con la infracción cometida y el sujeto que la cometió.

De la interpretación realizada por el GAFI a la recomendación número 24 se observa que los mecanismos de cumplimiento implementados en México no son acordes, toda vez que no hacen distinción entre cada tipo de sociedad o persona jurídica, sino que de manera indiscriminada se impone la misma obligación a toda persona jurídica y la misma sanción en caso de incumplir.

Asimismo, se estima que México no cumple con la recomendación 24 del GAFI, en virtud de que no especifica los mecanismos para evaluar el riesgo, ni señalan el registro mercantil o lugar en el país en el que se resguardará la información del beneficiario controlador y la persona jurídica correspondiente.

Cabe señalar que los mecanismos implementados por México para dar cumplimiento a dicha recomendación no cumplen con los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad, pues se pretende dar cumplimiento estableciendo obligaciones fiscales fuera de ley y por autoridades incompetentes para ello tal y como se ha venido señalando en el presente trabajo de investigación.

RECOMENDACIÓN 25: Transparencia y Beneficiario Final de Otras Estructuras Jurídicas

Los países deben tomar medidas para prevenir el uso indebido de otras estructuras jurídicas para el lavado de activos o el financiamiento del terrorismo. En particular,

los países deben asegurar que exista información adecuada, precisa y oportuna sobre los fideicomisos expresos, incluyendo información sobre el fideicomitente, fiduciario y los beneficiarios, que las autoridades competentes puedan obtener o a la que puedan tener acceso oportunamente. Los países deben considerar medidas para facilitar el acceso a la información sobre el beneficiario final y el control por las instituciones financieras y las APNFD que ejecutan los requisitos establecidos en las Recomendaciones 10 y 22. (GAFI, 2016, Recomendación 25).

La recomendación en cita establece lineamientos similares a los establecidos en la recomendación número 24 sólo que lo hace respecto a la figura jurídica del fideicomiso, en el sentido de identificar al fideicomitente, fiduciario, fideicomisario y beneficiarios del fideicomiso, así como la obligación de que el fiduciario mantenga información básica de otros agentes regulados del fideicomiso como son los contadores, asesores fiscales o gerentes de inversión (*Ibidem*).

De igual forma, esta recomendación viene acompañada de una nota interpretativa compuesta de 11 puntos a considerar, entre los que se destaca la aportación de posibles fuentes para conservar la información sobre el fideicomiso y sus beneficiarios controladores, como puede ser en registros, mediante otras autoridades competentes u otros agentes que intervengan (*Ibidem*).

En cuanto a las sanciones en caso de incumplimiento, esta recomendación a diferencia de la número 24, exhorta a los países a establecer responsabilidades claras y que los fiduciarios sean responsables también, señalando a detalle que pueden tratarse de sanciones penales, civiles o administrativas de manera proporcional e indicando la conducta específica que será sancionada (*Ibidem*).

Ahora bien, México tampoco cumple con esta recomendación, pues las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador con las que pretende dar cumplimiento a dicha recomendación no son claras ni eficaces, pues se establecen fuera de ley, no señalan qué mecanismos implementar para el cumplimiento de dichas obligaciones y las sanciones son desproporcionales ya que se aplican a todos los fideicomisos por igual sin evaluar cada caso particular de riesgo ni justificar el porqué de dicha sanción.

Además, las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador por medio de las cuales México pretende dar cumplimiento a la recomendación número 25, también son violatorias de los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad, por no encontrarse establecidos en ley ni por autoridad competente para ello, tal y como se ha especificado dentro del presente trabajo de investigación.

MARCO LEGAL EN ESPAÑA

Para comenzar, hay que determinar la estructura y organización de España en relación con la Unión Europea, toda vez que España tiene su propia legislación, pero al ser miembro de la Unión Europea está obligado a acatar su legislación bajo ciertas directrices y reglas establecidas en los Tratados que celebran.

Ahora bien, respecto a España, está conformado por municipios, provincias y Comunidades Autónomas según lo dispuesto por el artículo 137 de la Constitución Española (2024); los municipios tienen su propio gobierno y administración a cargo de Ayuntamientos integrados por Alcaldes y Concejales (Constitución Española, 2024, Artículo 140); las provincias se agrupan por municipios y de igual forma tienen su propio gobierno y administración a cargo de Diputaciones (Artículo 141); y las Comunidades Autónomas son agrupaciones de provincias que para ser consideradas como tal requieren de autorización por las Cortes Generales mediante un procedimiento específico señalado en la Constitución Española (Artículos 143 y 144).

Entonces, las Comunidades Autónomas tienen facultades para legislar en ciertas materias y el Estado para legislar en otras, por lo que se refiere al ámbito de Seguridad Pública que entre otras materias abarca las de prevención y combate al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo, corresponde al Estado su regulación según lo dispuesto en el artículo 149 numeral 29 de la Constitución Española.

Por otro lado, las cuatro Directivas emitidas por el Parlamento Europeo y el Consejo de la Unión Europea en cumplimiento a los estándares internacionales emitidos por el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) en materia de prevención y combate al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo son obligatorias para sus Estados miembros como lo es España, para efectos de que España legisle en la forma y términos que considere adecuado siempre que se obtengan los resultados señalados en dichas Directivas (Tratado

de Funcionamiento de la Unión Europea, 2010, Artículo 288), para lo cual se otorga un plazo específico en el que el Estado miembro debe cumplir con lo señalado en la Directiva correspondiente.

Asimismo, la Unión Europea al emitir las cuatro Directivas antes señaladas está ejerciendo una competencia compartida con los Estados miembros (Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, 2010, Artículo 4), de ahí que España tenga el deber de legislar internamente para alcanzar los resultados señalados en las Directivas, a fin de que lo legislado se vuelva obligatorio para todos los ciudadanos del Estado miembro.

Por lo que se refiere a los derechos y principios fundamentales que deben respetarse en las obligaciones fiscales derivadas de la figura del titular real en España, deben aplicarse en primer lugar los establecidos en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en el Tratado de la Unión Europea, en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y en la Constitución Española (Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, 2000, Preámbulo párrafo quinto y Capítulo VII).

Lo anterior es así en virtud de que España está aplicando el Derecho de la Unión al atender las cuatro Directivas referidas (Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, 2000, Artículo 51), además, el preámbulo quinto de la Carta en cita (2000) señala que en ese caso se considerarán los derechos reconocidos en la misma sin perjuicio de los derechos reconocidos en las tradiciones constitucionales-Constituciones de los Estados miembros-, Tratados y Convenios internacionales y jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Por lo anterior, es que además de aplicar los derechos y principios fundamentales de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, se consideran los del Tratado de la Unión Europea, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y de la Constitución Española.

Entonces, en España al igual que en México la disposición legal que establece el principio de reserva de ley en materia tributaria es el artículo 31 de la Constitución Española, que también respeta el principio de equidad y proporcionalidad a que se refiere la legislación mexicana en materia tributaria, pues señala que la contribución al gasto público debe ser por parte de todos considerando su capacidad económica y los principios de igualdad y progresividad (Constitución Española, 2024, Artículo 31).

Además, el artículo 9 numeral 3 de la Constitución Española (2024) establece su compromiso con garantizar el respeto de los principios de legalidad, jerarquía normativa y seguridad jurídica, mismos que se desglosan en el contenido del ordenamiento legal en cita, entre los que se encuentran los artículos 24, 25 y 33 que refiere el debido proceso, la fundamentación en todo procedimiento y acto, que la vulneración en derechos y en la esfera jurídica del ciudadano debe ser mediante ley seguido del procedimiento marcado por la misma y por autoridades competentes según ley.

Por otro lado, la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea establece los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad sólo que no en únicos artículos, sino que se desprenden del contenido de toda la Carta, como el principio de legalidad que se encuentra en los artículos 41 y 49.

Asimismo, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (2010, Artículo 290 numeral 1) establece el principio de reserva de ley de los elementos esenciales de todo ámbito o materia, pues su regulación debe estar estipulada únicamente en ley emanada de autoridad legislativa mediante procedimiento formal de creación, mientras que el artículo 263 del mismo ordenamiento legal en cita establece el principio de legalidad.

A su vez, el artículo 8 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, el artículo 39 del Tratado de la Unión Europea y el artículo 16 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establecen el derecho a la protección de datos personales.

Por lo que se refiere al cumplimiento de España a los estándares internacionales establecidos por el GAFI en materia de prevención y combate al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo, implementa lo dispuesto en las cuatro Directivas emitidas por la Unión Europea para tal fin, mediante la emisión de diversas leyes entre las que resalta la que actualmente contiene dichas obligaciones derivadas del titular real que es la Ley 10/2010 de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, misma que contiene todos los elementos esenciales de las obligaciones, fue emitida por autoridad competente para ello mediante un procedimiento formal de creación, con lo que respeta los principios fundamentales de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad.

Además, con las obligaciones fiscales anteriores, se respeta el derecho fundamental a la protección de datos personales, toda vez que mediante ley se establece el tratamiento de

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

datos personales, cumpliendo así con lo dispuesto por el artículo 8 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2000).

Cabe señalar que las obligaciones fiscales de identificar, obtener y conservar la información del titular real son equivalentes a la figura jurídica del beneficiario controlador en México, en virtud de que con ambas se pretende dar cumplimiento a lo establecido por el GAFI en sus recomendaciones internacionales en materia de prevención y combate al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo.

Sin embargo, la regulación e implementación de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del titular real son claras y precisas, se establecen en ley e incluso se dispone de un Registro Central de Titularidades Reales a fin de que se resguarde la información de todas las personas jurídicas y sus titulares reales para que esté disponible y actualizado para ser proporcionado a las autoridades fiscales extranjeras que lo soliciten (Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, 2024, Artículo 9), cumpliendo así con el objetivo principal de los estándares internacionales emitidos por el GAFI en la materia.

DISEÑO METODOLÓGICO

En el presente trabajo de investigación y estudio de caso práctico, se desarrolla una investigación cualitativa mediante la observación y análisis de la problemática planteada, desde la implicación en los contribuyentes afectados, toda vez que se realiza una búsqueda exhaustiva de información sobre el problema planteado y posteriormente se interpreta y adapta a la realidad, desarrollando teorías desde el estudio del caso práctico (Rodríguez, 2006).

Además, se realiza una investigación de tipo de estudio exploratorio, en virtud de que el problema a abordar ha sido poco estudiado, pues se trata de obligaciones fiscales implementadas recientemente al CFF y sus consecuencias jurídicas apenas se están presentando, por lo que se realiza una exploración del tema en diferentes fuentes de información y documentación y se efectúa una revisión y análisis de la literatura existente o relacionada con el problema de estudio (Hernández, 1991).

En cuanto a los métodos de investigación aplicados al presente trabajo de investigación son el de estudio de caso práctico y el comparativo, por lo que hace al primero de ellos se justifica su implementación con el análisis de los tres casos reales de la empresa AUREN AGUASCALIENTES, S.C., que consisten en contribuyentes sujetos a las obligaciones fiscales derivadas del beneficiario controlador y que por confidencialidad de la información de cada cliente de la empresa se identifican como CLIENTE A, CLIENTE B y CLIENTE C.

Entonces, una vez se realiza la investigación y análisis de la información existente en la legislación mexicana, internacional y de España, de la jurisprudencia y de la doctrina, respecto a las obligaciones fiscales vinculadas con la figura del beneficiario controlador en contraste con los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad, se procede al estudio y revisión de los tres clientes seleccionados de la empresa AUREN para desarrollar el caso práctico, realizando un análisis de la situación particular de cada cliente en relación con las obligaciones fiscales materia de estudio.

Posteriormente, se investigan los medios de defensa convenientes para los clientes seleccionados y la autoridad competente de resolver, luego se elaboran argumentos de defensa en contra de dichas obligaciones relacionados con los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad, a fin de desarrollar una propuesta de solución mediante la elaboración de una demanda ante autoridad competente que contenga los argumentos de defensa suficientes para obtener una sentencia favorable para el

contribuyente que presente la demanda, en este caso, los tres clientes seleccionados de la empresa.

Los recursos utilizados en la intervención de la empresa fueron los documentos digitales proporcionados por la misma respecto de los tres clientes seleccionados, de los cuales se revisa la información general de cada cliente, su situación particular ante las obligaciones fiscales de estudio y los documentos proporcionados por la empresa a cada cliente en los que pretende dar cumplimiento a dichas obligaciones fiscales, como son un dictamen que describe la información relevante de las obligaciones fiscales, las consecuencias, implicaciones y forma de cumplir con la misma, así como un manual de cumplimiento, diversos formatos que deben ser llenados por cada cliente, actas de entrega y una base de datos en Excel de las personas consideradas beneficiarios controladores de cada cliente con la información que establece la Regla 2.8.1.22 de la RMF para 2022 y subsecuentes.

Cabe señalar que los beneficios esperados de la intervención a la empresa y desarrollo de caso práctico es ofrecer una propuesta de solución en la que se establezcan lineamientos básicos de defensa del contribuyente en contra de las obligaciones fiscales de estudio para que si es conveniente a sus intereses se implemente en los tres clientes seleccionados cuando sean requeridos para el cumplimiento de dichas obligaciones e incluso se implemente en otros contribuyentes clientes de la empresa.

Lo anterior es así en virtud de que si bien las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador es obligatoria para todas las figuras jurídicas desde 2022, lo cierto es que es necesario el requerimiento por parte del SAT al contribuyente sujeto a su cumplimiento para que se pueda presentar el medio de defensa en contra de dichas obligaciones, entonces, toda vez que aún no existe tal requerimiento para los tres clientes, aún no es posible implementar el medio de defensa que se sugiere como propuesta de solución al caso práctico, alcanzando únicamente el nivel de propuesta.

Entonces, para esclarecer las etapas de la intervención se consideran nueve que son problematización, conceptualización, diagnóstico, fundamentación, planeación, implementación, sistematización intervención, evaluación y propuesta de mejora (Ramírez, 2017); la problematización son las obligaciones fiscales vinculadas con la figura del beneficiario controlador pues afecta a los contribuyentes obligados a su cumplimiento, de lo que se incluye la justificación e importancia del tema en el entorno, después se pasa a la

conceptualización en la que se establecen los antecedentes del problema y el marco teórico.

Después se pasa a la etapa de diagnóstico, en la que se delimita el problema en específico de la empresa y los tres clientes seleccionados y se realiza su estudio, luego está la fundamentación en la que se analizan casos similares y precedentes que permitan llegar a la solución del problema, entonces se pasa a la planeación que implica establecer los objetivos y acciones a ejecutar para lograr una propuesta de solución, a partir de los documentos proporcionados por la empresa, la legislación nacional e internacional, la legislación de España desde el enfoque comparativo, la jurisprudencia, doctrina y la resolución de casos similares.

Posteriormente se procede a la implementación, que en el caso particular se llega únicamente al diseño de la propuesta de solución y entrega de la misma a la empresa para su futura implementación de ser acorde a sus intereses, en cuanto a la sistematización intervención se realiza con la propuesta que se entrega a la empresa, finalmente las etapas de evaluación y propuesta de mejora van de la mano pues detallan los posibles resultados esperados ante la implementación futura de la propuesta de solución y detallan la situación presente de los tres clientes seleccionados de la empresa.

Por otro lado, respecto al método comparativo, el mismo se implementa en la presente investigación en virtud de que España impone nuevas obligaciones fiscales derivadas de la figura del titular real, que son equivalentes a las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador en México, toda vez que ambas se implementan en cumplimiento a los estándares internacionales emitidos por el GAFI en materia de prevención y combate al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo.

Por consiguiente, se realiza un análisis comparativo entre los sistemas jurídicos de México y España respecto a las obligaciones fiscales con las que ambos pretenden dar cumplimiento a los estándares internacionales señalados, a fin de describir las analogías y diferencias entre ambas, especialmente en contraste con los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad.

Cabe señalar que el análisis comparativo realizado en el presente trabajo de investigación lo es desde un enfoque meramente descriptivo, pues no repercute en la propuesta de solución al caso práctico de estudio, sino que su finalidad es únicamente la de describir las

analogías y diferencias entre ambas obligaciones de México y España para que sirva de precedente para futuras investigaciones sobre el tema, es por lo anterior que se realiza un análisis comparativo breve y general, sin profundizar más a detalles, mediante la observación y análisis de la legislación de ambos países respecto de las obligaciones fiscales objeto de comparación.

Asimismo, la aplicación del método comparativo lo es desde el enfoque del derecho comparado, teniendo un propósito explicativo, es decir, se analizan los sistemas jurídicos de España y México en relación con el tema de investigación, mediante la observación empírica para inducir a una conclusión (Merryman, s.f.), que en este caso es el cumplimiento y respeto de los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad.

Ahora bien, las técnicas de recopilación de información y datos implementadas en el presente trabajo de investigación y estudio de caso práctico son las documentales, doctrinales, jurídicas y jurisprudenciales, toda vez que se realiza una búsqueda exhaustiva de fuentes bibliográficas físicas o digitales, así como de la doctrina existente o relacionada con el problema de estudio, se lleva a cabo una revisión de la legislación que regula las obligaciones fiscales del beneficiario controlador y la legislación secundaria o relacionada tanto a nivel nacional como internacional y se analizan jurisprudencias y sentencias relacionadas con violaciones a los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad.

DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO

INTRODUCCIÓN A LA EMPRESA

AUREN es una firma global que atiende necesidades empresariales brindando soluciones de calidad en auditoría, asesoría legal y fiscal, consultoría y servicios financieros corporativos para empresas, individuos y cualquier sector de la población que lo requiera, es una firma que cuenta con 62 oficinas en 11 países entre los que se encuentra México y el país matriz donde comenzó todo que es España (AUREN, s.f.).

AUREN México tiene su sede en la Ciudad de México y tiene oficinas en algunos Estados de la República entre los que se encuentra Aguascalientes, que es la empresa en la que se desarrolla el caso práctico (*ídem*) y se denomina AUREN AGUASCALIENTES, S.C., (Sociedad Civil) ubicada en Avenida Eugenio Garza Sada número 124-D, La Plazuela, C.P. 20329, Aguascalientes, Ags.

En cuanto a la elección de la empresa para desarrollar el caso práctico, se justifica en virtud de que AUREN AGUASCALIENTES, S.C., es una firma legal grande que tiene presencia tanto en México como en España y que ofrece servicios jurídicos y fiscales a pequeñas, medianas y grandes empresas, nacionales y transnacionales, por lo que derivado del tipo y número de clientes que representa se decide analizar de entre sus clientes para seleccionar tres que se encuentren sujetos a las obligaciones fiscales de obtener, conservar y proporcionar la información de sus beneficiarios controladores.

Asimismo, ninguno de los clientes actuales de AUREN AGUASCALIENTES, S.C., ha sido requerido para proporcionar la información de sus beneficiarios controladores ni les han ejercido facultades de comprobación para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, por lo que permite la posibilidad de desarrollar el presente caso práctico y proponer una solución alterna con tiempo y para antes de que sean requeridos o inicien el ejercicio de facultades de comprobación.

Además, AUREN AGUASCALIENTES, S.C., como parte de sus servicios ofrece un manual de cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, que para el desarrollo del caso práctico es necesario para realizar un análisis de la forma en que la empresa pretende dar cumplimiento con dichas obligaciones y estar en posibilidades de ofrecer una propuesta de solución alterna.

Entonces, una vez revisada la información de los clientes actuales de la empresa a los que se les proporciona el manual de cumplimiento de dichas obligaciones fiscales como parte del servicio de la empresa, se seleccionan tres de ellos para desarrollar el caso práctico y ofrecer una propuesta de solución a la empresa para que sea implementada de así convenir a sus intereses inicialmente en los tres clientes analizados y posteriormente en los otros clientes y futuros clientes de la empresa.

ESTUDIO DE LOS TRES CLIENTES DE LA EMPRESA

Los tres clientes seleccionados de la empresa a quienes para efecto de la confidencialidad en los datos se identifican como CLIENTE A, CLIENTE B y CLIENTE C, son personas morales constituidas bajo el régimen de Sociedad Anónima de Capital Variable (S.A. de C.V.), por lo que los miembros de la empresa son accionistas que aportan acciones y responden hasta por el monto de sus aportaciones, sociedades de las que no se señala nombre ni información adicional para la protección de sus datos.

Toda vez que se tratan de personas morales, se encuentran sujetos al cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador y recurren a AUREN AGUASCALIENTES, S.C., para que les brinde asesoría legal y fiscal sobre la forma y términos de dar cumplimiento con dichas obligaciones.

ANÁLISIS DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES DERIVADAS DE LA FIGURA DEL BENEFICIARIO CONTROLADOR POR LOS TRES CLIENTES

A fin de dar cumplimiento a las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador de la que son sujetos los tres clientes, AUREN les brinda asesoría legal y fiscal mediante la realización de un dictamen en el que se hicieron constar los antecedentes del cliente incluyendo el cuadro accionario y el Consejo de Administración de cada momento según los cambios que se realizaban; y se responden cuatro preguntas clave como son establecer cuáles son las obligaciones vinculadas con la figura del beneficiario controlador, las repercusiones en caso de incumplir, la forma de dar cumplimiento y en el caso particular de cada cliente establecer quién o quiénes se configuran como beneficiario controlador.

Cabe resaltar que en el dictamen se señalan como repercusiones en caso de incumplir, la emisión de Opinión de Cumplimiento en sentido Negativo, la imposición de multas de entre

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

\$500,000.00 y \$2'000,000.00 por cada beneficiario controlador, en interpretación que pudiera realizar el SAT la restricción de sellos digitales y la imposición de medidas de apremio en caso de incumplimiento a la presentación de la información del beneficiario controlador en el término legal que establece el artículo 32-B Ter segundo párrafo del CFF; haciendo notar que las últimas dos repercusiones son aportación de la empresa según interpretación de la legislación fiscal en su conjunto.

En cuanto a la forma de dar cumplimiento a las obligaciones fiscales de estudio, en el dictamen se establece que es necesaria la implementación de un *manual de control interno* bajo los criterios y parámetros determinados por el cliente, pues a la fecha no existe documento o formato que especifique los parámetros considerados razonables y necesarios del manual de control interno a que se refiere la Regla 2.8.1.21 de la RMF para 2024.

Asimismo, para dar cumplimiento a las obligaciones fiscales de estudio, AUREN considera como beneficiarios controladores a los accionistas de cada empresa por su sola participación en el capital social, pues argumenta que los accionistas con sus acciones tienen la posibilidad de obtener dividendos de la empresa, lo que implica obtener un beneficio derivado de su participación en la empresa, lo que encuadra con el supuesto señalado en el artículo 32-B Quáter del CFF para ser considerado beneficiario controlador.

Por consiguiente, AUREN elabora una base de datos en Excel por cada cliente en la que se identifican a los accionistas considerados beneficiarios controladores y se incluye la información de cada uno a que se refiere la Regla 2.8.1.22 de la RMF para 2024, a fin de que obre en la contabilidad de cada cliente y esté disponible para ser proporcionada al SAT cuando así lo requiera, señalando que los documentos y asesoría proporcionada por AUREN para dar cumplimiento a dichas obligaciones fiscales fue hasta el año 2024.

Asimismo, como parte del servicio de asesoría legal y fiscal de AUREN, les fue proporcionado a cada cliente un *Manual de Cumplimiento de Beneficiario Controlador* del que no se cuenta con copia para su revisión y cinco anexos consistentes en una carta de entrega de copia del manual, carta de aceptación del cargo de funcionario responsable, documento de designación y aceptación de cargo de funcionario responsable, formato de correo electrónico para designar medio de comunicación y formato de correo electrónico para entrega de documentación.

Cabe señalar que AUREN especifica en el Manual de Cumplimiento de Beneficiario Controlador la obligación de designar a una persona como funcionario responsable del cumplimiento del manual y la designación de un correo como medio de comunicación de la documentación e información relativa a las obligaciones del beneficiario controlador, de ahí la relevancia de los anexos que constituyen formatos que deben ser llenados por los clientes en términos del manual.

Entonces, los entregables de AUREN a cada cliente son un dictamen, documento de identificación general de los beneficiarios controladores, la integración de expedientes de los beneficiarios controladores y el manual de cumplimiento de beneficiario controlador acompañado de sus anexos.

Ahora bien, hay que considerar que la forma de dar cumplimiento a las nuevas obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador establecida en las disposiciones normativas no es precisa ni exacta, pues es deficiente en establecer los parámetros de cumplimiento en el caso de la implementación del procedimiento de control interno a que se refiere la Regla 2.8.1.21 de la RMF para 2022 y subsecuentes, lo que deja a interpretación de cada contribuyente obligado la determinación de dichos parámetros, dejando la posibilidad de que al ser requerido el cumplimiento, no sea suficiente y se sancione al cliente.

Asimismo, el hecho de que los elementos esenciales de dichas obligaciones fiscales se encuentren establecidos en la RMF significa la posibilidad de que año con año e incluso dentro del mismo año se realicen modificaciones que cambien el cuadro de cumplimiento que determinado cliente esté manteniendo, pues el SAT no está obligado a seguir un procedimiento formal para su modificación, como sí ocurre con la ley.

Por otro lado, la forma de cumplimiento de estas obligaciones fiscales implica la violación de los datos personales de los accionistas considerados beneficiarios controladores y de las terceras personas relacionadas como son su cónyuge o su pareja, pues se solicita información sensible y se concede el derecho a las autoridades fiscales mexicanas de proporcionar dicha información a autoridades fiscales extranjeras, sin que la información solicitada encuentre su fundamento en una ley.

Por lo que es pertinente contar con una alternativa de solución que permita al contribuyente defenderse sin vulnerar su patrimonio ni sus datos personales, desarrollando lineamientos

básicos de defensa de los tres clientes a partir del análisis de los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad.

ANÁLISIS DE CASOS DE VIOLACIÓN A LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY, SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA Y LEGALIDAD TRIBUTARIA EN MÉXICO Y ESPAÑA

Comenzando con México, existen diversos casos de violación a los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad tributaria, de entre los que se encuentran algunos que generaron criterios aislados o incluso jurisprudencias como se aborda a continuación.

JURISPRUDENCIA 2a./J. 54/2022 (11a.)

Existe una jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la SCJN [2022, Jurisprudencia 2a./J. 54/2022 (11a.)], en la que se exponen argumentos de transgresión a los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica en virtud de que le fue negado a una persona moral el aviso de inicio de liquidación por supuestamente no cumplir con el requisito de “que no existan omisiones, diferencias e incongruencias en la declaración por terminación anticipada pagos provisionales, retenciones, definitivos, anuales, ingresos, egresos y retenciones” (Anexo 1-A de la RMF para 2020, 2019, Ficha de Trámite 85/CFF) de la regla 2.5.16 de la RMF para 2020 y la ficha de trámite 85/CFF del Anexo 1-A de dicha RMF.

Ahora bien, los argumentos que señala la Segunda Sala en la jurisprudencia en cita son el hecho de que ni del CFF ni de su Reglamento se desprende habilitación alguna del legislador para que el SAT pudiera incorporar nuevos requisitos, reglas o condiciones que superen lo dispuesto en la ley a la que está supeditada la RMF y sus anexos, por lo que al rebasar lo señalado por la cláusula habilitante se transgreden los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica [SCJN, Segunda Sala, 2022, Jurisprudencia 2a./J. 54/2022 (11a.)].

Cabe mencionar que la Segunda Sala en la sentencia que da lugar a la jurisprudencia en cita, señala que la RMF si bien tienen el carácter de disposiciones de observancia general, lo cierto es que son actos materialmente legislativos pero formalmente administrativos, pues es el Poder Ejecutivo a través de la SHCP con apoyo del SAT quien emite la RMF año tras año, con el objeto de regular cuestiones de carácter técnico que requieren un nivel de especialización y que por lo cambiante de la realidad es conveniente que se desarrollen en

estas reglas administrativas y tener oportunidad de modificarlas con mayor prontitud, claro que para su expedición requiere de una cláusula habilitante por parte del Poder Legislativo para que le indique el parámetro de actuación [SCJN, Segunda Sala, 2022, Sentencia de la Jurisprudencia 2a./J. 54/2022 (11a.)].

Siguiendo esta línea, cabe señalar que en jerarquía las reglas generales administrativas como lo es la RMF están por debajo de las leyes del Congreso de la Unión como lo es el CFF y de los reglamentos; además, se encuentran sujetas al principio de primacía de ley, es decir, no pueden derogar, limitar o excluir lo dispuesto en la ley que las habilita (*Ibidem*).

Además, las reglas generales administrativas no pueden regular materias reservadas por ley en la Constitución, es decir, en el caso de la materia tributaria, la RMF no puede regular los elementos esenciales de la obligación tributaria sea formal o sustantiva, pues estaría incidiendo en el ámbito reservado por ley.

En ese tenor, la regla 2.5.16 de la RMF para 2020 estipula que el aviso de inicio de liquidación de una persona moral deberá presentarse siguiendo los requisitos y condiciones señaladas en la ficha de trámite 85/CFF del Anexo 1-A de la RMF para 2020, sin embargo, el requisito que supuestamente no cumple la persona moral que solicita este trámite no se encuentra previsto en la ley, por lo que su imposición va más allá de lo dispuesto en la cláusula habilitante y rebasa la propia ley y su reglamento, violentando con ello el principio de reserva de ley y subordinación jerárquica (*Ibidem*).

Es así como, en el CFF y en su Reglamento es donde deben determinarse los requisitos, reglas y condiciones para presentar el aviso de inicio de liquidación, situación que no acontece en el caso concreto, razón por la que la Segunda Sala de la SCJN emite sentencia favorable para el contribuyente afectado a fin de que le sea autorizado el trámite de aviso de inicio de liquidación (*Ibidem*).

En consecuencia, en la ficha de trámite 85/CFF del Anexo 1-A de la RMF para 2021 y subsecuentes se derogó el requisito considerado violatorio del principio de reserva de ley y subordinación jerárquica; además, el 08 de diciembre de 2020, se adicionó el apartado D al artículo 27 del CFF, en el que se enlistan una serie de condiciones y requisitos que el SAT debe prever en la RMF, sin rebasar esos parámetros, respecto del aviso de cancelación en el registro federal de contribuyentes por liquidación total del activo, esto es, el segundo aviso a presentar para finalizar el trámite de la liquidación de una persona moral.

JURISPRUDENCIA PC.I.A. J/156 A (10a.)

Por otro lado, existe una jurisprudencia emitida por el Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito [2019, Jurisprudencia PC.I.A. J/156 A (10a.)], que aborda un caso en el que una persona moral presentó aviso de suspensión de actividades pero se vio obligado a atender una temporalidad, ya que la regla 2.5.14 de la RMF para 2015 establecía que la duración de la suspensión sería de dos años más un año de prórroga en su caso y después de dicho plazo el contribuyente debería presentar aviso de reanudación o cancelación de actividades y en caso de no hacerlo se reanudarían sus actividades en automático.

Ahora bien, en la sentencia que da lugar a la jurisprudencia en cita, el Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito menciona algunos de los argumentos vertidos por la Segunda Sala de la SCJN al resolver el amparo directo en revisión 5318/2018, entre los que señala que la fijación del requisito de temporalidad en la suspensión de actividades impone una restricción y limitación de derechos que no encuentra su fundamento en el CFF ni en su Reglamento, es decir, no se sustenta en un acto formal y materialmente legislativo, ni tampoco se desprende del contenido de la ley la intención del legislador de que el SAT mediante la RMF estableciera un periodo de duración de la suspensión de actividades, por lo que se violan los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica [Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, 2019, Sentencia de Jurisprudencia PC.I.A. J/156 A (10a.)].

Asimismo, el Pleno de la SCJN (2004, Tesis P. LV/2004), emitió una tesis aislada en la que señala que la RMF son disposiciones de observancia general que deben regirse por los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica, que generar seguridad jurídica en el contribuyente, lo que implica acatar lo dispuesto por el acto formal y materialmente legislativo que habilita su emisión.

Cabe resaltar que en la sentencia que da lugar a la jurisprudencia PC.I.A. J/138 A (10a.) que es la previa a la sustitución, se plasman algunos de los argumentos vertidos por los órganos contendientes, entre los que se destacan los del Octavo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito que en la sentencia emitida el 05 de abril de 2018 en el expediente RF-76/2017 expone que es “competencia exclusiva de la ley la determinación del qué, quién, dónde y cuándo de una situación jurídica general hipotética y abstracta” (Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, 2019).

Es así como la RMF trabaja dentro de la zona del cómo y puede referirse a las otras preguntas siempre y cuando ya estén contestadas por la ley, por lo que no puede ir más allá de la ley ni contradecirla, debiendo concretarse a señalar los medios de cumplimiento [Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, 2019, Sentencia de la Jurisprudencia PC.I.A. J/138 A (10a.)].

Derivado de todo lo anterior, el Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito resuelve sustituir la jurisprudencia PC.I.A. J/138 A (10a.) en la que se declara que la regla 2.5.14 de la RMF para 2015 no es violatoria de los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica, por la jurisprudencia PC.I.A. J/156 A (10a.) que señala lo opuesto.

Lamentablemente, la RMF para 2016 y subsecuentes sigue manteniendo el requisito de temporalidad, debido a que la jurisprudencia por sustitución en cita no tiene el alcance necesario para modificar la RMF para 2015 y subsecuentes, ya que es obligatoria únicamente para las autoridades jurisdiccionales de la Federación y entidades federativas de su región (Ley de Amparo, 2025, Artículo 217), además de que su aplicación es respecto al contribuyente que promueva el amparo.

JURISPRUDENCIA 2a./J. 171/2016 (10a.)

En este caso, se emite la presente jurisprudencia en virtud de que la regla I.3.10.4 de la RMF para 2014 señala que para el cálculo del impuesto sobre la renta (ISR) como pago provisional a retener respecto de los ingresos de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro deberán considerarse dichos ingresos como si se trataran de los correspondientes al Capítulo IX del Título IV (otros ingresos) de la LISR, en específico, los del artículo 145 de dicha ley, lo que es contrario a lo señalado en los artículos 93 fracción XIII, 94, 95 y 96 de la misma ley, que estipulan que los ingresos de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro serán considerados para efecto del cálculo del ISR como ingresos asimilados a salarios conforme a lo dispuesto en el Capítulo I del Título IV de la LISR [SCJN, Segunda Sala, 2016, Jurisprudencia 2a./J. 171/2016 (10a.)].

Es así como en la RMF para 2014 se establece una disposición que modifica lo dispuesto en la LISR, lo que viola los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica, pues el legislador en ley estipula el tratamiento fiscal que debe darse a los ingresos provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, por lo que una norma de menor jerarquía no puede estipular reglas contrarias a la ley, además de que los elementos

esenciales de las obligaciones tributarias están reservados para ser regulados exclusivamente por ley, como lo es en este caso la LISR.

Lo anterior afecta considerablemente a los contribuyentes que se encuentren en el supuesto jurídico toda vez que lo dispuesto en la regla I.3.10.4 de la RMF para 2014 establece que los ingresos de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro son esporádicos y según lo dispuesto en el artículo 145 de la LISR, el cálculo del pago provisional se hará aplicando una tasa del 20% al ingreso percibido, sin deducción alguna, es decir, se impone una tasa fija que puede resultar más alta que la que generaría aplicando la tarifa del artículo 96 de la misma ley (LISR, 2024, Artículo 145), que es aplicable para los ingresos por salarios.

Cabe señalar que la disposición de la RMF para 2014 se sigue manteniendo en la RMF para 2015 y subsecuentes, por lo que cada contribuyente tendrá que solicitar su inaplicación mediante el ejercicio de un medio de defensa en su contra.

TESIS I.10o.A.22 A (11a.)

Continuando con los casos de violación a los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad, se detalla la presente tesis aislada emitida por el Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito [2023, Tesis I.10o.A.22 A (11a.)], en la que se analiza el caso de una asociación civil autorizada para recibir donativos que fue multada por el SAT ante el incumplimiento de la declaración informativa prevista en la regla 3.10.10 de la RMF para 2021, por lo que dicha persona moral interpuso un medio de defensa ante el TFJA de la Ciudad de México, mismo del que resultó un fallo desfavorable para el contribuyente.

Luego la persona moral afectada con la sentencia de la Sala del TFJA presentó amparo directo que fue resuelto por el Tribunal Colegiado señalado en el párrafo anterior en el que ampara y protege al contribuyente en virtud de que la obligación de presentar la declaración informativa de transparencia del patrimonio y uso y destino de los donativos recibidos es obligatoria como se lee, cuando la persona moral con fines no lucrativos reciba el donativo conforme a lo dispuesto en el artículo 82 primer párrafo fracción VI de la LISR, situación que en el caso concreto no acontece, pues la persona moral referida no recibió el donativo, por lo que no está obligada a presentar la declaración informativa correspondiente (*Ibidem*).

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Sin embargo, el SAT estipula en la regla 3.10.10 de la RMF para 2021 la obligación de presentar dicha declaración informativa, se reciban o no los donativos, lo que es contrario a lo señalado en la ley, violentando con ellos los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad, pues se imponen cargas adicionales en la RMF que no están contempladas en la ley, rebasando con ello lo dispuesto en la cláusula habilitante otorgada por el legislador (*Ibidem*).

Debido a lo anterior, se resuelve en favor del contribuyente afectado y se inaplica la regla 3.10.10 de la RMF para 2021 en el caso concreto de ese contribuyente, por lo que la multa impuesta en primer lugar se deja insubsistente, lamentablemente, en la RMF para 2022 y subsecuentes se mantiene esta disposición violatoria de los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad.

TESIS XI.1o.A.T.44 A.

Otro caso de violación a los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad en materia tributaria, respecto de una regla de carácter general como lo es la RMF en contraste con una ley a la que está subordinada, es el caso que se lee en la presente tesis emitida por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito (2009, Tesis XI.1o.A.T.44 A.), en el que a una Sociedad de Ahorro y Préstamo le fue negada la exención prevista en el artículo 15 fracción X inciso b) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), por no cumplir con los requisitos establecidos en la regla I.5.4.1 de la RMF para 2008.

Cabe señalar que la exención para no pagar el IVA prevista en el artículo 15 fracción X inciso b) de la LIVA contempla algunos contribuyentes exceptuados de pagar el IVA cuando se trate de intereses que reciban o paguen, de entre los que se encuentran las Sociedades de Ahorro y Préstamo, misma disposición que establece los casos en que no aplica este beneficio [Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), 2021, Artículo 15 fracción X inciso b)].

Ahora bien, la regla I.5.4.1 de la RMF para 2008 establece una serie de requisitos adicionales a los señalados en la LIVA para que las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo puedan exentar el pago del IVA por recibir o pagar intereses, es decir, se establecen requisitos adicionales en una norma de menor jerarquía que rebasa lo dispuesto en la ley a la que está subordinada, además de que los requisitos esenciales de toda

obligaciones fiscales y contribución están reservados para ser regulados exclusivamente por ley, como lo es la LIVA, no así por una regla de carácter general.

Derivado de lo anterior, se violentan los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad tributaria, pues el SAT no está facultado para establecer requisitos adicionales de los señalados en la propia ley que lo habilita, ya que la RMF al ser una regla general administrativa tiene por objeto únicamente facilitar la correcta aplicación y observancia de las leyes que habilitan su emisión, siendo el Congreso de la Unión el que otorga la cláusula habilitante bajo límites específicos de actuar (Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito, 2009, Tesis XI.1o.A.T.44 A.).

Es así como, se resuelve en favor de la Sociedad de Ahorro y Préstamo en el sentido de que le aplique la exención prevista en el artículo 15 fracción X inciso b) de la LIVA, sin embargo, esta tesis no modifica la disposición de la RMF para 2008 que violenta los principios antes señalados ni tampoco en las subsecuentes RMF, por lo que algunos de dichos requisitos adicionales para aplicar la exención señalada siguen vigentes pues se han ido realizando modificaciones año con año a los mismos.

PROPUESTA DE SOLUCIÓN AL CASO PRÁCTICO

Derivado del análisis práctico realizado en la empresa AUREN AGUASCALIENTES, S.C., respecto de los tres clientes seleccionados por ser sujetos de las obligaciones fiscales vinculadas con la figura del beneficiario controlador, se concluye que no existe certeza jurídica en la forma y términos correctos de dar cumplimiento con dichas obligaciones, toda vez que la ley no es clara ni precisa en señalar el procedimiento de control interno razonable a implementar ni la información que ha de obtenerse, conservarse y proporcionarse de los beneficiarios controladores, toda vez que se establece en la RMF que es una Regla de Carácter General que año con año cambia e incluso durante el año se realizan modificaciones, generando incertidumbre jurídica en el contribuyente sujeto a su cumplimiento.

Además, desde la reforma fiscal de 2022 por la que se imponen estas nuevas obligaciones y hasta el presente año 2025, el SAT únicamente ha emitido un documento de preguntas y respuestas sobre beneficiarios controladores, en el que responde a preguntas frecuentes

pero que no resuelven nada respecto a la forma y términos de dar cumplimiento efectivo con estas obligaciones [Servicio de Administración Tributaria, (SAT), s.f.].

Asimismo, las disposiciones normativas que regulan las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador son violatorias en perjuicio del contribuyente de los principios constitucionales de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad, por lo que se estima pertinente ejercer medios de defensa en contra de dichas obligaciones fiscales, a fin de obtener sentencia favorable en la que se dejen de aplicar las disposiciones violatorias de los principios referidos en beneficio de los tres clientes en el caso concreto y casos futuros de dichos clientes.

Ahora bien, la conveniencia de impugnar mediante el ejercicio de medios de defensa y no cumplir con las obligaciones fiscales referidas, se justifica en virtud de que con su cumplimiento se vulnera el derecho a la protección de datos personales en perjuicio de las personas consideradas beneficiarios controladores y de terceros relacionados, al solicitarles una lista de información sin consentimiento previo ni estipulación en ley y en virtud de que dichas obligaciones fiscales representan una enorme carga administrativa para el contribuyente sujeto a su cumplimiento.

Asimismo, al no existir certeza jurídica de que la forma y términos en que los tres clientes pretenden dar cumplimiento con dichas obligaciones fiscales es la eficaz para que el SAT los tenga por cumpliendo, puede generar que éste determine incumplimiento y los sancione con multas extremadamente onerosas y con sanciones como la emisión de opinión de cumplimiento en sentido negativo, que a su vez implica la negación de otros trámites y servicios, negación de participar en contrataciones públicas con recursos federales y negación de los beneficios de las consultas populares y colectivas.

Cabe especificar que el medio de defensa que se ofrece como solución al caso práctico de estudio debe ejercerse en conjunto con el primer acto de aplicación, es decir, el primer acto en el que se apliquen las disposiciones normativas que afecten al contribuyente en su esfera jurídica, lo anterior a fin de obtener una sentencia favorable para el caso concreto y casos futuros de los tres clientes.

Por lo anterior, no es dable cumplir con las obligaciones fiscales referidas, pues ya no se tendría oportunidad para ejercer el medio de defensa aquí expuesto, toda vez que dicho medio de defensa es en contra de las disposiciones normativas derivadas de la figura del

beneficiario controlador en conjunto con el primer acto de aplicación por violación a los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad, a fin de que se declare su inconstitucionalidad y se inapliquen dichas disposiciones en el primer acto de aplicación y futuros actos del contribuyente.

Por consiguiente, si se cumple con las obligaciones fiscales referidas y la autoridad fiscal no tiene al contribuyente por cumpliendo, ya no se podría ejercer el medio de defensa aquí expuesto, pues se estaría ante el segundo acto de aplicación.

Por otra parte, la elección de acudir a medios de defensa jurisdiccionales y no optar por medios no jurisdiccionales o medios alternos de solución, se debe a la improcedencia y no viabilidad de los mismos en el caso de estudio, como son los Acuerdos Conclusivos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) señalados en el artículo 69-C del CFF (2021) que no aplican al caso de estudio en virtud de que los acuerdos conclusivos proceden tratándose de hechos u omisiones asentados durante el ejercicio de facultades de comprobación de las fracciones II, III y IX del artículo 42 del ordenamiento legal en cita.

De lo anterior se desprende que los acuerdos conclusivos son por un lado improcedentes en caso de que el SAT emita un acto de requerimiento de cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador pues no es un acto derivado del ejercicio de facultades de comprobación de las señaladas en el párrafo que antecede.

Y por el otro lado, son improcedentes e inviables los acuerdos conclusivos para el caso de actos derivados de las facultades de comprobación antes señaladas en virtud de que únicamente procede respecto del desacuerdo en hechos u omisiones señalados en un acto o resolución que no sea definitivo, por lo que no se podrían atacar en forma destacada las disposiciones normativas vinculadas con la figura del beneficiario controlador que se estiman violatorias de principios constitucionales.

Además, en caso de que se optara por presentar acuerdos conclusivos, éstos únicamente serían vinculantes si la autoridad fiscal los acepta, y de ser así, los efectos serían en su caso que la autoridad reconociera que son ilegales las disposiciones normativas vinculadas con la figura del beneficiario controlador lo cual en la práctica jurídica casi nunca sucede, sobre todo porque es un procedimiento alternativo de solución al que la autoridad fiscal no está obligada a aceptar.

Asimismo, si la autoridad fiscal no acepta el acuerdo conclusivo (que es lo más probable) se le habrían advertido de argumentos de defensa que serán expuestos en el amparo indirecto por lo que tendría una ventaja de preparar una mejor defensa o emitir y ejecutar actos que afecten la esfera jurídica del contribuyente previo a que se pueda presentar el amparo indirecto.

Por lo que se refiere a la Queja ante PRODECON señalada en el artículo 16 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (LOPDC), si bien procede para el caso concreto, lo cierto es que no es viable su implementación, toda vez que los efectos jurídicos esperados son la emisión por parte de PRODECON de una recomendación para la autoridad demandada, la cual no es vinculante y queda a decisión de la autoridad demandada acatarla o no [Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (LOPDC), 2022, Artículos 23 y 25].

Asimismo, la Queja ante PRODECON es un mecanismo de mediación utilizado en casos que permitan que la autoridad demandada reconsidere su decisión, lo que en el caso de estudio no ocurre, pues se espera la inaplicación de disposiciones normativas violatorias de principios constitucionales.

Además, la queja ante PRODECON no interrumpe los plazos para ejercer los medios de defensa jurisdiccionales como es el juicio de amparo indirecto, por lo que deberán presentarse simultáneamente en su caso (LOPDC, 2022, Artículo 5 antepenúltimo y último párrafo).

En cuanto a los recursos administrativos, para el caso de estudio es aplicable el recurso de revocación señalado en los artículos 116 y 117 del CFF, sin embargo, no es viable este medio de defensa en virtud de que únicamente se puede atacar el acto de aplicación y no las disposiciones normativas violatorias, lo que generaría que en caso de obtener sentencia desfavorable (que es lo más probable considerando que resuelve la propia autoridad emisora del acto violatorio), al acudir al juicio de amparo indirecto no se podría atacar las disposiciones normativas violatorias, sino únicamente el acto de aplicación, en virtud de que ya se estaría ante el segundo acto de aplicación.

Lo anterior es así toda vez que no existe criterio jurisprudencial que señale que puede acudirse al recurso de revocación en contra del primer acto de aplicación y en caso de obtener sentencia desfavorable considerar la misma como el primer acto de aplicación para

acudir al juicio de amparo indirecto en contra de normas generales, en unión del primer acto de aplicación que afecte la esfera jurídica del contribuyente, por lo que al no existir certeza jurídica, es probable que se determine que se está ante el segundo acto de aplicación y se declare improcedente acudir al amparo indirecto en contra de normas generales.

Además, existe una jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la SCJN (1999, Jurisprudencia 2a./J. 67/99) que, para efectos del amparo contra leyes, señala que el primer acto de aplicación será aquél que cause perjuicio a la esfera jurídica del contribuyente.

Entonces, el acto definitivo derivado de facultades de comprobación por el que el SAT determina que el contribuyente ha incumplido con las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador o el acto de requerimiento del SAT de la información del beneficiario controlador, causa perjuicio a la esfera jurídica del contribuyente, por lo que ese será el primer acto de aplicación y de acudir al recurso de revocación la resolución que recaiga puede ser considerada como el segundo acto de aplicación y por tanto improcedente el juicio de amparo indirecto contra normas generales.

Por otro lado, no es viable la presentación del Juicio Contencioso Administrativo Federal ante el TFJA en virtud de que no se podrían atacar en forma destacada y como resoluciones impugnadas las disposiciones normativas vinculadas con la figura del beneficiario controlador de la RMF para 2022 y subsecuentes y del CFF, lo anterior al tenor de lo siguiente:

La jurisprudencia 2a./J. 108/2004 emitida por la Segunda Sala de la SCJN (2004) y la tesis aislada IV.2o.A.262 A emitida por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito (2009), sostienen que las disposiciones de la RMF son materia de análisis en el Juicio Contencioso Administrativo ante el TFJA siempre que verse sobre la legalidad de dichas disposiciones en confronte con alguna norma superior que sea inferior a la Constitución Federal y siempre que sea en aplicación concreta en un acto o resolución administrativa.

Sin embargo, la jurisprudencia 2a./J. 108/2004 (SCJN, Segunda Sala, 2004), refiere que la impugnación de una RMF mediante el juicio contencioso administrativo no es en forma destacada, pues las resoluciones impugnadas no serán las disposiciones normativas derivadas de la figura del beneficiario controlador de la RMF para 2022 y subsecuentes, sino el acto de aplicación y la autoridad responsable no será el Órgano del Estado que

emitió dichas disposiciones normativas, sino la autoridad emisora del acto de aplicación, por lo que en los conceptos de impugnación se plasmarían los argumentos que demuestren la relación entre la ilegalidad de dichas disposiciones en contraste con el acto de aplicación en concreto.

Entonces, si se considera lo dispuesto en los criterios jurisprudenciales citados, las desventajas de acudir al juicio de nulidad bajo esta vertiente son que las resoluciones impugnadas no son las disposiciones normativas derivadas de la figura del beneficiario controlador de la RMF para 2022 y subsecuentes y del CFF, sino el acto de aplicación, lo que implica que los efectos de una sentencia favorable son la inaplicación de dichas disposiciones normativas siempre que sean consideradas ilegales y contrarias a la Constitución y únicamente respecto del acto de aplicación en concreto, más no para actos futuros.

Por otro lado, existe la alternativa de que en la misma demanda de nulidad se solicite al TFJA la realización del control difuso de constitucionalidad, esto es, que el Tribunal revise y analice que las disposiciones de la RMF para 2022 y subsecuentes y las del CFF en cuanto a las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, sean acordes con la Constitución Federal y en caso contrario declarar su inaplicación en el caso concreto.

Lo anterior se robustece con lo dispuesto por la jurisprudencia 2a./J. 16/2014 (10a.) emitida por la Segunda Sala de la SCJN (2014) que al efecto señala que es obligación de las autoridades jurisdiccionales ordinarias ya sea de oficio o a petición de parte, ejercer el control difuso en los juicios o procedimientos en los que se percaten de posible ilegalidad en las disposiciones aplicadas al acto materia de juicio que vayan en contra de lo dispuesto por la Constitución Federal.

Sin embargo, según la jurisprudencia en cita, el TFJA al ejercer el control difuso y resolver que no existe ilegalidad de las disposiciones aplicadas al caso concreto en contraste con la Constitución Federal, no está obligado a justificar exhaustivamente su negativa, toda vez que basta con que mencione que no advierte violación a derechos humanos para que se considere que ejerció el control difuso de constitucionalidad (*Ibidem*), lo que sí sucede en el control concentrado de constitucionalidad que se realiza por órganos del Poder Judicial de la Federación como son los Juzgados de Distrito en el Amparo Indirecto contra normas generales.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Cabe resaltar que la competencia específica de los órganos del Poder Judicial de la Federación que ejercitan el control concentrado de constitucionalidad es precisamente para analizar la constitucionalidad de las disposiciones que de oficio o a petición de parte se estimen violentadas en los derechos humanos protegidos por la Constitución y en caso de que sea a petición de parte, el órgano encargado del control concentrado debe analizar los argumentos expuestos por dicha parte, lo que no ocurre en el control difuso (*Ibidem*).

Es por todo lo anterior que se concluye que de optar por presentar el juicio contencioso administrativo federal ante el TFJA no se podrían atacar en forma destacada y como resoluciones impugnadas las disposiciones normativas vinculadas con la figura del beneficiario controlador de la RMF para 2022 y subsecuentes y del CFF y en caso de obtener sentencia favorable sería únicamente respecto del acto de aplicación en concreto, sin posibilidad de tener efectos en actos futuros del mismo contribuyente, por lo que no es viable para el caso práctico en concreto ejercer este medio de defensa.

Es así como se justifica la propuesta de solución mediante el ejercicio del medio de defensa consistente en la presentación de una demanda de Amparo Indirecto ante un Juzgado de Distrito, tal y como se desarrolla más adelante.

Ahora bien, el hecho de que se decida ejercer el medio de defensa señalado no significa que no pueda al mismo tiempo pagarse la multa que en su caso se imponga por incumplimiento a las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, siempre y cuando se señale en el medio de defensa y en el formato de pago correspondiente que se paga o en su caso se pagará “bajo protesta”, es decir, que el contribuyente paga la multa sin que ello implique conformidad o consentimiento de la misma, reservándose el derecho a impugnar la resolución que impone la multa.

Lo anterior es recomendable en virtud de que, si se paga la multa dentro del plazo de 30 días hábiles siguientes a que surta efectos la notificación de la resolución por la que se impone la misma, por un lado, se evita el Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE) que es aquél en el que la autoridad fiscal exige en forma coactiva el pago de la multa cuando ésta no ha sido cubierta o garantizada (CFF, 2021, Artículo 145).

Por otro lado, al pagar la multa en el plazo legal el contribuyente no estaría sujeto a pagar actualizaciones, recargos y gastos de ejecución accesorios de la multa (CFF, 2021, Artículo 21), además, en caso de obtener sentencia favorable para el contribuyente en el medio de

defensa correspondiente, la autoridad fiscal demandada tendría la obligación de devolver al contribuyente lo pagado de la multa actualizada desde el mes en que se realiza el pago por el contribuyente y hasta el mes en que sea devuelto por la autoridad fiscal demandada (CFF, 2021, Artículos 17-A y 22).

Por lo anterior, es que se recomienda que si el contribuyente está en posibilidad económica de cubrir la multa lo haga dentro del plazo legal para ello y simultáneamente ejerza el medio de defensa legal aquí propuesto manifestando en el formato de pago y en el medio de defensa que el pago se realiza “bajo protesta”.

MEDIO DE DEFENSA

Derivado del análisis práctico realizado en la empresa AUREN AGUASCALIENTES, S.C., respecto de los tres clientes seleccionados por ser sujetos de las obligaciones fiscales vinculadas con la figura del beneficiario controlador y en contraste con los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad, se desarrollan lineamientos básicos de defensa del contribuyente sujeto al cumplimiento de dichas obligaciones al tenor de lo siguiente:

En primer lugar, hay que definir qué tipo de norma es, pues existen las autoaplicativas y las heteroaplicativas, la primera de ellas se vuelve obligatoria y afecta la esfera jurídica de la persona sujeta a su cumplimiento desde su entrada en vigor, mientras que la segunda es obligatoria con motivo del primer acto de aplicación.

Ahora bien, para determinar cuándo se genera la afectación real en la esfera jurídica del sujeto obligado a su cumplimiento se considera el concepto de individualización incondicionada, que no es otra cosa que la identificación de si la norma está condicionada o no a la realización de un acto o hecho posterior que le otorgue obligatoriedad, de ahí que será una norma autoaplicativa aquella que por sí misma crea, transforma o extingue situaciones concretas de derecho desde su entrada en vigor por no estar condicionada a un acto o hecho posterior, mientras que la norma heteroaplicativa sí requiere de la realización de un acto para que la norma adquiera individualización (SCJN, Pleno, 1997, Jurisprudencia P./J. 55/97).

Entonces, derivado del análisis de las obligaciones fiscales vinculadas con la figura del beneficiario controlador, se concluye que algunas de ellas se tratan de normas autoaplicativas mientras que otras son heteroaplicativas, esto es así en virtud de que las

obligaciones de “*obtener*” y la de “*conservar*” la información del beneficiario controlador dentro de su contabilidad obligan a su cumplimiento con su sola entrada en vigor, toda vez que no están condicionadas a la realización de un acto que le otorgue individualización, por lo que se vuelven obligatorias a partir del 01 de enero de 2022, fecha de su entrada en vigor según lo dispuesto por el transitorio Único del CFF y el transitorio Primero de la RMF para 2022.

Cabe señalar que las leyes autoaplicativas pueden impugnarse mediante Amparo contra Leyes, en el plazo de 30 días hábiles siguientes a la entrada en vigor de la norma (Ley de Amparo, 2025, Artículo 17 fracción I), por lo que, en el caso de las obligaciones de obtener y conservar la información del beneficiario controlador dentro de la contabilidad de la empresa, ya feneció el plazo para ejercer dicho medio de defensa como autoaplicativa.

Sin embargo, existe un segundo momento de impugnación, que es cuando se vuelva ley heteroaplicativa, esto es, cuando se realice el primer acto de aplicación de dicha ley que afecte la esfera jurídica del contribuyente sujeto a dicha ley, que pudiera ser cuando las autoridades fiscales ejerzan facultades de comprobación en donde determinen mediante la emisión de un acto definitivo que el contribuyente no cumple con dichas obligaciones y se le imponga una multa, por lo que a partir de la notificación de dicho acto comenzará a correr el plazo para ejercer el medio de defensa correspondiente.

En cuanto a la obligación de “*proporcionar*” la información del beneficiario controlador cuando el SAT así lo requiera, constituye una norma heteroaplicativa, pues requiere de un acto posterior de aplicación como lo es el acto de requerimiento del SAT para que el contribuyente proporcione la información del beneficiario controlador, por lo que una vez se notifique dicho acto empezará a correr el plazo para ejercer el medio de defensa correspondiente.

Es así como se procede al segundo punto que es determinar el medio de defensa a promover en el caso de estas obligaciones fiscales, señalando que el más conveniente y adecuado según las necesidades e intereses de los tres clientes de la empresa, es la presentación de una demanda de amparo indirecto ante un Juzgado de Distrito en Materia Administrativa en el Estado de Nuevo León, medio de defensa aplicable para las obligaciones de obtener, conservar o proporcionar la información fidedigna, completa y actualizada de sus beneficiarios controladores en términos de lo dispuesto por el artículo 32-B Ter del CFF (2021).

Algunos de los beneficios de promover el Juicio de Amparo Indirecto ante un Juzgado de Distrito en Materia Administrativa en el Estado de Nuevo León, es que se puede realizar el control concentrado de constitucionalidad de las disposiciones de la RMF para 2022 y subsecuentes y del CFF relacionadas con las obligaciones fiscales vinculadas con la figura del beneficiario controlador en confronte con la Norma Suprema y en contraste con el primer acto de aplicación, lo que permite no sólo la anulación de ese acto de afectación en concreto, sino la inaplicación en los futuros actos en perjuicio del quejoso de las disposiciones de la RMF para 2022 y subsecuentes y del CFF que se consideren ilegales.

Se robustece lo anterior con lo dispuesto por la jurisprudencia P./J. 112/99 emitida por el Pleno de la SCJN (1999), que refiere los efectos de la concesión de un Amparo contra Leyes, señalando que el sentido de la sentencia de amparo si bien alcanza únicamente al quejoso (contribuyente que promueve el amparo), ello no implica que la protección sea sólo respecto del acto de aplicación que se impugna, sino que trasciende a los actos de aplicación futuros para dicho particular, evitando así que las disposiciones declaradas ilegales en la sentencia de amparo le sean aplicadas en el futuro al mismo contribuyente.

Entonces, el fundamento de la procedencia del Amparo Indirecto se encuentra en el artículo 107 fracción I incisos b) y g) de la Ley de Amparo (2025), que señala que procede este medio de defensa “Contra normas generales que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de su aplicación causen perjuicio al quejoso”, es decir, al contribuyente afectado con dicha norma, aplicable en este caso contra las disposiciones del CFF (leyes federales) y las disposiciones de la RMF para 2022 y subsecuentes (resoluciones de observancia general), relativos a las obligaciones fiscales vinculadas con la figura del beneficiario controlador.

Cabe señalar que en caso de que el amparo indirecto sea resuelto en forma negativa para el contribuyente, se puede acudir a la siguiente instancia que es el recurso de revisión procedente según lo dispuesto por el artículo 81 fracción I inciso e) de la Ley de Amparo (2025), mismo que se puede resolver por la SCJN siempre que en el recurso subsista el problema de constitucionalidad [Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación (LOPJF), 2024, Artículo 16 fracción III).

Lo anterior implica la posibilidad de generar jurisprudencia por precedente obligatorio en caso de obtener sentencia favorable por mayoría de seis votos (Ley de Amparo, 2025, Artículo 222), lo que implica que cualquier otro contribuyente que sea requerido para el

cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, puede presentar juicio de amparo indirecto y las autoridades facultadas para resolverlo están obligadas a atender lo dispuesto por el precedente obligatorio, conforme a lo establecido por el artículo 217 de la Ley de Amparo (2025).

Es así como se propone a la empresa la implementación de lineamientos básicos de defensa de los tres clientes analizados respecto a las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, mediante la presentación de una demanda de amparo indirecto ante un Juzgado de Distrito.

PLAZOS

El plazo para la presentación de la demanda de amparo indirecto se hará dentro de los 15 días hábiles siguientes a que surta efectos la notificación del acto o resolución impugnada, de conformidad con la ley del acto (Ley de Amparo, 2025, Artículos 17 y 18), es decir, siguiendo las reglas de notificación y cómputo de plazos del CFF y deberá presentarse ante la Oficialía de Partes para ser turnado a un Juzgado de Distrito en Materia Administrativa en el Estado de Nuevo León.

Para aterrizar lo anterior, si se pone de ejemplo que el SAT emite una resolución por la que se requiere al contribuyente para que dé cumplimiento con las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador en fecha 20 de mayo de 2025, luego la notifica al contribuyente en fecha 21 de mayo de 2025, se entiende que surte efectos al día siguiente hábil de su notificación, es decir, el 22 de mayo de 2025, por lo que el plazo de 15 días para presentar la demanda de amparo indirecto comienza a partir del siguiente día de que surte efectos la notificación del acto o resolución impugnada, es decir, el 23 de mayo de 2025, lo anterior siguiendo lo establecido por el artículo 135 del CFF (2021).

Cabe señalar que los días inhábiles que no son considerados en el cómputo de los plazos para presentar la demanda de amparo indirecto se encuentran estipulados en el artículo 12 del CFF, además, se incluyen los periodos vacacionales generales de las autoridades fiscales federales que se publican mediante decreto en la página del TFJA.

Entonces, el amparo indirecto puede presentarse por escrito ante la Oficialía de Partes o de manera electrónica utilizando la Firma Electrónica (Ley de Amparo, 2025, Artículo 21), asimismo las partes en el amparo pueden presentar sus escritos en forma impresa o electrónica, así como recibir, promociones, acuerdos y notificaciones de la misma manera,

a elección y en caso de seleccionar la forma electrónica será ingresando al sistema electrónico del Poder Judicial de la Federación (Ley de Amparo, 2025, Artículo 3).

Ahora bien, en caso de obtener sentencia desfavorable para el contribuyente en el amparo indirecto, podrá interponerse el amparo en revisión en el plazo de 10 días hábiles siguientes al de la notificación de la sentencia de amparo indirecto y se presentará por conducto de la autoridad emisora de dicha sentencia (Ley de Amparo, 2025, Artículo 86), para que ésta lo remita a la SCJN para que lo resuelva (Ley de Amparo, 2025, Artículo 83).

En cuyo caso y para el cómputo del plazo no se considerarán los días inhábiles señalados en el artículo 19 de la Ley de Amparo (2025) y se entiende que la notificación surte efectos al día siguiente hábil de que fue realizada a fin de que a partir de dicho día se compute el plazo de 10 días para presentar el amparo en revisión (Ley de Amparo, 2025, Artículo 31 fracción II).

AUTORIDADES DEMANDADAS

Para la presentación de la demanda de amparo indirecto ante el Juzgado de Distrito correspondiente en el Estado de Nuevo León, las autoridades responsables que en términos generales son las autoridades demandadas serán la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Nuevo León “1”, “2” o “3” según corresponda, la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, el Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Jefe del Servicio de Administración Tributaria.

Posteriormente, si el contribuyente afectado no obtiene sentencia favorable en el amparo contra leyes, se puede interponer un amparo en revisión ante el Juzgado de Distrito correspondiente en el Estado de Nuevo León que haya emitido la sentencia, mismo que deberá turnar el asunto a la SCJN para que lo resuelva (Ley de Amparo, 2025, Artículo 83).

En el caso anterior, el Juzgado de Distrito correspondiente en el Estado de Nuevo León que haya emitido la sentencia tendrá el carácter de autoridad responsable al igual que la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, la Cámara de Senadores del Congreso de la Unión, el Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Jefe del Servicio de Administración Tributaria.

ACTOS O RESOLUCIONES IMPUGNADAS

En primer lugar, al acudir al juicio de amparo indirecto, se consideran los siguientes actos y resoluciones impugnadas:

- Primer acto de aplicación que puede ser el requerimiento del SAT para proporcionar en 15 días la información del beneficiario controlador o bien la resolución definitiva derivada del ejercicio de facultades de comprobación por la que se determine incumplimiento en obtener y conservar la información del beneficiario controlador y se multe al contribuyente (CFF, 2021, Artículo 32-B Ter).
- Notificación del primer acto de aplicación.
- Artículos 32-B Ter, 32-B Quáter, 32-B Quinquies, 32-D fracción IX, 42 fracciones XII y XIII, 49 fracción I, 84-M y 84-N del CFF.
- Reglas 2.8.1.20, 2.8.1.21 y 2.8.1.22 de la RMF para 2022, 2023, 2024 y 2025.
- Reglas 2.1.37 numeral 12, 2.1.41 fracción XVIII, 2.1.47 fracción XXI de la RMF para 2022 y 2023.
- Reglas 2.1.36 numeral 12, 2.1.40 fracción XVIII, 2.1.46 fracción XXI de la RMF para 2024.
- Reglas 2.1.36 numeral 12, 2.1.40 fracción XVIII, 2.1.45 fracción XXI de la RMF para 2025.

Cabe señalar que se agregan como actos impugnados las disposiciones de la RMF respecto de la figura del beneficiario controlador desde su entrada en vigor que fue en 2022 y hasta la de 2025, sin embargo, pueden agregarse más RMF según el momento en que se presente el medio de defensa.

Ahora bien, en caso de no obtenerse sentencia favorable para el contribuyente afectado en el juicio de amparo indirecto, se podrá interponer el amparo en revisión en contra de dicha sentencia, la que constituirá la resolución reclamada al igual que los actos y resoluciones señalados en la lista indicada arriba.

ARGUMENTOS DE DEFENSA

Una vez establecido el medio de defensa aplicable al presente caso práctico, el plazo de interposición, las autoridades demandadas y los actos o resoluciones impugnadas, se analizan y establecen los argumentos de defensa a plasmar en el medio de defensa.

En primer lugar, se determina el orden y clasificación de los agravios, conceptos de impugnación o de violación según correspondan, considerando conveniente clasificarlos por el tipo de acto o resolución que se impugna, es decir, señalando por un lado los argumentos de defensa en contra de las disposiciones jurídicas que se estiman violentadas y por el otro lado el primer acto de aplicación y su notificación.

Así, por un lado podrán abordarse las cuestiones de inconstitucionalidad que presentan las disposiciones jurídicas señaladas como actos reclamados en relación con las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, mientras que en el apartado del primer acto de aplicación y su notificación podrán abordarse cuestiones de fondo y forma que no necesariamente son cuestiones constitucionales, sino que pueden ser violaciones al procedimiento de emisión del acto y notificación.

Determinado lo anterior, primero se desarrollan los argumentos de defensa relativos a las cuestiones de inconstitucionalidad de las disposiciones normativas señaladas como actos reclamados, al tenor de lo siguiente:

A) DISPOSICIONES NORMATIVAS DEL CFF Y DE LA RMF PARA 2022, 2023, 2024 Y 2025 RELATIVAS A LAS OBLIGACIONES FISCALES VINCULADAS CON LA FIGURA DEL BENEFICIARIO CONTROLADOR.

1.- Son inconstitucionales las disposiciones normativas establecidas en los artículos 32-B Ter, 32-B Quáter y 32-B Quinquies del Código Fiscal de la Federación y las reglas 2.8.1.20, 2.8.1.21 y 2.8.1.22 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, 2023, 2024 y 2025, que imponen obligaciones fiscales vinculadas con la figura del beneficiario controlador, en virtud de que violentan el principio constitucional de reserva de ley tributaria establecido en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en perjuicio del contribuyente, que a la letra dispone:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Del contenido de la disposición en cita se desprende que la materia tributaria está reservada para ser regulada por ley, esto es en lo que se refiere a los elementos esenciales de toda obligación fiscal, entendiéndose obligaciones sustantivas y adjetivas, como lo son las de

obtener, conservar y proporcionar la información de sus beneficiarios controladores a la que están sujetos los tres clientes de la empresa en la que se desarrolla el caso práctico al tratarse de personas morales.

Sin embargo, el objeto de dichas obligaciones fiscales que es la información que ha de obtenerse, conservarse y en su caso proporcionarse respecto de los beneficiarios controladores no se encuentra estipulada en ley como lo es el Código Fiscal de la Federación, sino que se establece en una regla de carácter general como lo es la Resolución Miscelánea Fiscal, que no tiene el alcance de ley, toda vez que no fue emitida por el Congreso de la Unión mediante el procedimiento formal de creación y por tanto no constituye un acto formal y materialmente legislativo como debiera ser, pues en su lugar la Resolución Miscelánea Fiscal es emitida por el Poder Ejecutivo a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con apoyo del Servicio de Administración Tributaria.

Lo anterior implica una violación directa al principio constitucional de reserva de ley tributaria en perjuicio del contribuyente sujeto a dichas obligaciones fiscales, pues el hecho de que los elementos esenciales de dichas obligaciones fiscales estén establecidas en la Resolución Miscelánea Fiscal implica que puede modificarse año con año, incluso durante el año de su vigencia se realizan modificaciones constantes, dada su naturaleza jurídica, pues se trata de una regla de carácter general, lo que genera incertidumbre jurídica en el contribuyente obligado a cumplir, toda vez que no sabe a qué atenerse con la normatividad que regula dichas obligaciones fiscales.

Además, ante su incumplimiento se imponen diversas sanciones entre las que se encuentran sanciones pecuniarias extremadamente onerosas, así como la emisión de opinión de cumplimiento en sentido negativo, que a su vez implica la negación de otros trámites y servicios por no contar con opinión positiva, también se niega la participación en contrataciones públicas con recursos federales y se niegan los beneficios de las consultas populares y colectivas.

Cabe resaltar que si bien el Código Fiscal de la Federación habilita al SAT para emitir reglas de carácter general como lo es la Resolución Miscelánea Fiscal en la que disponga la forma y términos para obtener, conservar y proporcionar la información de los beneficiarios controladores, lo cierto es que en ningún momento lo faculta para rebasar lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación en cuanto a dichas obligaciones fiscales, toda vez que su

actuar está supeditado a lo establecido en ley, debiendo limitarse exclusivamente a regular en los términos y parámetros establecidos en la ley que lo faculta.

De lo anterior se desprende la violación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria a la cláusula habilitante que les concede facultades para señalar la forma y términos de obtener, conservar y proporcionar la información de los beneficiarios controladores, más no para señalar qué información ha de obtenerse, conservarse y proporcionarse, lo que implica ir más allá de sus facultades, imponiendo requisitos adicionales a los señalados en ley.

Para robustecer lo anterior se cita la presente jurisprudencia que a la letra señala:

Registro digital: 176271

Instancia: Primera Sala

Novena Época

Materia(s): Constitucional, Civil

Tesis: 1a./J. 172/2005

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIII, Enero de 2006, página 393

Tipo: Jurisprudencia

INSTITUTO FEDERAL DE ESPECIALISTAS DE CONCURSOS MERCANTILES. LA FACULTAD QUE LE CONFIERE EL ARTÍCULO 311, FRACCIÓN XIII, DE LA LEY RELATIVA, PARA DICTAR REGLAS TÉCNICO-OPERATIVAS DE OBSERVANCIA GENERAL, NO CONSTITUYE UN ACTO DELEGATORIO DEL CONGRESO DE LA UNIÓN.

De los artículos [49 y 73, fracción X, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos](#), se advierte que con el establecimiento del principio de división de poderes se reservó al Poder Legislativo la potestad necesaria para emitir los actos legislativos de mayor jerarquía en el orden jurídico nacional, por ser éstos, constitucionalmente, la **fuerza primordial de regulación respecto de las materias de especial trascendencia** en la esfera jurídica de los gobernados; sin embargo, esa atribución no implica que dicho órgano legislativo sea el único facultado para emitir la totalidad de las normas, ni impide al Congreso de la Unión **otorgar a un órgano auxiliar la atribución para expedir reglas generales sujetas al principio de primacía de la ley, pues la regulación de esas normas de rango inferior no puede derogar, limitar o excluir lo dispuesto en los actos formalmente legislativos**. En este sentido, el grado de especialización requerido para el desarrollo de la función jurisdiccional auxiliar desplegada por el Instituto Federal de Especialistas de Concursos Mercantiles exige el establecimiento de las estructuras necesarias que le permitan dictar determinadas reglas con respecto a su funcionamiento y operatividad. Por ello, las atribuciones a él conferidas en el artículo [311, fracción XIII, de la Ley de Concursos Mercantiles](#), no entrañan propiamente una delegación de facultades legislativas, sino la asignación directa por parte del Congreso de la Unión, de una atribución para allanar la aplicación técnico-operativa de la ley dentro de su ámbito específico; es decir, el hecho de que el Congreso de la Unión establezca dichas estructuras habilitando al Instituto para regular una materia concreta y específica, de acuerdo con los principios y lineamientos convenidos en la propia norma, **no implica una delegación legislativa, sino una habilitación para la emisión de reglas**

sobre cuestiones técnicas, administrativas u operativas. Lo anterior en virtud de que mediante la atribución conferida al mencionado Instituto por el Poder Legislativo éste no se despoja a sí mismo de una facultad propia, sino que asigna directamente a un ente especializado una tarea técnico-operativa para que cuente con las atribuciones necesarias para dar agilidad, firmeza y precisión a los actos de aplicación que le encomienda la Ley de Concursos Mercantiles.

Del contenido de la jurisprudencia en cita se desprende que el Poder Legislativo es el encargado de regular las materias de trascendencia en la esfera jurídica de los gobernados, como lo es la materia tributaria, sin embargo, entre sus facultades está la de habilitar a ciertos órganos administrativos para la emisión de reglas de carácter general que regulen cuestiones técnicas, administrativas u operativas, respetando el principio de primacía de ley y que no implique derogar, excluir o limitar lo dispuesto en la los actos formalmente legislativos (ley), de ahí que el legislador habilita a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con apoyo del Servicio de Administración Tributaria para emitir reglas de carácter general bajo los parámetros señalados.

Asimismo, la jurisprudencia en cita señala la naturaleza jurídica de las reglas de carácter general, que de ninguna manera se entiende que una cláusula habilitante para su emisión sea una delegación de facultades legislativas, de ahí que las mismas no pueden rebasar lo dispuesto en la ley que habilita su emisión.

Además, las disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, 2023, 2024 y 2025 que imponen obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, violan en perjuicio del contribuyente el principio constitucional de subordinación jerárquica, en virtud de que la jerarquía normativa en México señala que la Constitución Federal y los Tratados Internacionales de los que México sea parte son la norma suprema que lo rige, por lo que las demás disposiciones normativas están subordinadas a lo establecido en la norma suprema.

En el caso en concreto, lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación (Leyes Federales) y en la Resolución Miscelánea Fiscal (Reglas de Carácter General), no pueden ir más allá o rebasar lo dispuesto en la Constitución Federal (Norma suprema), por lo que el hecho de que en el Código Fiscal de la Federación no se señale la información que ha de obtenerse, conservarse y proporcionarse de los beneficiarios controladores, sino que se señala en la Resolución Miscelánea Fiscal, viola en perjuicio del contribuyente sujeto a estas obligaciones fiscales el principio de subordinación jerárquica.

Además, las disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, 2023, 2024 y 2025 que imponen obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, violan en perjuicio del contribuyente el principio de legalidad que se encuentra establecido en los artículos 14 y 16 constitucional que a la letra señalan:

Artículo 14. *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.*

(...)

Artículo 16. *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. En los juicios y procedimientos seguidos en forma de juicio en los que se establezca como regla la oralidad, bastará con que quede constancia de ellos en cualquier medio que dé certeza de su contenido y del cumplimiento de lo previsto en este párrafo.*

Del contenido de las disposiciones en cita se desprende que toda autoridad sólo puede hacer y actuar según lo establecido expresamente en ley, con competencia y bajo las facultades que la ley le designe, debiendo seguir el procedimiento establecido en la ley.

Entonces, el Servicio de Administración Tributaria no está facultado por la ley (Código Fiscal de la Federación) para imponer requisitos adicionales en la Resolución Miscelánea Fiscal respecto de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, pues la Ley del Servicio de Administración Tributaria lo faculta para emitir reglas de carácter general que establezcan cuestiones técnico operativas que permitan la correcta aplicación de la ley, dentro de los parámetros estipulados en la misma según lo dispuesto por el artículo 33 fracción I inciso g) del Código Fiscal de la Federación y artículos 7 fracción XVI y 14 fracción III de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

De ahí que, al imponerse mayores requisitos en la Resolución Miscelánea Fiscal de los señalados en el Código Fiscal de la Federación respecto de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, se violenta el principio de legalidad en perjuicio del contribuyente sujeto a cumplir con las mismas, pues implican cargas adicionales para el contribuyente que ahora debe cumplir con mayores requisitos.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Siguiendo la misma línea, al violentarse los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad, también se violenta el principio constitucional de seguridad jurídica, pues no existe certeza de a qué atenerse con las nuevas obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, toda vez que no existe claridad ni precisión en la forma y términos de cumplir con dichas obligaciones, además de que los elementos esenciales de las mismas no se encuentran estipuladas en ley, sino en una regla de carácter general.

Es así como lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación respecto de las obligaciones fiscales vinculadas con la figura del beneficiario controlador también son violatorias de los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad, toda vez que no estipula los elementos esenciales de las obligaciones fiscales que impone, que representan cargas a los particulares y que se rigen por el principio de exacta aplicación de la ley estipulado en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

Entonces, si las obligaciones fiscales vinculadas con la figura del beneficiario controlador representan cargas a los particulares y por ello se rigen por el principio de exacta aplicación de la ley, se vuelve imposible cumplir con las mismas pues el Código Fiscal de la Federación no señala el objeto de dichas obligaciones como es la información que ha de obtenerse, conservarse y proporcionarse de sus beneficiarios controladores.

Además, no se puede pretender subsanar lo que fue omitido por el legislador con la Resolución Miscelánea Fiscal, para lo cual cobra relevancia el siguiente criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que a la letra señala:

Registro digital: 181864

Instancia: Segunda Sala

Novena Época

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: 2a. IV/2004

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XIX, Marzo de 2004, página 382

Tipo: Aislada

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. EL HECHO DE QUE LAS AUTORIDADES FISCALES PRETENDAN SUBSANAR ALGUNA IRREGULARIDAD DEL LEGISLADOR FEDERAL A TRAVÉS DE AQUÉLLA, NO CONVALIDA EL VICIO DE INCONSTITUCIONALIDAD QUE PUDIERA TENER LA LEY.

Aun cuando las autoridades hacendarias se encuentran facultadas para emitir reglas de carácter general a través de la resolución miscelánea fiscal, según lo dispuesto por el artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, el hecho de que pretendan subsanar irregularidades

del legislador federal mediante una resolución miscelánea fiscal, no puede convalidar el posible vicio de inconstitucionalidad que la propia ley pudiera tener, ya que esta última constituye una norma superior que sigue vigente y que sólo puede ser modificada, reformada o derogada, si se cumplen todos los requisitos previstos por el artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Del contenido de la tesis en cita se desprende que el hecho de que el legislador fuera omiso en establecer los elementos esenciales de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador en el Código Fiscal de la Federación, de ninguna manera habilita al Servicio de Administración Tributaria para emitir reglas de carácter general que subsanen dichas irregularidades, además de que con ello no se convalida el vicio de inconstitucionalidad de la propia ley, que en lo que respecta a las obligaciones fiscales vinculadas con la figura del beneficiario controlador es violatoria en perjuicio de los contribuyentes sujetos a su cumplimiento del principio de seguridad jurídica, toda vez que no existe certeza de a qué atenerse con la ley, pues no existe claridad ni precisión en los elementos esenciales de dichas obligaciones para estar en aptitud de cumplirlas.

Por otra parte, lo dispuesto en los artículos 84-M y 84-N del Código Fiscal de la Federación, que imponen sanciones pecuniarias en caso de incumplir con las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, son violatorias del mandato constitucional señalado en el artículo 22 de la norma suprema, que a la letra estipula:

***Artículo 22.** Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado.*

Del contenido de la disposición en cita se desprende que está prohibida la imposición de multas excesivas, mandato constitucional aplicable a todo campo normativo y no sólo a la materia penal, toda vez que la disposición constitucional en cita no hace distinción, además que mediante una interpretación extensiva del precepto constitucional en cita y considerando la naturaleza jurídica de las sanciones, se deduce que la prohibición de multas excesivas es un mandato que se aplica a todos los campos normativos, lo que se robustece con la siguiente jurisprudencia:

Registro digital: 200348
Instancia: Pleno
Novena Época
Materia(s): Constitucional, Común
Tesis: P./J. 7/95

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo II, Julio de 1995, página 18
Tipo: Jurisprudencia*

MULTA EXCESIVA PREVISTA POR EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL. NO ES EXCLUSIVAMENTE PENAL.

Es inexacto que la "multa excesiva", incluida como una de las penas prohibidas por el artículo [22 constitucional](#), deba entenderse limitada al ámbito penal y, por tanto, que sólo opere la prohibición cuando se aplica por la comisión de ilícitos penales. Por lo contrario, la interpretación extensiva del precepto constitucional mencionado permite deducir que si prohíbe la "multa excesiva" como sanción dentro del derecho represivo, que es el más drástico y radical dentro de las conductas prohibidas normativamente, por extensión y mayoría de razón debe estimarse que también está prohibida tratándose de ilícitos administrativos y fiscales, pues la multa no es una sanción que sólo pueda aplicarse en lo penal, sino que es común en otras ramas del derecho, por lo que para superar criterios de exclusividad penal que contrarían la naturaleza de las sanciones, debe decretarse que las multas son prohibidas, bajo mandato constitucional, cuando son excesivas, independientemente del campo normativo en que se produzcan.

De la anterior jurisprudencia se desprende que el mandato constitucional de prohibición de multas excesivas que se aplica mayormente en material penal, que se trata de un campo más drástico y radical, por extensión y mayoría de razón debe entenderse que esta prohibición lo es además para todas las materias normativas como la fiscal y administrativa, en la que también se imponen sanciones, por lo que para evitar que este mandato constitucional al ser aplicado únicamente en la materia penal vaya en contra de la naturaleza de las sanciones, es necesario que la prohibición se extienda a todos los campos normativos.

Ahora bien, los artículos 84-M y 84-N del Código Fiscal de la Federación son violatorios en perjuicio del contribuyente sujeto al cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador del artículo 22 constitucional que prohíbe las multas excesivas, en virtud de que no existe una relación entre las posibilidades económicas del infractor, la gravedad de la conducta y la sanción procedente, toda vez que las sanciones establecidas en dichos artículos se imponen de manera general a todo contribuyente que incumpla con dichas obligaciones fiscales, sin considerar que cada contribuyente tiene posibilidades económicas distintas, ya que no es lo mismo una gran empresa que genera millones de pesos a diario, que una pequeña o mediana empresa que está comenzando y que también se encuentra sujeta al cumplimiento de estas obligaciones y a pagar las multas excesivas que se le impongan por no cumplir.

Lo anterior se robustece con lo dispuesto en la jurisprudencia siguiente:

Registro digital: 2015831

Instancia: Segunda Sala

Décima Época

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Tesis: 2a./J. 167/2017 (10a.)

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación.

Libro 49, Diciembre de 2017, Tomo I, página 539

Tipo: Jurisprudencia

TELECOMUNICACIONES Y RADIODIFUSIÓN. EL ARTÍCULO 298, INCISO B), FRACCIÓN IV, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, VIOLA EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

El precepto constitucional citado prohíbe las multas excesivas, lo que implica que debe existir una relación entre las posibilidades económicas del infractor, la gravedad de la conducta y la sanción procedente. Por su parte, el artículo [298, inciso B\), fracción IV, de la Ley Federal de Telecomunicaciones y Radiodifusión](#) prevé la posibilidad de sancionar con multa por el equivalente de 1% hasta 3% del ingreso (acumulable) del infractor, cualquier conducta que vulnere lo previsto en la normativa de la materia (ley, reglamentos, disposiciones administrativas, planes técnicos fundamentales, concesiones o autorizaciones, o demás disposiciones); es decir, conforme a ese precepto legal, tanto las conductas que produzcan una afectación grave como las que causen una menor serán sancionadas con el mismo porcentaje de multa mínima (1%), lo cual es contrario al artículo [22 de la Constitución Federal](#), al tratarse del rango inferior de la sanción aplicable, el cual resulta excesivo, al permitir que cualquier conducta construida a partir de la normativa sea sancionada con base en la misma proporción mínima (1% del ingreso acumulable), sin atender a la conducta en particular y a los efectos que ésta produce (frente al bien jurídico protegido), a efecto de imponer una sanción que resulte razonable y corresponda con la afectación causada.

Del contenido de la jurisprudencia anteriormente citada se deduce que para evitar que una multa sea excesiva debe existir una relación entre las posibilidades económicas del infractor, la gravedad de la conducta y la sanción procedente, es decir, si se establecen rangos mínimos y máximos en una sanción debe ir acompañada de una justificación que señale la relación de esos rangos con la gravedad de la conducta y considerando el caso particular de cada infractor ya que las posibilidades económicas de cada contribuyente son distintas.

Por lo que el hecho de que las sanciones señaladas en el artículo 84-N del Código Fiscal de la Federación establezcan de por sí un rango mínimo de multa extremadamente excesivo, que no considera las posibilidades económicas de cada contribuyente y que no justifica la relación existente dichas posibilidades, la conducta y la sanción, es que lo dispuesto en los artículos 84-M y 84-N del Código Fiscal de la Federación es violatorio en perjuicio del contribuyente del mandato constitucional establecido en el artículo 22 constitucional.

Por todo lo anterior, es que se solicita la inaplicación presente y futura en beneficio del contribuyente que lo solicita, de las disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, 2023, 2024 y 2025 respecto de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, por ser violatorias de los principios constitucionales de reserva de ley, subordinación jerárquica, legalidad y seguridad jurídica.

B) PRIMER ACTO DE APLICACIÓN Y SU NOTIFICACIÓN.

Para este apartado, los agravios, conceptos de impugnación o de violación, según corresponda, versarán sobre cuestiones de fondo y de forma, respecto de las primeras se tratan de los elementos esenciales de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, por lo que pueden alegarse argumentos de falta de estos elementos, deficiencia en ellos, en contraste con los principios violentados de reserva de ley, subordinación jerárquica, legalidad y seguridad jurídica, sólo que aquí se aborda desde la afectación en concreto del acto de aplicación de las disposiciones inconstitucionales.

Además, en las cuestiones de fondo se puede alegar apreciación incorrecta de los hechos que dieron lugar a la emisión del acto o resolución impugnada.

En cuanto a las cuestiones de forma, se pueden alegar violaciones a los requisitos esenciales del acto administrativo en materia fiscal que se encuentran estipulados en el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, señalando a detalle cuáles se violentan, cómo se violentan, por qué se estiman violentados y de qué manera afectan y trascienden a la esfera jurídica del contribuyente afectado y/o que trasciendan al resultado de la sentencia que se emita en el medio de defensa.

Cabe resaltar que no todos los requisitos del acto administrativo al ser violentados generan el mismo efecto jurídico en el gobernado y en los efectos de la sentencia en el medio de defensa, por lo que para que los agravios expresados en ese sentido sean considerados fundados y repercutan en la sentencia, deben detallar de qué manera afectan la esfera jurídica del contribuyente y trascienden al resultado del fallo.

Asimismo, en las cuestiones de forma pueden alegarse violaciones al procedimiento como en el caso del ejercicio de facultades de comprobación, de las notificaciones, también vicios del procedimiento igual que trasciendan al resultado del fallo, cuestiones de competencia, fundamentación y motivación.

De cualquier forma, se recomienda plasmar primero los agravios, conceptos de impugnación o de violación que versen sobre cuestiones de fondo, específicamente sobre inconstitucionalidad de normas generales, a fin de que la autoridad u órgano encargado de resolver el medio de defensa estudie primero los argumentos que generen la sentencia más favorable para el contribuyente afectado, toda vez que es común en la práctica que las autoridades jurisdiccionales sólo analizan los primeros argumentos y si determinan que el contribuyente tiene la razón emiten sentencia favorable en ese sentido, por lo que para obtener la sentencia que otorgue mayores beneficios al contribuyente hay que plasmar primero los argumentos de fondo que permitan nulificar el acto de aplicación e inaplicar las normas generales consideradas inconstitucionales para el acto de aplicación y actos futuros del contribuyente que interpuso el medio de defensa.

EFFECTOS DE LA SENTENCIA

Al ejercer el medio de defensa consistente en presentar una demanda de amparo indirecto ante un Juzgado de Distrito, el resultado esperado de la sentencia es que la Justicia de la Unión Ampare y Proteja al contribuyente afectado en sus derechos para efecto de que se inapliquen las disposiciones consideradas inconstitucionales en perjuicio del quejoso en el acto de aplicación y futuros actos del mismo (Ley de Amparo, 2025, Artículo 78).

En caso de obtener sentencia desfavorable en el juicio de amparo indirecto, se podrá interponer recurso de revisión en contra de dicha sentencia que deberá promoverse ante el Juzgado de Distrito que emitió la misma para que éste remita el recurso a la SCJN para su substanciación y resolución (Ley de Amparo, 2025, Artículos 83 y 86).

Por consiguiente, por un lado se espera obtener una sentencia que Ampare y Proteja al contribuyente en sus derechos a fin de que se inapliquen las disposiciones normativas inconstitucionales en el acto concreto y futuros actos del contribuyente que promueve el medio de defensa y por el otro lado, se espera que la SCJN al resolver el amparo en revisión establezca jurisprudencia por precedente obligatorio que es vinculante para todas las autoridades jurisdiccionales federales y locales, lo que implica que dichas autoridades deben atender en los casos que resuelvan lo dispuesto en dicha jurisprudencia (Ley de Amparo, 2025, Artículo 222).

Cabe señalar que en materia tributaria no existe la Declaratoria General de Inconstitucionalidad, la cual permite que una norma declarada inconstitucional sea inaplicada para efectos generales y no sólo respecto del contribuyente que solicita el

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

amparo (Ley de Amparo, 2025, Artículo 231), por lo que en el presente caso práctico los efectos máximos a esperar de la sentencia de amparo ya sea en amparo indirecto o amparo en revisión es la inaplicación de las disposiciones inconstitucionales referidas en el acto concreto y futuros actos del contribuyente que solicita el amparo.

SUSPENSIÓN

Para la concesión de la suspensión de los actos reclamados en caso de acudir al amparo indirecto y en caso de obtener sentencia desfavorable, acudir al amparo en revisión, deberán cumplirse las condiciones, requisitos y procedimientos generales previstos en la Ley de Amparo al tenor de lo siguiente:

La suspensión en el juicio de amparo puede ser de oficio o a petición de parte. Para que sea de oficio y de plano, es decir, que se conceda en el acuerdo por el que se admita la demanda y sin necesidad de solicitud de las partes, debe tratarse de actos de los señalados en el artículo 22 constitucional (Ley de Amparo, 2025, Artículos 125 y 126), entre los que se incluyen las multas excesivas, por lo que cobra importancia el argumento de defensa de multas excesivas impuestas en las disposiciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador.

Entonces, si la autoridad que acuerde conceder o no la suspensión de los actos reclamados, considera también que lo dispuesto en los artículos 84-M y 84-N del CFF constituyen multas excesivas que violentan lo dispuesto por el artículo 22 constitucional, es de esperar que se conceda la suspensión de plano de los actos reclamados sin necesidad de garantizar.

Por otro lado, si no se logra lo anterior, habrá que solicitarse la suspensión de los actos reclamados ya sea en la demanda o en escrito posterior siempre y cuando se solicite antes del dictado de la sentencia ejecutoria (Ley de Amparo, 2025, Artículo 130).

Para alcanzar lo anterior, deberán cumplirse las condiciones señaladas en el artículo 128 de la Ley de Amparo (2025) que al efecto señalan en primer lugar que se requiere de solicitud por parte del demandante de la suspensión de los actos reclamados y en segundo lugar que con la suspensión “no se siga perjuicio al interés social ni se contravengan disposiciones de orden público” (Ley de Amparo, 2025, Artículo 128 fracción II).

Para lo anterior, el artículo 129 de la Ley de Amparo (2025) establece algunos casos que causan perjuicio al interés social o contravienen disposiciones de orden público, que se refieren a casos graves o de importancia para la sociedad como es evitar delitos, que no

interfiera con menores de edad, pago de alimentos, evitar alcoholismo y drogadicción, entre otros.

Asimismo, el contribuyente al solicitar la suspensión deberá acreditar tener interés legítimo (afectación indirecta en una situación real que no necesariamente afecta derechos subjetivos), el daño inminente e irreparable en caso de no concederse la suspensión y el interés social que lo justifique (Ley de Amparo, 2025, Artículos 5 fracción I y 131).

Además, en caso de concederse la suspensión, deberá otorgarse garantía para reparar el daño que pudiera ocasionarse con la suspensión, cantidad que fijará el órgano jurisdiccional a discreción cuando no se pueda estimar en dinero (Ley de Amparo, 2025, Artículo 132).

RESULTADOS DE LA INTERVENCIÓN

Los resultados obtenidos en contraste con los objetivos propuestos son los siguientes:

- Identificación, comprensión y alcance de las nuevas obligaciones fiscales vinculadas con la figura jurídica del beneficiario controlador.
- Identificación, comprensión y alcance de los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad en materia tributaria, casos de violación a los mismos y la forma y términos en que se resolvieron en México.
- Reconocimiento de las analogías y diferencias entre las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador en México y las obligaciones fiscales derivadas de la figura del titular real en España con las que ambos países pretenden dar cumplimiento a los estándares internacionales emitidos por el GAFI en materia de prevención y combate al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo, en contraste con el cumplimiento de los principios fundamentales de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad.
- Propuesta de solución lista para presentarse a la empresa en la que se desarrolla el caso práctico consistente en los lineamientos básicos para una defensa del contribuyente en contra de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador.

Derivado de lo anterior, se desarrollan los resultados en orden de los objetivos propuestos y alcanzados, de los que se desprenden más resultados, al tenor de lo siguiente:

El primer resultado obtenido de la realización del presente trabajo de investigación y estudio de caso práctico es el conocimiento a profundidad de las nuevas obligaciones fiscales vinculadas con la figura del beneficiario controlador, desde sus elementos esenciales, como son los sujetos obligados, el objeto de las obligaciones, las sanciones, la forma de cumplimiento, hasta el alcance de dichas obligaciones.

Asimismo, se analizan los antecedentes de las obligaciones referidas, que devienen de estándares internacionales en materia de prevención y combate al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo, por lo que México al pretender dar cumplimiento a las recomendaciones internacionales, en 2022 incorpora nuevas obligaciones al CFF.

Ahora bien, para el desarrollo del caso práctico en la empresa AUREN AGUASCALIENTES, S.C., se lleva a cabo un estudio en tres clientes que por protección a la confidencialidad se

identifican como CLIENTE A, CLIENTE B y CLIENTE C, que son sujetos obligados al cumplimiento de las obligaciones fiscales vinculadas con la figura del beneficiario controlador, al tratarse de personas morales, que acuden a la empresa solicitando asesoría y/o defensa jurídica fiscal respecto de las obligaciones referidas, por lo que la empresa proporciona a los clientes una serie de documentos acompañados de un manual de cumplimiento con los que pretende cumplir con dichas obligaciones fiscales.

Posteriormente se analizan los documentos y el manual de cumplimiento proporcionados por la empresa a los clientes a fin de contrastarlos con las disposiciones normativas que regulan dichas obligaciones, de lo que se obtienen ventajas y desventajas de cumplir.

Es así como, del análisis de las nuevas obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador en los tres clientes de la empresa, se llega al resultado de que la forma y términos de dar cumplimiento a dichas obligaciones son inexactos e imprecisos, pues la ley no señala cómo ha de proporcionarse la información y documentación de los beneficiarios controladores y de la persona moral ni señala los parámetros para implementar el procedimiento de control interno.

Además, la información que ha de proporcionarse de los beneficiarios controladores y la implementación del procedimiento de control interno se encuentra estipulada en una regla de carácter general y no en una ley, violentando en perjuicio del contribuyente el principio de reserva de ley tributaria y, en consecuencia, los principios de subordinación jerárquica, legalidad y seguridad jurídica.

Lo anterior genera incertidumbre jurídica en perjuicio del contribuyente, pues no sabe a qué atenerse con las nuevas obligaciones fiscales, toda vez que el hecho de que sus elementos esenciales se encuentren estipulados en una regla de carácter general como lo es la RMF implica que pueda modificarse año con año, e incluso realizar modificaciones durante el año de su vigencia, sin necesidad de un procedimiento formal de creación como en la ley.

Por lo que, si se tiene al contribuyente por incumpliendo, se le imponen sanciones pecuniarias extremadamente altas, así como sanciones como la emisión de opinión de cumplimiento en sentido negativo que implica la negación de otros trámites y servicios, la negación de participar en contrataciones públicas con recursos federales y la negación de los beneficios de las consultas populares y colectivas.

Además, las obligaciones fiscales vinculadas con la figura del beneficiario controlador representan una enorme carga administrativa para el contribuyente sujeto a su cumplimiento, toda vez se solicita diversa información, documentación y requisitos que no están sustentados en la ley y que se exigen sin señalar los parámetros precisos de cumplimiento.

Por otro lado, se violenta el derecho a la protección de datos personales al solicitar una lista de información de los beneficiarios controladores y de terceros relacionados con ellos, sin consentimiento previo y contrario a lo señalado en la ley.

Por todo lo anterior, es pertinente contar con una alternativa de solución que permita al contribuyente defenderse sin vulnerar su patrimonio ni sus datos personales, desarrollando lineamientos básicos de defensa de los tres clientes tomando como base los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad tributaria.

En cuanto al segundo resultado, se revisan diversos casos de violación a los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad en materia tributaria, plasmados en sentencias, jurisprudencias o tesis aisladas de la SCJN o de Tribunales Federales, de las que se desprenden algunos casos de violación a los principios referidos en los que el fallo es favorable e incluso se reforma o deroga la parte violatoria de la disposición de que se trata.

Asimismo, se analizan los argumentos expuestos en dichas sentencias, jurisprudencias o tesis, para utilizar aquéllos que favorezcan al contribuyente y que sirven de base o precedente para los argumentos de defensa.

Respecto al tercer resultado de la investigación y estudio de caso práctico, se analizan los antecedentes, elementos esenciales y alcance de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador en México y las obligaciones fiscales derivadas de la figura del titular real en España en contraste con los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad, lo anterior realizando un análisis comparativo entre ambos sistemas jurídicos respecto de dichas obligaciones con las que cada país pretende dar cumplimiento a los estándares internacionales emitidos en materia de prevención y combate al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo.

De lo anterior se obtiene que España con las obligaciones fiscales derivadas de la figura del titular real sí cumple con los principios fundamentales de reserva de ley, subordinación

jerárquica y legalidad, mientras que México con las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador no los cumple.

Esto es así en virtud de que en España los requisitos esenciales de dichas obligaciones se encuentran estipulados en ley, por autoridad competente, en forma clara y precisa, señalando estructuradamente la forma y términos para cumplir con las mismas, lo que en México no ocurre tal y como se señala en párrafos que anteceden.

En cuanto al cuarto resultado, se elabora una propuesta de solución en la que se incluyen lineamientos básicos de defensa del contribuyente sujeto al cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, misma propuesta que se aterriza en un medio de defensa disponible para ser ejercido cuando el contribuyente sea requerido por la autoridad fiscal para el cumplimiento de dichas obligaciones o cuando se ejerzan facultades de comprobación de las que derive un acto de la autoridad fiscal que determine que el contribuyente ha incumplido con dichas obligaciones y se le imponga una multa.

Cabe señalar que la propuesta de solución está lista para hacerse llegar a la empresa seleccionada para desarrollar el caso práctico para que de convenir a sus intereses la pueda implementar en los tres clientes estudiados y en futuros clientes, por lo que se alcanza únicamente el nivel de propuesta, toda vez que para la implementación de la misma es necesario un acto del SAT por el que requiera de cumplimiento al contribuyente o un acto definitivo derivado del ejercicio de facultades de comprobación, lo cual, aún no sucede.

EVALUACIÓN DE LA INTERVENCIÓN

Para comenzar, los objetivos propuestos en el presente trabajo de investigación y estudio de caso práctico fueron desarrollados y alcanzados, tal y como se describe a continuación:

En primer lugar, se realiza una búsqueda de información respecto de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador en México, luego se hace un análisis práctico de la normativa y jurisprudencia nacional, doctrina y estándares internacionales que dieron lugar a dichas obligaciones fiscales.

Además, se realiza un análisis de la normativa en España respecto de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del titular real, que son equivalentes a las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador en México, obligaciones con las que España y México pretenden dar cumplimiento a los estándares internacionales emitidos por el GAFI en materia de prevención y combate al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo.

Posteriormente se realiza un cuadro comparativo entre las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador en México y las obligaciones fiscales derivadas de la figura del titular real en España para analizar semejanzas y diferencias en contraste con los principios fundamentales de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad concluyendo que España a diferencia de México sí cumple con los mismos, toda vez que las obligaciones fiscales referidas en España se encuentran adecuadamente estructuradas, contienen todos los elementos esenciales de las obligaciones fiscales definidos en ley, establecen de forma clara y precisa los términos y condiciones para dar cumplimiento con las mismas.

En cambio, en México no existe precisión ni claridad en la ley para que los contribuyentes sujetos a las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador puedan cumplirlas, toda vez que no se establecen los requisitos esenciales que permitan entender el qué, quién, cómo, dónde y cuándo de una obligación fiscal, generando que exista incertidumbre en la forma y términos para cumplir, violentando en perjuicio del contribuyente los principios constitucionales de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad, implicando con ello la violación del principio de seguridad jurídica.

Ahora bien, para determinar lo anterior, se analizan los principios referidos en la normativa nacional, jurisprudencia y doctrina, luego se analizan los mismos al tenor de las

obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador para identificar que existen violaciones a estos principios.

Enseguida se analizan casos de violación a los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad revisando sentencias, jurisprudencias y tesis de la SCJN y autoridades federales, de los que se desprenden argumentos de defensa para la propuesta de solución y sirven para justificar la importancia y conveniencia del desarrollo del presente caso práctico.

Luego, se analiza la información general de la empresa AUREN AGUASCALIENTES, S.C., que se especializa en brindar servicios integrales de asesoría y defensa jurídica fiscal, atender necesidades empresariales ofreciendo soluciones de auditoría, consultoría, servicios financieros, asesoría fiscal y defensa legal.

Posteriormente, se revisan algunos clientes de la empresa y se seleccionan tres de ellos para desarrollar el caso práctico, los que para efecto de protección de datos personales se identifican como CLIENTE A, CLIENTE B y CLIENTE C, mismos de los que se analiza su información general y la situación particular en la que se encuentran ante las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador.

De lo anterior se desprende que los tres clientes de la empresa seleccionada son personas morales sujetas al cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador impuestas en los artículos 32-B Ter, 32-B Quáter y 32-B Quinquies del CFF así como en las reglas 2.8.1.20, 2.8.1.21 y 2.8.1.22 de la RMF para 2022, 2023, 2024 y 2025; es decir, están obligadas a obtener, conservar y proporcionar la información de sus beneficiarios controladores que el SAT determina en las reglas referidas de la RMF.

Por lo que hace al objetivo de realizar una propuesta de solución al caso práctico, se desarrollan lineamientos de defensa del contribuyente sujeto al cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, específicamente las de obtener, conservar y proporcionar la información de los beneficiarios controladores a las que están sujetas entre otros contribuyentes, las personas morales, como lo son los tres clientes de la empresa.

Cabe señalar que al realizar la intervención en la empresa se obtiene que los tres clientes actualmente se encuentran en las mismas circunstancias ante las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, toda vez que ninguno de los tres clientes

ha sido requerido para proporcionar la información de sus beneficiarios controlador ni tampoco se han ejercido facultades de comprobación en las que declaren incumplimiento en obtener y conservar la información de sus beneficiarios controladores o se les ha solicitado demostrar estar en cumplimiento.

Es por lo que, la propuesta de solución en la que se establecen lineamientos básicos de defensa del contribuyente sujeto al cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador se desarrolla igual para los tres clientes de la empresa seleccionada, así llegado el momento para ejercer el medio de defensa cada cliente considerará lo planteado en la propuesta de solución para aplicar a su caso concreto.

Lo anterior es así en virtud de que para estar en posibilidad de optar por el medio de defensa es necesario que exista requerimiento previo del SAT o la emisión de un acto en el ejercicio de facultades de comprobación, por lo que a partir de que se notifique el requerimiento o acto correspondiente comenzará a correr el plazo para presentar el medio de defensa propuesto.

Por otra parte, al evaluar la documentación proporcionada por la empresa a los tres clientes para cumplir con dichas obligaciones fiscales en el momento en que sean requeridos o les ejerzan facultades de comprobación, se determina que no existe precisión ni claridad en la ley para que los contribuyentes sujetos a dichas obligaciones fiscales puedan cumplirlas, toda vez que no se establecen los requisitos esenciales que permitan entender el qué, quién, cómo, dónde y cuándo de una obligación fiscal, generando que exista incertidumbre en la forma y términos para cumplir, violentando en perjuicio del contribuyente los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica, legalidad y seguridad jurídica.

Lo anterior, en virtud de que los elementos esenciales de dichas obligaciones se encuentran establecidos en la RMF que se modifica año con año e incluso durante el año de su vigencia sufre modificaciones, sin necesidad de llevar a cabo un procedimiento formal de creación, por lo que no existe certeza de que la forma de cumplir se cambie constantemente, generando una mayor carga administrativa para el contribuyente.

Además, en caso de tener al contribuyente por incumpliendo, se le imponen diversas sanciones como son multas extremadamente altas o sanciones que impiden la realización de trámites, participación en contrataciones públicas con recursos federales o gozar de ciertos beneficios que ofrece la legislación fiscal.

Por lo que se ofrece a la empresa una propuesta de solución consistente en lineamientos básicos de defensa en beneficio de los tres clientes para ser utilizados en el momento procesal oportuno.

Sin embargo, se señala que la propuesta de solución elaborada respecto del presente caso práctico llega únicamente al nivel de propuesta en virtud de que para su implementación en la empresa es necesaria la existencia de un acto de autoridad ya sea mediante requerimiento o derivado del ejercicio de facultades de comprobación, en cuyo caso, una vez que el cliente sea notificado de dicho acto o requerimiento comenzará a correr el plazo para interponer el medio de defensa correspondiente.

Lo anterior, implica una limitante en la intervención a la empresa, pues al no poder implementarse la propuesta de solución ejerciendo el medio de defensa, hace imposible evaluar los resultados de la solución, por lo que sólo se señalan los resultados obtenidos en el apartado de Resultados de la Intervención y se señalan las posibilidades que pudieran presentarse al ejercer cada medio de defensa en el apartado de Conclusiones.

Además, el desarrollo del caso práctico versa sobre tres clientes que están obligados al cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador por su sola entrada en vigor, más no por un acto de autoridad en concreto, de ahí que la propuesta de solución por el momento sea general para los tres clientes.

Por otra parte, los beneficios obtenidos en la empresa en la que se desarrolla el caso práctico son la contribución de ofrecer lineamientos básicos de defensa del contribuyente sujeto a las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, para que de convenir a sus intereses puedan utilizarlos e implementarlos no sólo en los tres clientes del caso práctico, sino en futuros clientes.

Por lo anterior es que se considera que, si bien hubo limitantes en la intervención en la empresa, lo cierto es que se obtuvieron resultados y soluciones favorables que servirán a la empresa misma y a otras empresas o despachos, como precedente o posible solución.

CONCLUSIONES

Derivado del análisis de la legislación mexicana y española, doctrina y jurisprudencia existente respecto de las nuevas obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador y de los estándares internacionales en materia de combate y prevención al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo, en contraste con los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad, se concluye lo siguiente:

En primer lugar, las obligaciones fiscales de estudio violan en perjuicio del contribuyente sujeto a su cumplimiento los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad en virtud de que los elementos esenciales de dichas obligaciones no se encuentran estipulados en una ley mediante el procedimiento formal de creación que realiza el Poder Legislativo, sino que se encuentran en una Regla de Carácter General como lo es la RMF.

Lo anterior es así en virtud de que la información que ha de obtenerse, conservarse y proporcionarse de los beneficiarios controladores, se encuentra estipulada en la RMF, lo que viola inicialmente el principio de reserva de ley tributaria, pues los elementos esenciales de toda obligación tributaria deben estar estipulados en ley, tal y como lo dispone el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución Federal que es la norma suprema.

Asimismo, se violan en perjuicio del contribuyente sujeto a su cumplimiento los principios de subordinación jerárquica y de legalidad, pues en el caso del primero de ellos, lo dispuesto en la RMF va más allá de lo establecido en la propia ley, imponiendo mayores requisitos de los estipulados en la misma y en el caso del segundo de ellos, dispone que la autoridad sólo puede hacer aquello que expresamente la ley le faculta, es así que el Ejecutivo a través de la SHCP con apoyo del SAT exceden de sus facultades, toda vez que en ningún momento la ley los faculta para señalar la información que ha de conservarse, obtenerse y proporcionarse de los beneficiarios controladores.

Por otro lado, las nuevas obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador imponen sanciones pecuniarias extremadamente onerosas ante su incumplimiento, violentando en perjuicio del contribuyente el mandato constitucional que prohíbe la imposición de multas excesivas señalado en el artículo 22 constitucional, toda vez que no se consideran las posibilidades económicas del contribuyente que incumpla, dando el mismo tratamiento a pequeños contribuyentes que a grandes contribuyentes,

además de que no se considera la gravedad de la infracción ni se justifica los rangos mínimos y máximos de las multas.

Por otra parte, al analizar las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador en México y las obligaciones fiscales derivadas de la figura del titular real en España con las que ambos países pretenden dar cumplimiento a los estándares internacionales emitidos por el GAFI en materia de prevención y combate al lavado de dinero y financiamiento al terrorismo y al contrastarlas con el cumplimiento de los principios de reserva de ley, subordinación jerárquica y legalidad, se llega a la siguiente conclusión:

Derivado de lo expuesto en párrafos que anteceden, México no cumple con los principios en cita, sin embargo, se estima que en términos generales España sí cumple con los mismos, toda vez que los requisitos esenciales de las obligaciones del titular real se encuentran establecidos en forma clara y precisa, en ley en su sentido estricto, mediante un procedimiento formal de creación, por autoridad facultada para ello, respetando así los principios en cita estipulados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en el Tratado de la Unión Europea, en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y en la Constitución Española.

Ahora bien, una vez realizada la investigación y estudio de caso práctico en los CLIENTES A, B, y C de la empresa AUREN AGUASCALIENTES, S.C., se concluye que, si bien la empresa brinda un manual de cumplimiento de dichas obligaciones fiscales, lo cierto es que no existe certeza ni seguridad jurídica de que dicho manual sea suficiente para tener a los contribuyentes por cumpliendo, pues la ley no es clara ni precisa en señalar la forma y términos para cumplir con las obligaciones referidas, toda vez que no establece los lineamientos y parámetros para implementar el procedimiento de control interno ni los formatos adecuados para el cumplimiento.

Además, dichas obligaciones fiscales representan una enorme carga administrativa para los contribuyentes sujetos a su cumplimiento y el hecho de que los elementos esenciales de las mismas se encuentren establecidos en la RMF genera incertidumbre jurídica en el contribuyente, toda vez que la RMF cambia año con año e incluso durante el año de su vigencia se realizan modificaciones, lo que impide no saber a qué atenerse con las nuevas obligaciones fiscales, generando que no exista certeza jurídica de la forma y términos correctos para cumplir.

Lo anterior implica que si se tiene al contribuyente por incumpliendo con dichas obligaciones se le impondrán diversas sanciones entre las que se encuentran multas extremadamente altas, emisión de opinión de cumplimiento en sentido negativo que implica a su vez la negación de otros trámites y servicios, así como la negativa de participar en contrataciones públicas con recursos federales y de gozar de los beneficios de consultas populares y colectivas.

Por otro lado, si se opta por cumplir con las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, se estaría vulnerando el derecho a la protección de datos personales de los contribuyentes considerados beneficiarios controladores y terceros relacionados, mismo que se encuentra estipulado en el artículo 16 párrafo segundo de la Constitución Federal, el cual señala que el tratamiento de datos personales debe regirse en los términos fijados por la ley, lo que no sucede en la causa, pues la información a obtener, conservar y proporcionar de sus beneficiarios controladores y terceros relacionados se encuentra estipulada en una regla de carácter general y no en la ley.

Asimismo, se vulnera el derecho constitucional a la protección de datos personales, en virtud de que no se solicita consentimiento previo para su tratamiento y no se sigue lo dispuesto por los artículos 14, 15 y 16 de la LGPDPSO, que establecen que el tratamiento de datos personales requiere de consentimiento expreso o tácito de la persona propietaria, que deberá otorgarse en forma libre, específica e informada, lo que no ocurre en la causa pues se imponen como obligaciones obtenerla, conservarla y proporcionarla sin una ley que la justifique y sin seguir lo señalado en las disposiciones jurídicas en cita.

En consecuencia, se desarrolla una propuesta de solución alterna consistente en lineamientos básicos de defensa del contribuyente sujeto al cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador, misma que se proporciona a la empresa para que de convenir a sus intereses pueda ser implementada en beneficio de los tres clientes y de clientes futuros cuando cada contribuyente sea requerido de cumplimiento o se ejerzan facultades de comprobación de las que derive un acto definitivo que determine incumplimiento.

Lo anterior es así en virtud de que ya no es posible promover medios de defensa en contra de una norma general por su sola entrada en vigor, pues ya ha transcurrido el plazo para ejercerlos, sin embargo, aún se puede presentar la opción de medio de defensa que se propone en el presente caso práctico cuando se emita el primer acto de aplicación,

momento en que se promoverá el medio de defensa en contra de las disposiciones del CFF y de la RMF para 2022, 2023, 2024 y 2025 relativas a las obligaciones fiscales derivadas de la figura del beneficiario controlador en unión del primer acto de aplicación.

Derivado de lo anterior y toda vez que el presente trabajo de investigación y estudio de caso práctico llega al nivel de propuesta, se señalan algunos de los posibles resultados de la implementación de la propuesta de defensa:

Por un lado, al ejercer el medio de defensa consistente en la presentación de la demanda de amparo indirecto ante un Juzgado de Distrito, el resultado esperado es que la Unión ampare y proteja al contribuyente en el sentido de que se declare la inconstitucionalidad de las normas generales y de todas aquéllas normas y actos que dependan de la validez de las normas invalidadas, es decir, la inaplicación de dichas normas en el primer acto de aplicación, actos derivados de aquél y actos futuros de dicho contribuyente.

Sin embargo, si el resultado es una sentencia desfavorable, en el sentido de que la Unión no ampare ni proteja al contribuyente o lo ampare y proteja para efectos distintos de los señalados en el párrafo anterior, se podrá acudir a la siguiente instancia que es el amparo en revisión.

Cabe señalar que este medio de defensa tiene la posibilidad de generar jurisprudencia que servirá como precedente para la resolución de futuros casos y que puede ser invocada por el contribuyente para beneficio propio, en virtud de que resuelve la SCJN y la jurisprudencia por precedente obligatorio emitida por éste es obligatoria para todas las autoridades jurisdiccionales federales y locales.

Sin embargo, en materia tributaria no es posible la emisión de una Declaratoria General de Inconstitucionalidad que establece que una norma general es inconstitucional con efectos generales, por lo que los efectos de una jurisprudencia por precedente obligatorio o cualquier otra jurisprudencia en materia fiscal serán únicamente respecto del contribuyente que presenta el medio de defensa respecto del acto o actos concretos y de futuros actos del mismo contribuyente.

Por otra parte, existe la posibilidad de que al acudir al medio de defensa ante la última instancia que es el amparo en revisión, no se obtenga sentencia favorable para el contribuyente, pese a que se tenga la razón, situación que puede acontecer debido a las diferencias en los criterios de resolución por parte de los tribunales.

Lo anterior se afirma en vista de la Reforma al Poder Judicial en México de fecha 14 de septiembre de 2024, misma que entra en vigor al día siguiente de su publicación y que en lo conducente establece entre otras cuestiones, que la elección de Ministras y Ministros de la SCJN, Magistradas y Magistrados de Circuito y Juezas y Jueces de Distrito se harán mediante votación de la ciudadanía (DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de reforma del Poder Judicial, 2024, Artículo 96).

Además, se establece que en elección extraordinaria realizada el 01 de junio de 2025 se elige a la totalidad de los cargos de Ministras y Ministros de la SCJN y para el caso de las Magistradas y Magistrados de Circuito y Juezas y Jueces de Distrito se realiza de forma escalonada en dos periodos, uno realizado en la elección extraordinaria del 01 de junio de 2025 para elegir a la mitad y otro a realizar en 2027 en elección ordinaria para elegir a la otra mitad (DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de reforma del Poder Judicial, 2024, Transitorio Segundo).

Cabe señalar que la elección de los candidatos a participar se realiza mediante postulaciones por parte de los tres Poderes de la Unión y se incluyen en el listado a las personas que se encuentran en funciones en los cargos, luego el Senado de la República recibe las candidaturas y las remite al Instituto Nacional Electoral (INE) [DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de reforma del Poder Judicial, 2024, Artículo 96 y Transitorio Segundo].

De lo anterior se desprende que el hecho de que en los cargos del Poder Judicial participen los tres Poderes de la Unión y sea la ciudadanía quien decida, implica por un lado que no se elijan a las personas más preparadas para ocupar los cargos, toda vez que la ciudadanía no tiene conocimiento o experiencia en el área para determinar cuál de los candidatos es apto para ocupar el cargo.

Por otro lado, implica dejar de aplicar la carrera judicial consistente en que, para aspirar a Juez, Magistrado o Ministro es necesario empezar desde abajo e ir creciendo profesionalmente hasta alcanzar cargos altos, lo que ya no ocurre con la reforma judicial, pues puede participar cualquier persona que reúna los requisitos que para cada cargo

establece la Constitución Federal sin importar si ya es servidor público de un cargo inmediato más bajo al que aspira o si nunca se ha desempeñado como servidor público.

Es por lo anterior que no existe certeza jurídica de la forma en que resolverán los nuevos Jueces, Magistrados y Ministros Federales, por lo que existe la posibilidad de que la sentencia o resolución del medio de defensa propuesto como solución al caso práctico sea resuelto en sentido negativo para el contribuyente pese a que se cuente con argumentos válidos, fundados y eficaces para obtener la razón.

Por consiguiente, se señalan las posibles consecuencias en caso de que el medio de defensa sea resuelto en sentido negativo para el contribuyente y se brindan algunas opciones en su caso, tal y como sigue:

Por un lado, si se promueve el medio de defensa en contra del acto definitivo derivado del ejercicio de facultades de comprobación por el que se determine que el contribuyente ha incumplido con las obligaciones fiscales vinculadas con la figura del beneficiario controlador y se le imponga una multa, entonces el contribuyente tendría que pagar la multa impuesta con actualizaciones y recargos a que se refiere el artículo 21 del CFF.

Por otro lado, si se promueve el medio de defensa en contra del requerimiento del SAT para que el contribuyente proporcione la información de sus beneficiarios controladores en el término de 15 días y a partir de ahí se promueva el medio de defensa y se solicite la suspensión de la ejecución del acto o sus consecuencias, se tendría la ventaja de no tener que pagar sanción pecuniaria siempre y cuando la suspensión del acto se conceda previo a la determinación de una multa por incumplimiento.

En el caso anterior, si la suspensión del acto se concede después de la determinación de la multa por incumplimiento, sí tendría que pagarse la misma de igual forma con actualizaciones y recargos.

Cabe señalar que las actualizaciones y recargos de la multa se consideran desde el mes o fracción que transcurra en que debió realizarse el pago y hasta el mes o fracción en que el mismo se efectúe según lo dispuesto en el artículo 21 del CFF.

Asimismo, el pago de la multa con sus accesorios y actualizaciones deberá realizarse en el plazo de 30 días siguientes a que surta efectos la notificación de la resolución que impone la multa, según lo señalado en el artículo 65 del CFF.

Ahora bien, en caso de que el contribuyente no pueda o no desee por así convenir a sus intereses realizar el pago de la multa en una sola exhibición, existe la opción de realizar el pago de la multa mediante pagos diferidos o en parcialidades, previa solicitud del contribuyente a la autoridad fiscal siguiendo los requisitos y condiciones establecidas en el artículo 66 del CFF.

Por otro lado, existe la opción de que la SHCP realice una reducción de la multa hasta en un 100%, previa solicitud que realice el contribuyente siguiendo lo establecido por el artículo 74 del CFF y se suspenderá el Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE) si el contribuyente lo pide en su solicitud, siempre que se garantice el interés fiscal.

Cabe resaltar que tanto la opción del pago en parcialidades o diferido como la opción de reducción de multa, pueden ejercerse simultáneamente por el contribuyente y pueden concederse ambas por la autoridad fiscal.

Por otra parte, si el contribuyente realiza el pago de la multa dentro del plazo de 30 días hábiles siguientes a que surte efectos la notificación de la resolución por la que se impone la multa, en términos de lo señalado en el apartado de *PROPUESTA DE SOLUCIÓN AL CASO PRÁCTICO* del presente caso práctico, ya no será necesario pagar actualizaciones, recargos ni gastos de ejecución.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

LEGISLACIÓN Y JURISPRUDENCIAS MEXICANA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, (CPEUM), Artículos 6, 14, 16, 22 y 31 fracción IV, Reformado, Diario Oficial de la Federación (DOF), 15 de abril de 2025, (México). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf>

Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (LFPIORPI), Artículo 3 fracción III, Reformado, Diario Oficial de la Federación (DOF), 20 de mayo de 2021, (México). https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPIORPI_200521.pdf

Código Fiscal de la Federación, (CFF), Artículos 17-A, 22, 32-B Ter, 32-B Quáter, 32-B Quinquies, 32-D fracción IX, 33 fracción I Inciso g), 69-C, 84-M, 84-N, 135 y 145, Reformado, Diario Oficial de la Federación (DOF), 12 de noviembre de 2021, (México). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>

Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, (RMF para 2022), Reglas 2.1.37 numeral 12, 2.1.41 fracción XVIII, 2.1.47 fracción XXI, 2.8.1.20., 2.8.1.21. y 2.8.1.22., Diario Oficial de la Federación (DOF), 27 de diciembre de 2021, (México). <https://www.sat.gob.mx/normatividad/57558/resolucion-miscelanea-fiscal---rmf>

Resolución Miscelánea Fiscal para 2023, (RMF para 2023), Reglas 2.1.37 numeral 12, 2.1.41 fracción XVIII, 2.1.47 fracción XXI, 2.8.1.20., 2.8.1.21. y 2.8.1.22, Diario Oficial de la Federación (DOF), 27 de diciembre de 2022, (México). http://omawww.sat.gob.mx/normatividad_RMF_RGCE/Paginas/documentos/rmf/rmf/RMF_2023-27122022.pdf

Resolución Miscelánea Fiscal para 2024, (RMF para 2024), Reglas 2.1.36 numeral 12, 2.1.40 fracción XVIII, 2.1.46 fracción XXI, 2.8.1.20., 2.8.1.21. y 2.8.1.22, Diario Oficial de la Federación (DOF), 29 de diciembre de 2023, (México). http://omawww.sat.gob.mx/normatividad_rmf_rgce/Paginas/documentos2024/rmf/rmf/RMF_2024-29122023.pdf

Resolución Miscelánea Fiscal para 2025, (RMF para 2025), Reglas 2.1.36 numeral 12, 2.1.40 fracción XVIII, 2.1.45 fracción XXI, 2.8.1.20., 2.8.1.21. y 2.8.1.22, Diario

Oficial de la Federación (DOF), 30 de diciembre de 2024, (México).
http://omawww.sat.gob.mx/normatividad_RMf_RGCE/Paginas/documentos2025/rmf/rmf/RMF_2025-30122024.pdf

Presidencia de la República de los Estados Unidos Mexicanos. (2021, 08 de septiembre).
Iniciativa con Proyecto de Decreto. *Por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos.* [Radicado]. Diario Oficial de la Federación (DOF).

https://www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/bzPX2qB5/PPEF2022/qgp8v2PM/paquete/ingresos/LISR_LIVA_LIEPS_CFF.pdf

Ley General de Protección de Datos Personales en Posesión de Sujetos Obligados (LGPDPPSO), Artículos 3 fracciones IX y XI, 16-20 y 22, Diario Oficial de la Federación (DOF), 20 de marzo de 2025, (México).
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LGPDPPSO.pdf>

Ley de Amparo (LA), Artículos 3, 5 fracción I, 17-19, 21, 31 fracción II, 78, 81 fracción I inciso e), 83, 86, 107 fracción I incisos b) y g), 125, 126, 128-132, 217, 222 y 231, Reformado, Diario Oficial de la Federación (DOF), 13 de marzo de 2025, (México).
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAmp.pdf>

Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), Artículos 7 y 145, Reformado, Diario Oficial de la Federación (DOF), 01 de abril de 2024, (México).
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf>

Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), Artículo 15 fracción X inciso b), Reformado, Diario Oficial de la Federación (DOF), 12 de noviembre de 2021, (México).
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIVA.pdf>

Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación (LOPJF), Artículo 16 fracción III, Diario Oficial de la Federación (DOF), 20 de diciembre de 2024, (México).
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPJF.pdf>

Código Civil Federal (CCF), Artículos 26 y 27, Reformado, Diario Oficial de la Federación (DOF), 17 de enero de 2024, (México).

<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CCF.pdf>

Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (LOPDC), Artículos 5, 23 y 25, Reformado, Diario Oficial de la Federación (DOF), 11 de mayo de 2022, (México). <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPDC.pdf>

ANEXO 1-A de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020, (RMF para 2020), Ficha de Trámite 85/CFF, Diario Oficial de la Federación (DOF), 28 de diciembre de 2019, (México). <file:///C:/Users/aleth/Downloads/Anexo+1-A+RMF+2020.pdf>

DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de reforma del Poder Judicial. Artículo 96 y Transitorio Segundo, Diario Oficial de la Federación (DOF), 15 de septiembre de 2024, (México). https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5738985&fecha=15/09/2024#gsc.tab=0

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (SCJN). Pleno. (2007, mayo). Jurisprudencia P./J. 30/2007. Registro digital 172521. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/172521>

Tribunal Federal de Justicia Administrativa, (TFJA). Octava Sala Regional Metropolitana. (2018, 29 de diciembre). Tesis VII-CASR-8ME-93. <https://www.tfja.gob.mx/cesmdfa/sctj/detalle-tesis/>

Tribunal Federal de Justicia Administrativa, (TFJA). Tercera Sala Regional Metropolitana. (2010, 29 de mayo). Tesis VI-TASR-III-4. <https://www.tfja.gob.mx/cesmdfa/sctj/detalle-tesis/>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (SCJN). Pleno. (1995). Jurisprudencia 162. Registro Digital 389615. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/389615>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (SCJN). Segunda Sala. (2022, 23 de septiembre). Jurisprudencia 2a./J. 54/2022 (11a.). Registro digital 2025263. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2025263>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (SCJN). Primera Sala. (2024, 05 de abril).
Jurisprudencia 1a./J. 58/2024 (11a.). Registro digital 2028522.
<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2028522>

Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito. (2019, 22 de noviembre).
Jurisprudencia PC.I.A. J/156 A (10a.). Registro digital 2021090.
<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2021090>

Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer
Circuito. (2009, julio). Tesis XI.1o.A.T.44 A. Registro Digital 166764.
<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/166764>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (SCJN). Segunda Sala. (2023, 02 de junio).
Jurisprudencia 2a./J. 30/2023 (11a.). Registro digital 2026586.
<https://sjfsemanal.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2026586>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (SCJN). Segunda Sala. (2017, 08 de diciembre).
Jurisprudencia 2a./J. 167/2017 (10a.). Registro Digital 2015831.
<https://sjfsemanal.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2015831>

Pleno Regional en Materia Administrativa de la Región Centro-Sur, con residencia en
Cuernavaca, Morelos. (2024, 12 de enero). Jurisprudencia PR.A.CS. J/38 A (11a.).
Registro digital 2027996. <https://sjfsemanal.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2027996>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (SCJN). Primera Sala. (2024, 20 de septiembre).
Jurisprudencia 1a./J. 141/2024 (11a.). Registro digital 2029393.
<https://sjfsemanal.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2029393>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (SCJN). Pleno. (2003, diciembre). Tesis P.
XXI/2003. Registro digital 182710. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/182710>

Primer Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa Especializado en
Competencia Económica, Radiodifusión y Telecomunicaciones, con residencia en
el Distrito Federal y Jurisdicción en toda la República. (2016, 15 de enero). Tesis
I.1o.A.E.110 A (10a.). Registro digital 2010829.
<https://sjfsemanal.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2010829>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (SCJN). Segunda Sala. (2004, marzo). Tesis 2a. IV/2004. Registro digital 181864. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/181864>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (SCJN). Pleno. (1997, 07 de julio). Jurisprudencia P./J. 55/97. Registro digital 198200. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/198200>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (SCJN). Pleno. (1999, noviembre). Jurisprudencia P./J. 112/99. Registro digital 192846. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/192846>

Suprema Corte de Justicia de la Nación, (SCJN). Segunda Sala. (2014, 11 de abril). Jurisprudencia 2a./J. 16/2014 (10a.). Registro digital 2006186. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2006186>

Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN). Pleno. (2004, septiembre). Tesis P. LV/2004. Registro digital 180485. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/180485>

Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito. (2019, 22 de noviembre). Sentencia de Jurisprudencia PC.I.A. J/156 A (10a.). Registro digital 29157. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/ejecutoria/29157>

Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito. (2019, 22 de febrero). Sentencia de Jurisprudencia PC.I.A. J/138 A (10a.). Registro digital 28349. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/ejecutoria/28349>

Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN). Segunda Sala. (2022, 23 de septiembre). Sentencia de la Jurisprudencia 2a./J. 54/2022 (11a.). Registro digital 30929. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/ejecutoria/30929>

Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN). Segunda Sala. (2004, septiembre). Jurisprudencia 2a./J. 108/2004. Registro digital 180678. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/180678>

Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN). Segunda Sala. (2016, 11 de noviembre). Jurisprudencia 2a./J. 171/2016 (10a.). Registro digital 2012984. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2012984>

Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito. (2023, 12 de mayo). Tesis I.10o.A.22 A (11a.). Registro digital 2026418.

<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2026418>

Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN). Pleno. (1995, julio). Jurisprudencia P./J. 7/95. Registro digital 200348. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/200348>

Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN). Segunda Sala. (1999, julio). Jurisprudencia 2a./J. 67/99. Registro digital 193720. <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/193720>

Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN). Primera Sala. (2006, enero). Jurisprudencia 1a./J. 172/2005. Registro digital 176271.

<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/176271>

Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito. (2009, septiembre). Tesis IV.2o.A.262 A. Registro digital 166260.

<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/166260>

LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

Tratado de la Unión Europea. Artículos 14 numeral 1 y 17 numeral 2, Diario Oficial de la Unión Europea, No. C 83/15. 30 de marzo de 2010, (Unión Europea).

<https://www.boe.es/doue/2010/083/Z00013-00046.pdf>

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Artículos 4, 263, 288 y 290 numeral 1, Diario Oficial de la Unión Europea, No. C 83/47. 30 de marzo de 2010, (Unión Europea).

<https://www.boe.es/doue/2010/083/Z00047-00199.pdf>

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Preámbulo, Artículos 8, 51 numeral 1 y Capítulo VII, Diario Oficial de la Unión Europea, No. C 364/1. 18 de diciembre del 2000, (Unión Europea).

https://www.europarl.europa.eu/charter/pdf/text_es.pdf

Directiva 91/308/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1991, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales. Boletín Oficial del Estado (BOE), No. 166. 28 de junio de 1991.

<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-1991-80857>

Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica el Reglamento (UE) nº 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, y se derogan la Directiva 2005/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 2006/70/CE de la Comisión. Artículo 30. Boletín Oficial del Estado (BOE), No. 141. 05 de junio de 2015. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2015-81123>

Directiva (UE) 2018/843 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva (UE) 2015/849 relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifican las Directivas 2009/138/CE y 2013/36/UE. Boletín Oficial del Estado (BOE), No. 156. 19 de junio de 2018. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2018-81022>

Constitución Española. Artículos 9 numeral 3, 24, 25, 31, 33, 137, 140, 142, 143 y 144. Boletín Oficial del Estado (BOE), No. 311. 17 de febrero de 2024, (España). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1978-31229>

Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. Artículo 4. Boletín Oficial del Estado (BOE), No. 103. 29 de abril de 2010, (España). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-6737&tn=1&p=20100429>

Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. Artículo 4. Boletín Oficial del Estado (BOE), No. 103. 04 de septiembre de 2018, (España). <https://www.boe.es/eli/es/l/2010/04/28/10/con/20180904>

Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. Artículos 4, 4 bis, 4 ter, 50, 52, 57 y Disposición adicional tercera, Registro de Titularidades Reales. Boletín Oficial del Estado (BOE), No. 103. 23 de enero de 2025, (España). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-6737>

Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades

de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores. TÍTULO II. Transposición de directivas de la Unión Europea en materia de prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo. Boletín Oficial del Estado (BOE), No. 101. 22 de diciembre de 2021, (España). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2021-6872&tn=1&p=20211222>

Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo. Artículo 9. Boletín Oficial del Estado (BOE), No. 110. 24 de abril de 2014, (España). <https://www.boe.es/buscar/pdf/2014/BOE-A-2014-4742-consolidado.pdf>

Real Decreto 609/2023, de 11 de julio, por el que se crea el Registro Central de Titularidades Reales y se aprueba su Reglamento. Boletín Oficial del Estado (BOE), No. 165. 12 de julio de 2023, (España). <https://www.boe.es/buscar/pdf/2023/BOE-A-2023-16159-consolidado.pdf>

Ley 19/1993, de 28 de diciembre, sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales. Boletín Oficial del Estado (BOE), No. 311. 29 de diciembre de 1993, (España). <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1993-30991>

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Artículo 29. Boletín Oficial del Estado (BOE), No. 302. 21 de diciembre de 2003, (España). <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

DOCTRINA

Grupo Méndez. (2013). *Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita* [Archivo PDF]. 4-97. [Grupo Méndez | Asesores de negocios | Encuentro empresarial \(grupomendez.com\)](#)

Anaya Pérez, J., Anaya Porras, C.G., Arellano Ramírez, J.G., Arias Blanco, L.E., Ávila Andrade, J.R., Barriguete Crespo, A.E., Besil Bardawil, J., Calderón Sánchez, M.A., Cordon Álvarez, A.E., Coronado Barbosa, A., Cruz Montalvo, R., De Los Santos

Valero, J.V., Díaz Guzmán, E., Doñez Lucio, J.L., Echeverría Arceo, D.O., Gómez Ledesma, R., Guadarrama Nieto, S.D., Guzmán García, V., Hernández Valdez, E.,... Zapata Zapata, J.A. (julio, 2023). Beneficiario Controlador y el Dictamen Fiscal (Parte 1). *Boletín Informativo AGAFF. Instituto Mexicano de Contadores Públicos*. <https://imcp.org.mx/agaff-05-beneficiario-controlador-y-el-dictamen-fiscal-parte-1/>

Placencia, L. A. (agosto, 2022). El empresario ante el reto de innovar. *Revista Contaduría Pública*. 8-65. http://www.itpuebla.edu.mx/wp-content/archivos/CentroInformacion/PDFs/CONTADURIAPUBLICA/AGOSTO_2022.pdf

Anaya Pérez, J., Anaya Porras, C.G., Arellano Ramírez, J.G., Arias Blanco, L.E., Ávila Andrade, J.R., Barriguete Crespo, A.E., Besil Bardawil, J., Calderón Sánchez, M.A., Cordón Álvarez, A.E., Coronado Barbosa, A., Cruz Montalvo, R., De Los Santos Valero, J.V., Díaz Guzmán, E., Doñez Lucio, J.L., Echeverría Arceo, D.O., Gómez Ledesma, R., Guadarrama Nieto, S.D., Guzmán García, V., Hernández Valdez, E., Zapata Zapata, J.A. (febrero, 2022). El beneficiario controlador desde la perspectiva del Código Fiscal de la Federación (Segunda Parte). *Boletín de la Comisión de Prevención de Lavado de Dinero y Anticorrupción. Instituto Mexicano de Contadores Públicos*. <https://imcp.org.mx/boletin-de-la-comision-nacional-de-prevencion-de-lavado-de-dinero-y-anticorrupcion-05-febrero-2022/>

Franco, M., (2011). LOS DELITOS TRIBUTARIOS Y EL LAVADO DE DINERO. *Revista de la Facultad de Derecho*, (30), 143-151. <https://www.redalyc.org/pdf/5681/568160366011.pdf>

Daniels Pinto, A. J., (julio, 2023). ¿Qué es el GAFI y para qué sirve? *Acceso a la Justicia*. 1-33. <https://accesoalajusticia.org/wp-content/uploads/securepdfs/2023/07/Que-es-el-GAFI-y-para-que-sirve.pdf>

Pecho Trigueros, ME, (2014). El intercambio automático de información: hacia el nuevo estándar de transparencia fiscal internacional. *Derecho PUCP*, (72), 31-44. <https://www.redalyc.org/pdf/5336/533656137003.pdf>

Romero-Flor, L. M., (diciembre, 2013). La reserva de ley como principio fundamental del derecho tributario. *DIXI*, Vol. 15, (18), 51-61. [La reserva de ley como principio](#)

- Barba Calvillo, J. (2021). REFORMA FISCAL 2022; DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL: NUEVAS MANERA DE LEGISLAR PARA EL SAT. *Boletín Efecto Fiscal, Comisión Fiscal en Aguascalientes, COPARMEX.* 6-10. <https://www.efectofiscal.com.mx/boletines/07%20Efecto%20Fiscal%20-%20Ago.pdf>
- Rodríguez Lobato, R. (2007). *Derecho Fiscal*. Editorial Oxford. Segunda Edición. 3-309. https://derechomexicano.com.mx/wp-content/uploads/2017/11/derecho_fiscal_-_raul_rodriguez_lobato.pdf
- Torruco, S. S. (2010). El principio de reserva de ley tributaria en la jurisprudencia mexicana. In Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro: Liber Amicorum en homenaje a don Eusebio González García. 92-105. Universidad del Rosario. <https://books.google.es/books?hl=es&lr=&id=XyuLyBF78C&oi=fnd&pg=PA92&dq=reserva+de+ley+tributaria+en+M%C3%A9xico&ots=gzmdf1xf95&sig=8U9yIS940sTxq2QRVLF9L1mlbC8#v=onepage&q&f=false>
- Cervantes Vera, M. A. (2020). CONTEXTO GENERAL DE LA PREVENCIÓN DE LAVADO DE DINERO Y FINANCIAMIENTO AL TERRORISMO EN MÉXICO. *Iuris Tantum*, 34(32), 67–85. <https://doi.org/10.36105/iut.2020n32.06>
- Orendain, M. Del Carmen, Orendain, M. Del Claudina, Chávez, M. Del Rosario y Villa, M. Del Carmen (2022). Lavado de dinero México: 10 años de entrada en vigor de la ley. *Revista Iberoamericana de Ciencias*, 9(4), 64-72. <http://www.reibci.org/publicados/2022/dic/4800336.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE]. (2019), Lavado de activos y financiación del terrorismo. Manual para inspectores y auditores fiscales, OCDE, París. 3-88. <https://www.oecd.org/tax/crime/lavado-de-activos-y-financiacion-del-terrorismo-manual-para-inspectores-y-auditores-fiscales.pdf>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE]. (s.f.). Consultado el 06 de febrero de 2024. <https://www.oecd.org/acerca/>

Placencia Alarcón, L.A., Gómez Garfias, R., Balderas Espinosa, L.F. y Trejo Porras, J.L. (2022). EL BENEFICIARIO CONTROLADOR EN EL SISTEMA TRIBUTARIO MEXICANO: ALCANCES Y EFECTOS JURÍDICOS. *Dirección de Cultura Contributiva. PRODECON (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente)*. 6-163. <https://www.control2000.com.mx/blog/wp-content/uploads/Beneficiario-Controlador-versio%CC%81n-DIGITAL.pdf>

Financial Action Task Force (FATF). (s.f.). *Historia del GAFI*. Consultado el 22 de febrero de 2024. <https://www.fatf-gafi.org/en/the-fatf/history-of-the-fatf.html>

Escalante Elguezabal, X. (2016). REPORTE SOBRE LAS TENDENCIAS ACTUALES Y EXPECTATIVAS MULTILATERALES DEL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN INTERNACIONAL EN MATERIA TRIBUTARIA. *XV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario 2016, Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT)*. 212-235. https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/62414516/REPORTE_INTERCAMBIO_INFO_RMACION_FISCAL_XEE_2016I-libre.pdf?1584705110=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DReporte_sobre_las_tendencias_actuales_y.pdf&Expires=1711395803&Signature=EGsEOhn5xvaukLRsHl-E8Tj0GMZjbq0gvB0E82K-D9PiwVQ4jL9rW8iuY6D~gHy99O1Wp8deWzr5MJ-GoKEEjrgnpqpiRdTrAtw7ibqwavzri5TGc6jwmaR8HFJBwkZOIQhd4OedcAnAPt3GbmV29feCkIDhKY7WJmQ8A~1fiO8mwF-WMhAOULYQMNpFEiVwrVTL0YkhndmUCYzA7ymHo0Js7Qbv0slvJfh7MrA-EdVtBgLehxvdWYcq~dOsstBg9mQnGppShnLmX8NOJH9OIJEQhfh7ZC~IUNda9DXU6Hy6~lpAjRnpAU3pONhy71uy~8aLKlbpzNQU1ixlXYOkTw_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA

Kirton, J. J. (2022). El G20, el G8, el G5 y el papel de las potencias en ascenso. *Revista Mexicana de Política Exterior*. (94). 162-200. <https://revistadigital.sre.gob.mx/index.php/rmpe/article/view/578>

Van Der Velde, L. (2010). G20 (I): UNA HISTORIA. *Competitividad y Desarrollo Local*. Centro de Estudios Internacionales Contemporáneos (CEIC). 19, 1-14. https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/63207569/DT_019_1020200505-117190-1wg3c2m-libre.pdf?1588705111=&response-content-

[disposition=inline%3B+filename%3DG20_una_historia.pdf&Expires=1711473692&Signature=NcJj8tN24wcQBWs2KfyGWJabaqGFf8QXEuNi6nZhmxSWTtPpUf3Ywb6stsmgTQa08At7FascNS6YuBhoFUyuiBrXM6R4i7iOc1dv4VwKcNqaT7Bnk5RnTVH1oD0N9KEHSQOJRp19NkN-8sv5iNMkZkK7CkmA2hVlzeLXKx6r0m38VZR04T7~aiKofyKoUi1X6Lu9bj80L1aFzRutaZ810qsfT5Nxq4YZrA1CljdbPghwggzEWz5DaMzU-snk5nbj1fNU35xG6pOxmgsXqOrNOqJVcw2gNM~PN3TFb4HwNv6BzFmrCXz51Od2jP8EcUCPynK1pFDGT7s9Gm2X3tiXcg_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA](https://doi.org/10.22201/ijj.24484873e.2023.166.18910)

- Orozco González, I. A. (2023). Beneficiario controlador y control efectivo frente al delito fiscal. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. (166), 171-202. DOI: <https://doi.org/10.22201/ijj.24484873e.2023.166.18910>
- Pérez Cázares, M. E. (2020). El levantamiento del velo corporativo de las sociedades mercantiles en México, una acción procesal. *Revista Jurídicas*, 17 (1), 142-164. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7537656>
- Knobel, A. (2017). Regulación sobre beneficiarios finales en América Latina y el Caribe. *Banco Interamericano de Desarrollo*. 1-81. <file:///C:/Users/aleth/Downloads/Regulaci%C3%B3n-sobre-beneficiarios-finales-en-Am%C3%A9rica-Latina-y-el-Caribe.pdf>
- Fernández Sagardi, A., (2023). *Código Fiscal de la Federación Comentado*. Cuarta Edición. (Dofiscal Editores, S.A. de C.V.). Thomson Reuters. 1-582.
- Rodríguez Vicencio, A. (2006). Manual de investigación cualitativa para la intervención pedagógica, socioeducativa y cultural. *UPN Querétaro*. 85-96. <https://www.aidu-asociacion.org/wp-content/uploads/2019/12/Trayectoria-y-Configuraci%C3%B3n-de-la-Did%C3%A1ctica-Universitaria-CIDU-2006-5.pdf>
- Silva Meza, J. N. (2008). VOTO PARTICULAR QUE FORMULA EL SEÑOR MINISTRO JUAN N. SILVA MEZA, EN LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 42/2008-PL, ENTRE LAS SUSTENTADAS LA PRIMERA Y LA SEGUNDA SALAS DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. *Suprema Corte de Justicia de la Nación*. 1-

15. https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/votos_ministros/documento/2016-11/5_4_4_0.pdf

Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI). (16 de febrero de 2016). 40 *Recomendaciones del GAFI*. <https://www.cfatf-gafic.org/es/documentos/gafi40-recomendaciones>

Alfonso Ruíz, M. (1988). EL PRINCIPIO DE JERARQUÍA NORMATIVA. *Revista Española de Derecho Constitucional*, 24, 135-154. <http://www.jstor.org/stable/44203332>

Islas Montes, R. (2009). Sobre el principio de legalidad. *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano* Año XV, Montevideo, 97-108. <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r23516.pdf>

Yee Romo, C. V. (s.f.). Principio de Legalidad; Hacia una Cultura de Respeto al Orden Jurídico Vigente. *Orden Jurídico Nacional*, 1-8. Consultado el 10 de julio de 2024. <http://ordenjuridico.gob.mx/Congreso/pdf/65.pdf>

Secretaría de la Función Pública. (s.f.). *Guía para ejercer los derechos de Acceso, Rectificación, Cancelación y Oposición de datos personales*. Consultado el 19 de julio de 2024. 1-27. https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/428335/DDP_Gu_a_derechos_A_RCO_13Dic18.pdf

Andara Suárez, L. J. (2020). *MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO I. DERECHO SUSTANTIVO*. Universidad de Salamanca. (Segunda Edición). 144, 177-187. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/libro?codigo=850841>

Sánchez Vega, J. A. (2018). *La contabilidad como obligación: enfoque contable, mercantil, financiero, jurídico y fiscal*. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 1-306. <https://elibro.net/es/ereader/ugr/123444>

López Martínez, J. (1992). *LOS DEBERES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA*. Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons. 8-334.

Abogacía Española, Delegación Bruselas. (22 de julio de 2021). *Lucha contra el Blanqueo de Capitales*. <https://www.abogacia.es/conocen/bruselas/documentos-juridicos-y-utilidades/fichas-legislativas-ue/lucha-contra-el-blanqueo-de-capitales/>

Hernández Sampieri, R., Fernández Collado, C., y Baptista Lucio, P. (1991). *Metodología de la Investigación*. MCGRAW-HILL.

file:///C:/Users/aleth/Documents/MAESTR%C3%8DA%20EN%20IMPUESTOS/TE%20SIS/Metodologia-de-la-Investigaci%C3%83%C2%B3n_Sampieri.pdf

Merryman, J. H. (s.f.). *Fines, objeto y método del derecho comparado*. Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. 65-92.

<file:///C:/Users/aleth/Documents/MAESTRÍA%20EN%20IMPUESTOS/TESIS/%23%23common.file.namingPattern%23%23.pdf>

Ríos Granados, G. (2003). Naturaleza jurídica de las reglas misceláneas y de las reglas generales en materia tributaria. *Documento de trabajo del Instituto de Investigaciones Jurídicas de 2003*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. Número 38. 1-43.

<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/10/4645/7.pdf>

Pérez Zúñiga, J. M. (2017, mayo). Recesión de Separación de Poderes y Reserva de Ley Tributaria. Fundamentos Teóricos y Análisis Crítico. *Revista Española de Control Externo*. XIX(56). 265-267.

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6096423>

AUREN. (s.f.). *Acerca de*. Consultado el 15 de marzo de 2025. <https://auren.com/es/en/>

Ramírez González, A.I. (2017). Metodología de Proyectos de Intervención. *Universidad de Guadalajara. Red Universitaria e Institución Benemérita de Jalisco*.

<http://biblioteca.udgvirtual.udg.mx/jspui/bitstream/123456789/1984/1/Proyecto%20de%20intervenci%C3%B3n.pdf>

Bejarano Sánchez, M. (2010). *Obligaciones civiles*. Editorial Oxford University Press. (Sexta Edición). 1-527.

Ríos Granados, G. (2020). *Manual de derecho fiscal*. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México. Serie Estudios Jurídicos, número 350. 11-242. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/13/6278/11a.pdf>

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Servicio de Administración Tributaria (SAT). (s.f.). *Preguntas y respuestas sobre beneficiarios controladores*. Consultado el 24 de junio de 2025.
<http://omawww.sat.gob.mx/documentossat/Documents/PreguntasRespuestasBC.pdf>

