

## REFLEXIONES AL COMBATIR UNA LIQUIDACIÓN AL NUEVO ESTILO DEL SAT

Lic. Enrique Ramírez Figueroa<sup>1</sup>  
Lic. Luis I. Vázquez<sup>2</sup>

**Resumen:** Recientemente, ciertas resoluciones de las autoridades fiscales federales contienen una motivación excesiva y tendenciosa, especialmente en el caso de liquidaciones por estructuras internacionales. Esta "motivación excesiva y tendenciosa" contiene argumentaciones basadas en hechos y afirmaciones que nada tienen que ver con la aplicación de la norma fiscal, sino que tienen por propósito generar un ánimo en el juez fiscal sobre la rectitud de la operación objetada. El propósito de este artículo es analizar las consecuencias de esta motivación excesiva en caso de su impugnación a la luz de la garantía de fundamentación y motivación.

**Palabras claves:** Fundamentación y motivación, Artículo 16 Constitucional, Artículo 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, Transacciones Internacionales, Estructuras Internacionales, Arbitrariedad, Labor jurisdiccional.

## THOUGHTS TO CONTEST A SETTLEMENT WITH THE SAT'S NEW STYLE

Enrique Ramírez Figueroa<sup>1</sup>  
Luis I. Vázquez<sup>2</sup>

**ABSTRACT:** Recently, certain resolutions of the federal tax authorities have an excessive and tendentious reasoning, especially in the case of settlements by liquidation of international structures. This "excessive and tendentious reasoning" has argumentations based in facts and statements that does not are related whit application of the fiscal norm, but they have as purpose to generate a mood in the fiscal judge about the rightness of the objected operation. The purpose of this essay is to analyze the consequences of this excessive reasoning in case of contesting based on the guarantee of reasoning and legal authority.

**Keywords:** reasoning and legal authority, Article 16 Constitutional, Article 38, section IV of the Federal Tax Code, International Deals, International Structures, Arbitrariness, Jurisdictional Work.

<sup>1</sup> Licenciado en Derecho egresado de la Universidad Panamericana (UP) en la que obtuvo su título profesional en 1991. Inició su práctica profesional en el área fiscal en 1987 y desde el año de 1997 se desempeña como socio en CHEVEZ, RUIZ, ZAMARRIPA Y CIA., S. C. Ha sido titular de las cátedras de Derecho Fiscal y de Derecho Procesal Fiscal en la Escuela de Derecho de la Universidad Panamericana, así como de los cursos de Fiscal I y Fiscal II del Centro de Investigación y Docencia Económicas. Es Presidente del Comité Técnico Nacional de Estudios Fiscales del Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, A.C. y miembro del Comité de Estudios y Documentación y del Comité de Legislación y Jurisprudencia de la International Fiscal Association.

<sup>2</sup> Licenciado en Derecho por la Universidad Iberoamericana, A.C. Cd. de México, en donde obtuvo su título profesional en 2005 y con una Maestría en Impuestos por Georgetown University en 2008. Inició su práctica profesional en el área fiscal en 2003 y desde el año de 2010 se desempeña como asociado en CHEVEZ, RUIZ, ZAMARRIPA Y CIA., S. C. Es miembro de la Barra Mexicana, Colegio de Abogados.

*Sumario:*

- a) Introducción; b) Artículo 16 Constitucional - La fundamentación y motivación; c) Motivación excesiva y tendenciosa; d) ¿La motivación puede ser excesiva?; e) Bibliografía*

**a) Introducción**

Cumplir con la garantía de fundamentación y motivación es un requisito esencial de todo acto de autoridad, por lo que es muy común que todo medio de defensa que un particular intente en contra de un acto de autoridad incluya dentro de sus agravios una violación al artículo 16 Constitucional que la consagra.

Sin embargo, en recientes fechas, los abogados litigantes en materia fiscal nos hemos encontrado con una motivación excesiva y tendenciosa en los actos de la autoridad fiscal, especialmente en el caso de liquidaciones por estructuras internacionales. Es decir, nos hemos encontrado con actos que no cumplen simplemente con citar las normas aplicables y los razonamientos para la aplicación de dichas normas al caso en concreto, sino con argumentaciones que nada tienen que ver con la aplicación de los fundamentos legales.

Esta “motivación excesiva y tendenciosa”<sup>3</sup> contiene argumentaciones basadas en hechos y afirmaciones que nada tienen que ver con la norma fiscal, sino que tienen por propósito generar un ánimo en el juez fiscal sobre la rectitud de la operación objetada.

Esta situación ha llevado a los abogados litigantes a elaborar demandas de nulidad u otros medios de defensa con la finalidad de desvirtuar argumentaciones no jurídicas y a destruir apariencias generadas por esa motivación excesiva y tendenciosa, en lugar de construir argumentaciones jurídicas.

A continuación analizaremos esta nueva práctica de la autoridad fiscal, así como un cuestionamiento sobre la legalidad de la motivación excesiva y tendenciosa.

---

<sup>3</sup> Para efectos del presente trabajo usaremos el término “motivación suficiente” a las argumentaciones de un acto que sí se adecuan a la fundamentación; mientras que denominaremos “motivación excesiva y tendenciosa” a los actos que contienen motivación suficiente y, adicionalmente, tienen argumentaciones que nada tienen que ver con la fundamentación.

## b) “Artículo 16 Constitucional.- La fundamentación y motivación

La fundamentación y motivación de todo acto de autoridad ha sido un derecho universal esencial reconocido desde hace varios siglos, pues considerando que justamente los actos de autoridad son los que dan lugar a violaciones de tales derechos, es indispensable que esta garantía sea respetada y cumplida para el pleno ejercicio del resto de las garantías otorgadas por el Derecho positivo.

La importancia de la fundamentación y motivación fue reconocida por los revolucionarios franceses durante la Ilustración, al momento en que se emitió la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789.<sup>4</sup>

Estas ideas fueron retomadas por el Constituyente Mexicano de 1857, quien estableció las garantías de fundamentación y motivación<sup>5</sup> en la forma en que las conocemos hoy en día.

Aunque la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en adelante CPEUM) se ha reformado en innumerables ocasiones desde su promulgación, incluyendo el artículo 16,<sup>6</sup> la primera oración del artículo 16 de la CPEUM ya se encontraba en los mismos términos que se encuentra actualmente. Incluso, la primera oración de dicho artículo de 1857 fue respetado por el Constituyente de 1917 e introducido en el mismo numeral.

Teniendo en mente estos breves antecedentes históricos, la importancia del artículo 16 de la CPEUM en nuestro régimen jurídico es evidente. El Maestro Ignacio Burgoa reconoce la importancia de la garantía individual que el mencionado artículo de la CPEUM otorga a los gobernados, señalando “La garantía que mayor protección imparte al gobernado de nuestro orden jurídico es, sin duda alguna, la de legalidad consagrada en el artículo 16 de la Ley Suprema (...)”.<sup>7</sup>

<sup>4</sup> “Artículo 7”. Ningún hombre puede ser acusado, arrestado o detenido, como no sea en los casos determinados por la ley y con arreglo a las formas que ésta ha prescrito. Quienes soliciten, cursen, ejecuten o hagan ejecutar órdenes arbitrarias deberán ser castigados; pero todo ciudadano convocado o aprehendido en virtud de la ley debe obedecer de inmediato; es culpable si opone resistencia.

<sup>5</sup> “Artículo 16”. Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques.

<sup>6</sup> “Artículo 16”. Nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques.

<sup>7</sup> BURGOA, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, Porrúa. p. 601.

En nuestra opinión, la importancia de la garantía de legalidad o fundamentación y motivación está vinculada con la naturaleza misma de las normas jurídicas.

Al respecto, recordemos que cada norma se conforma por dos partes: un supuesto y una consecuencia. En palabras del Maestro García Máynez, un supuesto jurídico es “la hipótesis de cuya realización dependen las consecuencias establecidas por la norma”.<sup>8</sup>

En términos de los doctrinarios, existe un nexo entre el supuesto jurídico y la consecuencia. De acuerdo al Maestro García Máynez citando a otros doctrinarios, la Ley de Causalidad Jurídica se enuncia señalando “no hay consecuencia sin supuesto de derecho” o “si la condición jurídica no varía, las consecuencias no deben cambiar.”<sup>9</sup>

Por esto, la garantía de legalidad asegura que la Ley de Causalidad Jurídica sea efectiva, pues en la medida en que el acto sea debidamente fundado y motivado, los hechos regulados por el supuesto jurídico darán lugar a la consecuencia prevista en la misma norma.

Debido a este nexo entre supuesto y consecuencia, el artículo 16 impone una carga a todo acto de autoridad, estableciendo que deberá estar debidamente fundado y motivado. Al respecto, el Maestro Burgoa define la fundamentación como “los actos (...) deben basarse en una disposición normativa general, es decir, que ésta prevea la situación concreta para la cual sea procedente realizar el acto de autoridad, que exista una ley que lo autorice.”<sup>10</sup>

De igual forma, el Maestro Burgoa ha definido la motivación como “las circunstancias y modalidades del caso particular que encuadren dentro del marco general correspondiente establecido por la ley.”<sup>11</sup>

Por su parte, desde la Sexta Época, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (en adelante la SCJN) ha definido la fundamentación como “citar el precepto que le sirva de apoyo” y a la motivación como “expresar los razonamientos que la llevaron a la conclusión de que el acto concreto de que se trata, que las origina, encuadra en los presupuestos de la norma que invoca”.<sup>12</sup>

---

<sup>8</sup> GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, Porrúa, p. 172.

<sup>9</sup> Idem

<sup>10</sup> BURGOA, Ignacio, Op. Cit, p. 602.

<sup>11</sup> Idem p. 604.

<sup>12</sup> “FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN, GARANTÍA DE.” emitida por la Segunda Sala de la SCJN, Seminario Judicial de la Federación, Tercera parte, CXXXIII, p. 63.

En los años siguientes, la SCJN se ha encargado de desarrollar las particularidades de la fundamentación dependiendo del tipo de acto de autoridad de que se trata, como por ejemplo los actos que no afectan inmediatamente la esfera jurídica<sup>13</sup> y los actos de las autoridades jurisdiccionales.<sup>14</sup> Sin embargo, el concepto de la fundamentación y motivación o garantía de legalidad no se ha visto modificado en su esencia, pues sigue imponiendo una carga a la autoridad de señalar las disposiciones en que apoya su actuación.

En las tesis emitidas por la SCJN y en la doctrina, la fundamentación y motivación de los actos de autoridad se han visto de forma conjunta; es decir, para que un acto sea legal, debe cumplir ambos requisitos plenamente y no solamente uno de ellos.

Tomando como base lo anterior, a continuación analizaremos lo que hemos llamado como motivación excesiva y tendenciosa.

### **c) Motivación excesiva y tendenciosa**

Como mencionamos, la motivación consiste en los razonamientos esgrimidos por la autoridad emisora del acto para justificar la adecuación de los hechos al supuesto hipotético de la norma.

La SCJN y diversos tribunales han sido muy claros en señalar que una motivación insuficiente es una causal de ilegalidad del acto. ¿Pero qué ocurre cuando, en adición a los razonamientos suficientes que justifican la adecuación de los hechos al supuesto hipotético, la autoridad emisora del acto expone razonamientos que en nada justifican la aplicación de la norma?

A diferencia de otras áreas del derecho, los supuestos jurídicos de la ley fiscal regulan meramente hechos y no la intención de la persona a quien va dirigida la

---

<sup>13</sup> "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. SU CUMPLIMIENTO CUANDO SE TRATE DE ACTOS QUE NO TRASCIENDAN, DE MANERA INMEDIATA, LA ESFERA JURÍDICA DE LOS PARTICULARES." Tesis P./J. 50/2000 del Pleno de la SCJN, Semanario Judicial de la Federación, XI, abril de 2000, p. 813.

<sup>14</sup> "FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. EL CUMPLIMIENTO A DICHA GARANTÍA TRATÁNDOSE DE RESOLUCIONES JURISDICCIONALES SE VERIFICA SIN QUE SE INVOQUEN DE MANERA EXPRESA SUS FUNDAMENTOS, CUANDO LOS RAZONAMIENTOS DE ÉSTAS CONDUZCAN A LAS NORMAS APLICADAS." Tesis CXVI/2000 del Pleno de la SCJN, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XII, Agosto 2000, p. 143.

norma. Es decir, la causación de un tributo tendrá lugar independientemente de si es la intención del contribuyente actualizar el supuesto o no.

El artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta que regula los ingresos acumulables para dicho impuesto en ningún momento establece como elemento de su hipótesis algún elemento subjetivo. De igual forma, los artículos 31 y 32 de la misma ley tampoco prevén elementos subjetivos para los requisitos de deducibilidad de las erogaciones o la no deducibilidad de las mismas.

Como podemos advertir, en adición a las normas que prevén delitos fiscales y las infracciones, pocas normas fiscales sí incluyen la intención del contribuyente como parte del supuesto jurídico. Una de estas excepciones es el artículo 213<sup>15</sup> de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que prevé la simulación de actos para efectos fiscales, ya que la simulación de un acto necesariamente conlleva un elemento intencional.

La simple formulación de las normas fiscales nos llevarían a concluir que el elemento subjetivo o intencional es irrelevante en la mayoría de los casos para determinar si se actualiza el supuesto jurídico de la norma.

Incluso, el artículo 21<sup>16</sup> de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente va más allá. Dicho artículo prevé que las actuaciones de los contribuyentes se presumirán de buena fe, por lo que corresponderá a la autoridad fiscal acreditar que se actualizan las circunstancias agravantes del Código Fiscal de la Federación respecto de infracciones tributarias. En términos del artículo 21, la intención de las partes ni siquiera es importante para determinar si un contribuyente es acreedor a una infracción fiscal, sino solamente sobre la aplicación de agravantes respecto de dicha infracción.

---

<sup>15</sup> **Artículo 213.** (...) Para los efectos de este Título y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 215 de esta Ley."

<sup>16</sup> **Artículo 21.** En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias."

El hecho que el artículo 21 únicamente hace referencia a la intención de las partes respecto de las agravantes de las infracciones evidencia que la intención de los contribuyentes no es relevante para la causación de los tributos en sí.

Por lo tanto, si las normas fiscales por regla general no requieren de elementos subjetivos para su actualización, nos haría pensar que no habría necesidad de que la autoridad fiscal incluyera elementos subjetivos como juicios de valor al determinar la omisión de impuestos como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación (salvo que se trate del ejercicio de la facultad de recharacterización del artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o se apliquen agravantes a multas o se trate de delitos fiscales).

Desafortunadamente, éste no es el caso. La nueva práctica de la autoridad fiscal federal es incluir juicios de valor en las resoluciones que emite que no sirven de razonamiento para demostrar el nexo causal; es decir, la aplicación de la consecuencia de la norma al caso en concreto. Evidentemente, esta práctica tiene la finalidad de crear un cierto ánimo en el juez sobre la conducta del contribuyente en perjuicio del erario público o, inclusive, una intención elusiva por parte del contribuyente.

Sin embargo, la autoridad fiscal mexicana ha malentendido la obligación de contribuir al gasto público que prevé el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, pues la ha entendido en el sentido de que dicha obligación de contribuir debe ser de la forma más gravosa para el gobernado, cuando no es así.

En una decisión clave de 1935 de la Suprema Corte de los Estados Unidos de América, ésta resolvió justamente lo contrario: “No puede dudarse el derecho legal que un contribuyente tiene a reducir el monto de sus contribuciones o eliminarlas por completo a través de medios que la propia ley permita.”<sup>17</sup> Sin embargo, la Corte sí estableció límites a ese derecho, pues si la operación simplemente tuvo por objeto reducir la carga fiscal, dicha operación no debe ser tomada en consideración (*Business Purpose Doctrine*) y que la realidad económica debe prevalecer sobre la forma que el contribuyente dio a una operación, cuando esta forma no coincide con dicha realidad (*Substance Over Form Doctrine*).

---

<sup>17</sup> Gregory V. Helvering, 293 U.S. 465 (1935). Traducción al castellano por el autor.

Esta conclusión ha sido recogida por la comunidad internacional. La Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) ha señalado en las Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones para 2010<sup>18</sup> que las autoridades fiscales deberán analizar las operaciones realizadas entre partes relacionadas en la forma en que fueron estructuradas, sin ignorar las operaciones reales ni sustituirlas por otras. Estas directrices<sup>19</sup> también establecen límites, pues reconocen que se debe respetar la forma de una operación salvo que su forma no concuerde con la operación subyacente real o cuando los términos de la operación difieren de los que hubieran sido adoptados por empresas independientes.

De igual forma, la International Fiscal Association señaló en el Reporte General del Congreso de París 2011 que las empresas tienen el derecho a estructurar sus operaciones en la forma en que mejor les convenga, inclusive si dicha forma es fiscalmente eficiente, lo cual coincide con el criterio de la OCDE.<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> Identificación de las operaciones realmente efectuadas

1.36 La comprobación por parte de una administración tributaria de una operación vinculada debe estar basada en las operaciones realmente efectuadas por las empresas asociadas y de acuerdo con la forma en que aquéllas la han estructurado, utilizando los métodos que los contribuyentes han aplicado siempre que éstos sean coherentes con los métodos descritos en los Capítulos II y III. Salvo en casos excepcionales, las administraciones tributarias no deben ignorar las operaciones reales ni sustituirlas por otras. La reestructuración de operaciones comerciales legítimas constituiría un ejercicio totalmente arbitrario que resultaría injusto como consecuencia de producir doble imposición cuando la otra administración tributaria no comparta el mismo punto de vista sobre cómo debería estudiarse la operación.

1.37 Sin embargo, hay dos circunstancias particulares en las que, excepcionalmente, puede resultar adecuado y legítimo que la administración tributaria considere que debe hacer caso omiso de la estructura seguida por los contribuyentes en la realización de la operación vinculada. La primera circunstancia surge cuando el sustrato económico de la operación difiere de su forma. En tal caso, las administraciones tributarias pueden ignorar la caracterización de la operación realizada por las partes y recharacterizarla de acuerdo con su sustancia. (...) La segunda circunstancia concurre cuando, coincidiendo la forma y el fondo de la operación, los acuerdos relativos a la misma, valorados globalmente, difieren de los que hubieran sido adoptados por empresas independientes que actúan de modo racional desde un punto de vista comercial y su estructuración real impide que la administración tributaria determine el precio de transferencia apropiado. (...)

<sup>19</sup> Estas directrices son aplicables en materia de precios de transferencia en México conforme a lo dispuesto en el artículo 215, último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

<sup>20</sup> "2.6.1. Posición de la OCDE

Las Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones de la OCDE estipulan en varios capítulos que solamente en circunstancias excepcionales, una transacción real no será reconocida. Esto se debe al hecho, lo cual es apoyado por la OCDE, de que las empresas multinacionales son libres de organizar sus asuntos como deseen incluso si esto les ahorra impuestos." Traducción al castellano por el autor.



Desafortunadamente, las autoridades fiscales mexicanas no comparten la opinión del consenso de la comunidad internacional, lo que ha generado que la autoridad emita resoluciones poniendo en tela de duda las intenciones del contribuyente, a pesar de que tal elemento es irrelevante para la aplicación de la norma.

#### **d) ¿La motivación puede ser excesiva?**

Como mencionamos, el artículo 16 de la CPEUM establece la fórmula de la garantía de legalidad para que un acto pueda generar una afectación válida en la esfera jurídica de un gobernado. Los doctrinarios han sostenido que dicho artículo establece una fórmula indisoluble entre la fundamentación y motivación, pues ambos requisitos deben ser cumplidos para que la garantía de legalidad sea respetada.

Esta fórmula entre la fundamentación y motivación puede dar lugar a varios resultados. Uno de ellos, evidentemente es que solamente exista uno de ellos en el acto particular. Sin embargo, también la fundamentación y motivación pueden existir en un acto, pero que no sean coincidentes, ya sea porque uno es insuficiente o excesivo respecto del otro.

En el caso de motivación excesiva y tendenciosa, sí existe una coincidencia entre la fundamentación y una parte de la motivación (la llamaremos motivación suficiente), sin embargo, ya no existe coincidencia entre las argumentaciones adicionales del acto. Visto desde otra óptica, también pudiera afirmarse que existe una insuficiencia de fundamentación, pues no existe fundamentación que justifique la totalidad de la motivación.

La cuestión que se presenta para el juzgador al analizar la legalidad de un acto con motivación excesiva y tendenciosa, consiste en determinar si dicho exceso es ilegal por no ser coincidente en su totalidad con la fundamentación o, en su caso, si es ilegal porque su fundamentación es insuficiente para justificar la totalidad de los razonamientos esgrimidos por la autoridad.

En opinión de los autores, consideramos que la respuesta a este cuestionamiento es que sí, la motivación excesiva y tendenciosa causa la ilegalidad del acto (ya sea por cualquiera de los dos casos).

Cuando una persona, ya sea un juzgador o incluso un litigante, analiza un acto de autoridad, podrá apreciar la motivación y fundamentación del acto. Sin embargo, cuando se habla de la motivación de un acto, no se puede hablar estrictamente de una motiva-

ción suficiente y otra excedente como le hemos hecho aquí para facilitar su entendimiento, sino solamente se puede hablar de una sola motivación.

Por ello, al existir una sola motivación conformada por varios razonamientos (unos suficientes y otros excedentes), consideramos que dicha motivación como un todo debe coincidir en su totalidad con la fundamentación. No debe ser insuficiente, pero tampoco excesiva, sino que debe ser una adecuación perfecta.

Esta adecuación perfecta también garantiza la congruencia del acto, lo cual también es un requisito implícito de la fundamentación y motivación. Si se plasman razonamientos que nada tienen que ver con la norma, el gobernado tendrá en sus manos un acto incongruente, que lo dejará en estado de indefensión por no dejar claro cuál es la motivación real que llevó a la autoridad a actuar de cierta manera.

Recordemos que es obligación de la autoridad fijar en el acto los razonamientos que ella considera apropiados y procedentes para soportar la aplicación de la norma. En otras palabras, si un razonamiento está plasmado en un acto, es el resultado del análisis que la autoridad necesariamente llevó a cabo y la llevó a la conclusión de que la norma es aplicable. Insistimos, el razonamiento debe ser resultado de este análisis para la aplicación de la norma, pues solamente de ser así habría congruencia entre el razonamiento y la consecuencia jurídica.

La valoración de qué razonamiento efectivamente llevó a la aplicación de una norma no puede ser calificado, pues el simple hecho de que esté plasmado en el acto lleva a la conclusión de que sí fue determinante en la emisión del acto. Es decir, la separación entre motivación suficiente y excedente es artificial, pues la separación entre una y otra la realizará el lector y será muy particular a cada uno de ellos.

No dejamos de advertir que, al emitir un acto, toda autoridad tiene cierta libertad y discrecionalidad, pues aplicará su muy particular juicio para determinar si efectivamente la conducta del gobernado actualiza el supuesto de la norma y, por ende, se hace acreedor a la consecuencia jurídica que ésta prevé.

Al respecto, el Maestro Burgoa reconoce que “la norma jurídica concede a la autoridad la potestad de apreciar según su criterio subjetivo los hechos, circunstancias

y modalidades en general del caso concreto para adecuarlo a sus disposiciones,<sup>21</sup> lo que él denomina facultad discrecional. Esto quiere decir que no se puede eliminar el elemento humano del juicio que se lleva a cabo al momento de determinar si se actualiza la hipótesis de una norma, pues tal juicio se realizará por una persona a quien la ley ha dotado de cierta facultad y actúa con *imperium* sobre el gobernado.

Sin embargo, esta facultad discrecional está vinculada con la verificación de los hechos que involucran al gobernado, los cuales solamente serán relevantes si tales hechos están previstos dentro de la hipótesis de la norma.

Como ya mencionamos, en el caso de la gran mayoría de las normas fiscales, sus hipótesis normativas solamente prevén elementos objetivos; es decir, simplemente hechos, pero no así elementos subjetivos como la intención del contribuyente. Por lo tanto, en el caso de la mayoría de las normas fiscales, los elementos subjetivos como la intención no son relevantes para la actividad de la autoridad fiscal y, por ende, no son objeto de su facultad discrecional.

A través de esta facultad discrecional para verificar la aplicación de normas, la autoridad fiscal ha pretendido sancionar a los contribuyentes que llevan a cabo sus operaciones de la forma fiscal más eficiente.

Respecto de la facultad discrecional, el Maestro Burgoa señala que “esta facultad no es susceptible de someterse a la revisión o examen del poder jurisdiccional, siempre que la autoridad respectiva lo haya desplegado lógicamente y racionalmente, sin alterar los elementos sujetos a su estimación ni omitir los que se hubiesen comprobado. En cambio, la indicada facultad deja de ser discrecional para convertirse en arbitraria, si se desempeña en los supuestos contrarios, hipótesis en la cual los actos en que bajo tales condiciones hubiera ejercitado, sí pueden controlarse judicialmente (...)”<sup>22</sup>

Como podemos advertir, si bien las autoridades tienen cierta libertad para apreciar los hechos ocurridos, para verificar si éstos actualizan la hipótesis de la norma, tal libertad no es total, pues de lo contrario derivaría en actos arbitrarios.

---

<sup>21</sup> Idem. p. 606.

Aplicando este criterio al caso, recordemos que, en principio, todo razonamiento que la autoridad plasma en un acto es porque consideró que dicha cuestión es determinante para la aplicación de la norma. Consecuentemente, el gobernado a quien está dirigido el acto no podrá discernir entre la que hemos denominado motivación suficiente y la excedente, pues como ya mencionamos esta diferencia es artificial, puesto que ambas tienen el mismo valor para justificar la aplicación de la norma, de lo contrario no habrían sido plasmados en el acto por la autoridad por no ser determinantes.

Enfrentándose con esta situación, el gobernado no tiene más remedio que desvirtuar la totalidad de la motivación, pues de lo contrario consentiría con una parte de la resolución.

Es decir, si el gobernado se limitara a combatir lo que él considera como la motivación suficiente, quedaría subsistente el acto por lo que hace a la motivación excesiva y tendenciosa. Esto nos llevaría a concluir que, independientemente de que ese exceso sea correcto o no, se presumirá válido en términos del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación.<sup>23</sup>

Conforme al artículo 68, el contribuyente deberá combatir toda motivación, pues de no negarla, la autoridad no se verá obligada a demostrarla. Por consiguiente, si un contribuyente no combate la afirmación de la autoridad de que cierta operación se realizó por fines de elusión fiscal, tal afirmación se convertiría en verdad legal.

En opinión de los autores, esta motivación excesiva y tendenciosa sí da lugar a la ilegalidad del acto, pues no permite al gobernado conocer con toda certeza cuáles son los razonamientos reales para la aplicación de la norma. Por ejemplo, un contribuyente no podrá conocer si la pérdida cuya deducción se rechaza es por no cumplir requisitos de deducibilidad o porque la autoridad consideró que la reestructura de negocios que le dio lugar tuvo por objeto mover la fuente de ingresos a otro país.

Además, esta controversia sobre apariencias y no bases jurídicas dificulta la labor del juzgador, pues lejos de simplificar la controversia planteada, no le permite conocer la verdadera litis. Esto ocasiona que la mayoría de la controversia se suscite sobre los hechos y la calificación de la autoridad. Dentro de una serie de razonamientos subjetivos, el

---

<sup>22</sup> Ibidem.

verdadero razonamiento para la aplicación de la norma se pierde, complicando la labor del juzgador y contraviniendo la garantía de justicia pronta y expedita que la CPEUM prevé.

No debemos olvidar que la labor de juzgador, como toda actividad humana, no está privado de un juicio personal y subjetivo, lo que hace difícil afirmar que las argumentaciones intrascendentes pasan desapercibidos y no influyen de forma alguna en su determinación. Aunque evidentemente la labor del juez debe ser imparcial y debiera desatender estas cuestiones subjetivas, la intención de incidir en el proceso de decisión de un juzgador con elementos ajenos al caso no debiera ser tolerado por el propio juzgador.

En virtud de lo anterior, consideramos que la autoridad fiscal debiera limitar sus juicios de valor a los casos en que considera que una transacción internacional tuvo por objeto desviar ingresos artificialmente (y no hacerlo en prácticamente todas las reestructuras internacionales), y en esos casos la autoridad debiera ejercer la facultad que para ello le otorgó el Congreso de la Unión en el artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues de lo contrario, la existente práctica de exceso de motivación solamente deja en un estado de incertidumbre al contribuyente.

- e) Bibliografía:** BURGOA O., Ignacio, *Las Garantías Individuales*, Porrúa, México D.F., 31° edición, 1999, 813 pp.
- GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, Porrúa, México D.F., 14° edición, 1967, 444 pp.
- KROPPE HEINZ-KLAUS y SILVA JOSÉ CARLOS, *Cahiers de Droit Fiscal Internacional*, The International Fiscal Association, The Netherlands, General Report, Volume 96b, 2011, 796 pp.
- OCDE, *Controlled Foreign Company Legislation*, Studies of Foreign Source Income, vol. 96, Paris, OECD Publications, 1996.
- OCDE, *Harmful Tax Competition, and Emerging Global Issue*, Paris OECD Publications, 1998.