



# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

---

---

FACULTAD DE DERECHO

SEMINARIO DE FILOSOFÍA DEL DERECHO

**LA APLICACIÓN DEL MODELO DE  
ARGUMENTACIÓN DE STEPHEN E.  
TOULMIN EN LA RESOLUCIÓN DEL  
AMPARO EN REVISIÓN 224/2007  
DICTADA POR LA SUPREMA CORTE DE  
JUSTICIA DE LA NACIÓN**

**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE  
**LICENCIADA EN DERECHO**  
PRESENTA  
**NORA MARICELA GARCÍA HUITRÓN**

ASESOR: MAESTRO ALFONSO ESTUARDO  
OCHOA HOFMANN



MÉXICO, D.F.

2011.



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

**A Dios.**

Gracias por darme la dicha de ver concluida esta tesis y gracias por permitirme disfrutarla con mi familia.

**A mi papá. (QEPD)**

Así como lo escribiste en “El estudiante tlaxcalteca” he aquí un peldaño más que piso para seguir adelante. Te dedico este y todos mis triunfos papá, para que donde estés, te sientas orgulloso de mí. Vamos por la maestría.

**A mi mamá.**

Gracias por confiar en mí cuando otros perdieron la fe. Mami, esta tesis es tuya. Espero que con los frutos de este árbol pueda retribuirte aunque sea un poco de todo lo que me has dado. Te admiro y te amo mamá.

**A Verónica.**

Gracias por ser una segunda mamá, siempre pendiente de mí. Gracias por apoyarme a pesar de las adversidades, por levantarme de las caídas y por prevenirme de mis errores. Sin tu apoyo no hubiera logrado esto. Gracias Vero, te quiero muchísimo.

**A Gilberto.**

Gracias por ser mi papá, más que un hermano, gracias por todos tus consejos y por la confianza que me tienes. Gracias por todo el apoyo que me diste para alcanzar esta meta que hoy te comparto, te amo Gil, Dios te bendiga.

**A Víctor.**

Gracias por motivarme a emprender el camino universitario. Gracias por ayudarme a reivindicar mi vida. Espero con esta tesis brindarte el orgullo y la felicidad que tenía pendiente contigo, te amo Vic.

**A mis sobrinos.**

Jorge, Alex, Carlos, Paulina, Estephanie, Cristina, Yaraseth y Alison porque más allá de ser un ejemplo, que sea esto la semilla que siembre en ustedes el espíritu de lucha para alcanzar sus metas, nunca se rindan. Los quiero mucho mis niños.

### **A mis cuñados.**

Jorge Ponce, Sandra Castillo y Sandra Gómez gracias por formar parte de esta etapa de mi vida.

### **A la Universidad Nacional Autónoma de México.**

Gracias por brindarme un espacio en sus aulas y forjarme como ser humano. Gracias a todos los profesores de la Facultad de Derecho por sus enseñanzas. Al Programa de Becas de Fortalecimiento de la Facultad de Derecho por el apoyo otorgado durante toda mi estancia universitaria. Al Fondo de Becas en Apoyo a la Titulación del Programa de Vinculación con los Ex-alumnos, por el apoyo otorgado en la presente tesis.

### **A Alfonso Ochoa Hofmann.**

Mi maestro y amigo, gracias por tu infinita paciencia en la consecución del presente logro y por los sabios consejos que me diste durante mi estancia universitaria. Una bendición haberte conocido.

### **A Tania Gutiérrez García.**

Por tu invaluable amistad, gracias por hacer menos difícil el aparentemente solitario camino universitario y por compartir todos esos momentos que lograron traerme hasta aquí. Mil gracias, hermana.

### **A mis incondicionales amigos.**

Roberto, Sandra, Conny, Fernanda, Socorro, Aura, Iván, Manuel, Ale, Sandy, gracias por compartir los mejores cinco años de mi vida, gracias por todo el apoyo que a lo largo de la carrera me dieron. Me llevo una parte de su esencia conmigo. Los extraño.

### **Al Colegio José María Lafragua.**

En especial al Lic. José Luis Granillo García, por abrirme las puertas de su institución durante quince años, por enseñarme que la disciplina y la perseverancia son la base del éxito; a todos mis maestros por darme las bases necesarias para llegar hasta aquí.

# Índice general

	<b>Página</b>
<b>Introducción</b> .....	<b>I</b>

## Capítulo primero La argumentación jurídica

1.1	Concepto.....	2
1.1.1	Argumentación como interpretación.....	5
1.1.2	Argumentación como justificación.....	8
1.1.3	Argumentación como explicación.....	12
1.2	El Derecho y la argumentación.....	14
1.3	Lógica jurídica y argumentación.....	18
1.3.1	Silogismos jurídicos.....	21
1.4	Vicios argumentativos.....	24
1.4.1	Falacias.....	25
1.4.1.1	Falta de razones.....	26
1.4.1.2	Razones irrelevantes.....	27
1.4.1.3	Razones defectuosas.....	28
1.4.1.4	Suposiciones no garantizadas.....	28
1.4.1.5	Ambigüedades.....	29
1.4.2	Sofismas.....	30

## Capítulo segundo El modelo de argumentación de Stephen E. Toulmin

2.1	Antecedentes.....	31
2.1.1	Biografía de Stephen E. Toulmin.....	32
2.1.2	Contexto histórico.....	34
2.2	Los usos de la argumentación.....	35
2.2.1	El uso del lenguaje.....	36

2.2.1.1	Lenguaje semántico .....	38
2.2.1.2	Lenguaje argumentativo .....	38
2.2.2	Términos modales .....	39
2.2.3	La forma de los argumentos .....	42
2.2.3.1	Formalmente válidos .....	43
2.2.3.2	Analíticos .....	44
2.2.4	Elementos de los argumentos .....	44
2.2.4.1	Razones .....	45
2.2.4.2	Garantía .....	47
2.2.4.3	Respaldo .....	49
2.2.4.4	Pretensión .....	51
2.2.4.5	Esquema simple del modelo de los argumentos .....	52
2.2.5	Elementos del modelo de argumentación de Stephen E. Toulmin .....	55
2.2.5.1	Aseveración (introducción al problema o tópico) .....	56
2.2.5.2	Pretensión o conclusión .....	57
2.2.5.3	Datos o razones .....	57
2.2.5.4	Garantía .....	58
2.2.5.5	Respaldo .....	59
2.2.5.6	Cualificadores modales .....	61
2.2.5.7	Consideraciones de refutación o excepciones .....	62
2.2.5.8	Esquema general del modelo de los argumentos .....	64

## **Capítulo tercero**

### **La resolución del amparo en revisión 224/2007 dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación**

3.1	Antecedentes .....	67
3.2	Aspectos generales del recurso .....	68
3.3	Planteamiento de la <i>litis</i> .....	74
3.4	Argumentos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación .....	76
3.5	Argumentos del recurrente .....	91

**Capítulo cuarto**  
**Análisis de la resolución del amparo en revisión 224/2007**  
**dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación desde la**  
**perspectiva del modelo de argumentación de Stephen E.**  
**Toulmin**

4.1	La aplicación del modelo de argumentación de Stephen E. Toulmin en la resolución del amparo en revisión 224/2007 sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación .....	98
4.1.1	Aseveración (introducción al problema o tópico) .....	99
4.1.2	Pretensión o conclusión .....	100
4.1.3	Datos o razones .....	102
4.1.4	Garantía .....	104
4.1.5	Respaldo .....	106
4.1.6	Cualificadores modales .....	108
4.1.7	Condiciones de refutación o excepciones .....	110
4.1.8	Esquema general del modelo de los argumentos de Stephen E. Toulmin en la resolución del amparo en revisión 224/2007 dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación .....	116
	<b>Conclusiones</b> .....	<b>119</b>
	<b>Bibliografía</b> .....	<b>124</b>
	<b>Anexo</b> .....	<b>132</b>

## Índice de figuras

<b>Figura 1.</b>	Los datos ( <i>D</i> ) en el modelo argumentativo de Stephen Toulmin.....	<b>46</b>
<b>Figura 2.</b>	Ejemplo de los datos ( <i>D</i> ) en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.....	<b>46</b>
<b>Figura 3.</b>	La garantía ( <i>W</i> ) en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin .....	<b>48</b>
<b>Figura 4.</b>	Ejemplo de las garantías ( <i>W</i> ) en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.....	<b>48</b>
<b>Figura 5.</b>	El respaldo ( <i>B</i> ) en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.....	<b>50</b>
<b>Figura 6.</b>	Ejemplo de respaldo ( <i>B</i> ) en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.....	<b>50</b>
<b>Figura 7.</b>	La pretensión ( <i>C</i> ) en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.....	<b>51</b>
<b>Figura 8.</b>	Esquema simple del modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.....	<b>52</b>
<b>Figura 9.</b>	La pretensión ( <i>C'</i> ) en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.....	<b>53</b>
<b>Figura 10.</b>	Ejemplo de la pretensión ( <i>C'</i> ) en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.....	<b>54</b>
<b>Figura 11.</b>	Esquema artificial de la pretensión ( <i>C'</i> ) en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.....	<b>54</b>
<b>Figura 12.</b>	Ejemplo del esquema artificial de la pretensión ( <i>C'</i> ) en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.....	<b>55</b>
<b>Figura 13.</b>	Ejemplo del esquema de la pretensión ( <i>C</i> ) en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.....	<b>57</b>
<b>Figura 14.</b>	Ejemplo del esquema de los datos ( <i>D</i> ) en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin .....	<b>58</b>
<b>Figura 15.</b>	Ejemplo del esquema de la garantía ( <i>W</i> ) en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin .....	<b>59</b>
<b>Figura 16.</b>	Ejemplo del esquema del respaldo ( <i>B</i> ) en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin .....	<b>60</b>
<b>Figura 17.</b>	Ejemplo del esquema de los cualificadores modales ( <i>Q</i> ) en el modelo argumentativo de Stephen Toulmin.....	<b>62</b>
<b>Figura 18.</b>	Ejemplo del esquema de la refutación ( <i>R</i> ) en el modelo argumentativo de Stephen Toulmin .....	<b>63</b>
<b>Figura 19.</b>	Esquema general del modelo argumentativo de Stephen Toulmin.....	<b>64</b>
<b>Figura 20.</b>	La pretensión ( <i>C</i> ) del juicio de amparo 407/2006 en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.....	<b>101</b>

<b>Figura 21.</b>	La pretensión ( <i>C</i> ) del recurso de revisión 224/2007 en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.....	<b>101</b>
<b>Figura 22.</b>	Los datos ( <i>D</i> ) de la demanda de garantías del juicio de amparo 407/2006 en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin .....	<b>102</b>
<b>Figura 23.</b>	Los datos ( <i>D</i> ) del recurso de revisión 224/2007 en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin .....	<b>103</b>
<b>Figura 24.</b>	La garantía ( <i>W</i> ) del recurso de revisión 224/2007 en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin .....	<b>105</b>
<b>Figura 25.</b>	El respaldo ( <i>B</i> ) del recurso de revisión 224/2007 en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin .....	<b>108</b>
<b>Figura 26.</b>	Los cualificadores modales ( <i>Q</i> ) del recurso de revisión 224/2007 en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin .....	<b>109</b>
<b>Figura 27.</b>	Las condiciones de refutación ( <i>R</i> ) en el juicio de amparo 407/2006 .....	<b>111</b>
<b>Figura 28.</b>	Las condiciones de refutación ( <i>R</i> ) del Juicio de amparo 407/2006 en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin .....	<b>112</b>
<b>Figura 29.</b>	Esquema de las condiciones de refutación ( <i>R</i> ) en el recurso de revisión 224/2007 .....	<b>112</b>
<b>Figura 30.</b>	Las condiciones de refutación ( <i>R</i> ) del recurso de revisión 224/2007 en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin .....	<b>114</b>
<b>Figura 31.</b>	Las condiciones de refutación ( <i>R</i> ) en el recurso de revisión 224/2007 .....	<b>114</b>
<b>Figura 32.</b>	Las condiciones de refutación ( <i>R</i> ) respecto del respaldo del recurso de revisión 224/2007 en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin .....	<b>115</b>
<b>Figura 33.</b>	El recurso de revisión 224/2007 a través del esquema general del modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.....	<b>117</b>

## Introducción

Como un medio para promover la protección y observancia de las garantías del gobernado y, en general, para la defensa jurídica de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, mediante el control de la constitucionalidad de diversos actos de autoridad y de gobierno, es necesario estudiar y conocer las diversas técnicas y teorías de la argumentación jurídica, la cual se ha desempeñado como una herramienta de apoyo que utilizan los órganos jurisdiccionales para fundamentar y motivar adecuadamente sus resoluciones. Lo anterior es así en virtud de que argumentar en el área jurídica no se restringe al proceso interpretativo de las normas que realizan las autoridades judiciales, sino que implica también el proceso de creación y el supuesto concreto en que aquellas deben ser aplicadas.

Con la intención de combatir el excesivo formalismo en la aplicación de las leyes, a finales del siglo XIX comenzaron a desarrollarse en Europa diversas corrientes de argumentación jurídica encaminadas a ofrecer una reformulación metodológica del Derecho, entre las cuales se destaca el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin, que propone la evaluación de argumentos a través de esquemas o diagramas.

En la presente tesis se estudia el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin aplicado en la resolución del amparo en revisión 224/2007 dictada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual versa sobre la constitucionalidad del artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para el ejercicio fiscal 2005, reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 1 de diciembre de 2004, en específico el tratamiento fiscal otorgado a las sociedades mercantiles recurrentes, con lo cual se pretende

demostrar que dicho modelo puede ser empleado en el sistema jurídico nacional en el análisis de resoluciones dictadas por autoridades jurisdiccionales.

En el Capítulo Primero se estudia la argumentación jurídica y los sentidos en que puede ser entendida, es decir, como explicación, como justificación y como interpretación; se destaca también la importancia de la utilidad que brinda a las autoridades jurisdiccionales. Se presenta la relación que existe entre la lógica y la argumentación jurídica, la estructura de los silogismos judiciales y los posibles errores dentro procedimiento racional que pueden incurrir en vicios argumentativos.

En el Capítulo Segundo se estudia detalladamente el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin, los elementos que lo integran y la representación gráfica que para cada elemento corresponde; se ofrecen también ejemplos apegados al área jurídica para hacer comprensible su integración. Asimismo se enfatiza la necesidad que señala Stephen E. Toulmin de establecer un modelo argumental apegado al uso del lenguaje en la vida cotidiana.

En el Capítulo Tercero se analiza la resolución del amparo en revisión 224/2007 dictada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual detalla el proceso jurisdiccional desde el surgimiento del acto reclamado en la demanda de amparo hasta la resolución del recurso de revisión, en el que se identifican los argumentos hechos valer por la parte recurrente y los argumentos vertidos por las autoridades jurisdiccionales referidos a la constitucionalidad de la reforma del artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el ejercicio fiscal 2005, respecto de los principios tributarios de equidad y proporcionalidad tributaria depositados en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En el Capítulo Cuarto se establece el análisis del recurso de revisión 224/2007 radicado en la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a través de esquemas y diagramas que integran el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin, por lo que es posible identificar el lugar que ocupan los argumentos de la parte recurrente y de las autoridades, mediante el cual se justifica la viabilidad de la aplicación del modelo argumentativo mencionado en el estudio de las decisiones judiciales.

El objetivo de la presente tesis consiste en promover la aplicación del modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin como una herramienta alternativa en el análisis de las resoluciones dictadas por los órganos jurisdiccionales, debido a que los esquemas y diagramas que ofrece, brindan una perspectiva amplia de la fuerza específica que poseen los elementos de un argumento, con lo cual se evidencia la utilidad del modelo argumentativo en la aplicación y selección de argumentos justificatorios.

Con base en lo anterior, lo que se ofrece al lector con la presente tesis no es plantear una fórmula, sino una propuesta alternativa para el estudio de la estructura formal de las decisiones judiciales, en la que se permitan descubrir el impacto sustancial que recibe la resolución, atendiendo los esquemas, diagramas y elementos que plantea el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.

“Recurrir a la argumentación es algo que no puede evitarse cuando una de las partes discute estas pruebas, cuando no se está de acuerdo sobre su alcance o interpretación, sobre su valor o su relación con los problemas controvertidos.”<sup>1</sup>

## Capítulo primero

### La argumentación jurídica

El lenguaje permite al ser humano interactuar en sociedad mediante una acción comunicativa efectiva, sin embargo, la constante evolución social obliga al hombre no sólo a hacer uso de éste para transmitir ideas, emociones, etc., sino también a emplear la argumentación cuando se trata de manifestar razonamientos o articular enunciados correctamente. Para lograrlo, resulta indispensable limitar el contexto de las palabras, sobre todo cuando el objeto de los enunciados consiste en persuadir o convencer a un interlocutor que refuta lo que se está expresando.

En el proceso jurídico mexicano, la argumentación funge como una herramienta que apoya a los titulares de los órganos jurisdiccionales en la resolución de las controversias que ante éstos se plantean, sobre todo porque implica que se atiendan las constantes demandas sociales y se promueva una cultura de transparencia, observando a su vez, las garantías individuales.

El presente capítulo estudia el concepto de argumentación jurídica en estricto, así como sus diversas concepciones. Desde el punto de vista de la

---

<sup>1</sup> Perelman, Chaim y Olbrechts-Tyteca, L. *Tratado de la argumentación, La nueva retórica*, traducción de Julia Sevilla Muñoz, Madrid, Editorial Gredós, 1989, p. 40.

lógica formal se analiza la estructura de los argumentos jurídicos, además de los principales errores que se presentan dentro del proceso argumentativo.

### 1.1 Concepto

El diccionario de la Real Academia Española<sup>2</sup>, establece que la palabra *argumentar*, significa aducir, probar, alegar, poner argumentos, disputar, discutir, impugnar una opinión ajena; mientras que el significado etimológico de *argumento*, del latín *argumentum*<sup>3</sup>, es 'prueba'.

Así, la argumentación se enfoca al estudio de argumentos, los cuales se entienden como "...un razonamiento utilizado para demostrar o probar o refutar otra aseveración. A este proceso se le denomina argumentación y se entiende como la cadena de razonamientos (argumentos) que se hacen valer contra la otra posición."<sup>4</sup> En este sentido, por medio del lenguaje, tales argumentos podrán exteriorizarse a los demás, con el principal objetivo de mostrar que los enunciados que presenta son razonables y no simples opiniones sin fundamento.

Al respecto, Anthony Weston refiere que "...*dar un argumento* significa ofrecer un conjunto de razones o de pruebas en apoyo de una conclusión."<sup>5</sup> Tales razones o pruebas irán relacionadas entre sí para que la conclusión logre convencer al sujeto o conjunto de sujetos con quienes se interactúa y, en su caso, refutan lo que se está expresando.

Por su parte, Manuel Atienza señala que "... argumentar o razonar es una actividad que consiste en dar razones a favor o en contra de una

---

<sup>2</sup> Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española*, 18° edición, España, Editorial Espasa-Calpe, 1956, p. 117.

<sup>3</sup> Irigoyen Troconis, Martha Patricia, *et al.*, *Latín jurídico*, 2° edición, México, Editorial Mc Graw-Hill, 2008, p. 187.

<sup>4</sup> Ribeiro Toral, Gerardo, *Teoría de la argumentación jurídica*, México, coedición de Editorial Plaza y Valdés y Universidad Iberoamericana León, 2003, p. 22.

<sup>5</sup> Weston, Anthony, *Las claves de la argumentación*, 11° edición, España, Editorial Ariel, 2006, p. 11.

determinada tesis que se trata de sostener o de refutar. Esa actividad puede ser muy compleja y consistir en un número muy elevado de argumentos (de razones parciales), conectados entre sí de muy variadas formas.”<sup>6</sup>

Con base en los conceptos anteriores, se entiende que la argumentación es una actividad que consiste en ofrecer razones o pruebas, denominadas argumentos, que se encuentran conectadas entre sí, cuyo objeto radica en apoyar una o varias conclusiones, o refutar una o varias aseveraciones.

La interacción social requiere del uso del lenguaje en sus distintas manifestaciones, constituyéndose como la principal fuente de comunicación humana; sin embargo, las ideas expresadas mediante el habla, no tendrán el mismo efecto que las realizadas por medio de la escritura. De este modo, los enunciados que un individuo articule, de una u otra manera, deberán apoyarse en el uso adecuado de argumentos para conseguir un objetivo particular: convencer o persuadir al sujeto o conjunto de sujetos con quienes interactúa y que refutan la exposición de las ideas contenidas en tales enunciados.

Argumentar conlleva la expresión de ideas o razones, misma que debe contextualizarse para delimitar correctamente su sentido y evitar así la generalización de las mismas. Al respecto, Manuel Atienza establece tres concepciones de la argumentación: formal, material y dialéctica:

*“La concepción formal de la argumentación es la característica de la lógica... Desde el punto de vista de la lógica deductiva –la lógica en sentido estricto–, un argumento es un encadenamiento de proposiciones: en un argumento deductivamente válido se cumple siempre que si las premisas son verdaderas, entonces también lo es necesariamente la conclusión, en virtud de la forma de los enunciados que lo componen (...) la validez de los argumentos no depende aquí del contenido de verdad o de corrección de las premisas y de la conclusión...”*

---

<sup>6</sup> Atienza, Manuel, *El sentido del Derecho*, 2º edición, España, Editorial Ariel, 2004, p. 256.

*“La concepción material de la argumentación (...) se ve ahora como un proceso consistente en dar buenas razones a favor o en contra de alguna tesis teórica o práctica; lo que se persigue no es mostrar si una inferencia es o no válida, sino si existen o no razones para creer en algo para realizar una determinada acción (...) Se necesita además que lo que las premisas enuncian sea verdadero (esté bien fundado) y que supongan razones relevantes para la conclusión...”*

*“Desde la perspectiva de la concepción dialéctica, la argumentación se ve con una interacción que tiene lugar entre dos o más sujetos... Las actitudes de los participantes en la interacción varían según se trate (...) en cualquier caso, la argumentación discurre según ciertas reglas que regulan el comportamiento lingüístico de los participantes –el flujo de los argumentos–, y tiene como finalidad persuadir a un auditorio para que acepte una determinada tesis...”<sup>7</sup>*

La obligación de los órganos jurisdiccionales consiste en fundar y motivar sus resoluciones, de manera que “...la necesidad de argumentar en el Derecho se da... tanto en la aplicación como en la producción del Derecho. El hecho de que se atribuya especial importancia a la argumentación judicial –a la motivación de las sentencias– se debe básicamente a que los jueces no son elegidos democráticamente; la legitimidad de su poder no depende de su origen, sino exclusivamente a su ejercicio, de las razones que puedan aducir para justificar sus decisiones.”<sup>8</sup>

Argumentar en el área jurídica implica realizar un estudio que va más allá de la interpretación de normas. El objeto de estudio y el campo de aplicación del Derecho no se agotan en el proceso legislativo: la creación de normas contempla las circunstancias sociales, históricas, políticas y económicas para regular determinada conducta, mientras que los órganos jurisdiccionales están obligados a observar dicha norma para aplicarla a un caso en particular al momento de emitir sus resoluciones. De este modo, la actividad argumentativa alcanza el contexto de creación de las normas y el supuesto concreto en que ésta debe ser aplicada; la argumentación es una

---

<sup>7</sup> *Ibidem*, p. 259.

<sup>8</sup> *Ibidem*, p. 264.

técnica resolutoria de juicios mediante los cuales los órganos jurisdiccionales motivan sus resoluciones.

### **1.1.1 Argumentación como interpretación**

El diccionario de la Real Academia Española<sup>9</sup> establece que *interpretar*, consiste en explicar o declarar el sentido de algo, y principalmente el de un texto falto de claridad; traducir de una lengua a otra, sobre todo cuando se hace oralmente; explicar acciones, dichos o sucesos que pueden ser entendidos de diferentes modos; concebir, ordenar o expresar de un modo personal la realidad.

La comunicación es un elemento fundamental en las relaciones humanas. A través de ésta, los individuos aportan ideas, conocimientos u opiniones cuando interactúan con los demás, logrando por medio del lenguaje, una comunicación efectiva. Para delimitar el contexto en que dicha actividad comunicativa se desarrolla, el proceso lingüístico requiere que el sujeto receptor comprenda exactamente lo que el emisor le está manifestando, y es en este acto donde interviene la interpretación.

Del mismo modo, la comunicación efectuada a través de la escritura requerirá de la interpretación en la medida en que el contenido del texto lo amerite. Es decir, también se deberá delimitar el tiempo y el espacio en el que se desarrolla el contenido del texto, haciendo esto desde el inicio hasta el final del mismo.

En ambas manifestaciones, la oral y la escrita, el conocimiento teórico y la experiencia personal son factores determinantes para la comprensión de lo que se dice, de modo que a final de cuentas son éstas las que especifican el sentido del mensaje.

---

<sup>9</sup> Real Academia Española, *op. cit.*, nota 2, p. 757.

Respecto a la expresión escrita, señala Jaime Cárdenas que "...la interpretación literal del texto es imposible, pues no existe una única "traducción" literal. Toda interpretación reconduce a teorías de la interpretación que remitan a concepciones antológicas, epistemológicas y valorativas del derecho".<sup>10</sup>

Interpretar es una actividad previa al proceso argumentativo. En ésta, se lleva a cabo un proceso intelectual racional, donde la experiencia personal y el conocimiento teórico determinan el sentido de una expresión, sea oral o escrita; mientras que la argumentación se sirve del resultado interpretativo para estructurar ideas o razonamientos a favor de una conclusión, dicho en otros términos, argumentar en favor de una conclusión conlleva, de manera implícita, un proceso interpretativo sobre los enunciados previamente expresados.

Así, realizar una actividad interpretativa sobre una norma, significa determinar el campo en que ésta debe ser aplicada, como lo señala Rafael Martínez Morales al decir que "...la interpretación es el análisis o explicación que se hace de una norma jurídica con propósito de facilitar su enseñanza o ser aplicada."<sup>11</sup>

La creación de normas jurídicas de observancia general derivadas del proceso legislativo, está determinada por un contexto histórico, político, social y económico. Por tanto, para asegurar su correcta aplicación, los órganos jurisdiccionales deberán interpretar dichas normas, con lo que se distinguen dos concepciones de interpretación en el área jurídica, la interpretación legislativa y la interpretación judicial, como lo menciona Riccardo Guastini:

---

<sup>10</sup> Cárdenas Gracia, Jaime, *La argumentación como derecho*, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2006, p. 35.

<sup>11</sup> Martínez Morales, Rafael, *Diccionario jurídico, teórico práctico*, México, Editorial Iure editores, 2008, p. 481.

*“...el punto de partida de la interpretación judicial no es tanto el texto normativo como un particular supuesto de hecho o controversia del que se busca solución. Los jueces, en suma, no se preguntan cuál es el significado de un texto normativo “en abstracto”, sino que se preguntan si un determinado supuesto de hecho cae, o no, dentro del campo de aplicación de una cierta norma.”*

*“Dicho en otros términos: el juez no puede limitarse a la interpretación textual. La aplicación del derecho requiere, juntas a) la interpretación de las fuentes, y b) la calificación del supuesto de hecho. A su vez, la calificación del supuesto de hecho presupone c) la verificación de los hechos de la causa.”<sup>12</sup>*

En este sentido, para aplicar una norma jurídica a un hecho determinado, es conveniente conocer los alcances y efectos, tanto de la aplicación de la norma, como de la conducta o hecho que está contemplado dentro de ésta. Interpretar la norma que se pretende vincular al hecho, es obligación de los órganos jurisdiccionales encargados de la impartición de justicia. De modo que la interpretación judicial “...se presenta cuando un tribunal o juzgado, es decir un órgano jurisdiccional, realiza la interpretación primero y la aplicación después de un texto normativo de cualquier jerarquía respecto de la que tiene competencia, por medio de una sentencia.”<sup>13</sup>

Del mismo modo, Jaime Cárdenas señala que la interpretación jurídica no se agota en el análisis lingüístico de los textos normativos, sino que esta actividad trasciende a un estudio exhaustivo de las circunstancias contempladas para la creación de dicha norma:

*“...además, en la interpretación jurídica no solo se determina el significado de los textos normativos sino también de los hechos que se conectan con esos textos. Es una forma de interpretar los sucesos a través, en una vía de ida y vuelta, de los textos y las instituciones jurídicas. Los textos normativos exigen algo más que el análisis lingüístico. Exigen un círculo hermenéutico establecido entre el*

---

<sup>12</sup> Guastini, Riccardo, “La interpretación: objetos, conceptos y teorías”, en *Interpretación jurídica y decisión judicial*, compilación de Rodolfo Vázquez, México, Editorial Fontamara, 2008, p. 37.

<sup>13</sup> Hallivis Pelayo, Manuel, *Teoría general de la interpretación*, México, Editorial Porrúa, 2007, p. 299.

*intérprete, las formulaciones normativas y los hechos, para enlazar la operación semántica con la operativa y provocar la conversión de la norma en el hecho. El mundo de la experiencia jurídica no se deja reducir al universo intelectual del formalismo lógico o teórico.”<sup>14</sup>*

La interpretación que realizan los órganos jurisdiccionales es necesaria porque, aunque intenta hacerlo, al crear una ley, el legislador no contempla todos y cada uno de los supuestos de aplicación de ésta, los cuales varían por el transcurso del tiempo, derivados de la dinámica social. De este modo, los tribunales y juzgados quedan obligados a interpretar las normas jurídicas para justificar el sentido de sus sentencias, apoyándose de la argumentación cuando se trata de legitimar la correcta aplicación de la norma al caso específico.

Hasta este punto, se distinguen básicamente dos actividades que realizan los órganos jurisdiccionales, una en la que interpretan la norma y otra en la que justifican dicha interpretación. Por tanto, al aplicar la norma, el juzgador deberá actualizar, e incluso reformular el texto normativo si es necesario, de modo que la resolución en la que aplica dicho precepto, estará debidamente fundada y motivada, como lo establece el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, observando así, la garantía individual de seguridad jurídica.

### **1.1.2 Argumentación como justificación**

Los órganos jurisdiccionales, además de fijar el sentido en que se interpretó alguna norma respecto a una cuestión controvertida, plasman en sus resoluciones las razones o motivos que justifican dicho criterio, ya que la argumentación vertida en éstas no se agota en la actividad interpretativa, sino que requiere del proceso de justificación para otorgar fuerza legitimadora a sus sentencias; de modo que “...ocurre que los jueces, antes que nada, están obligados a dar razones de sus decisiones, al redactar sus

---

<sup>14</sup> Cárdenas Gracia, Jaime, *op. cit.*, nota 10, p. 10.

fallos. Esta obligación, distintiva de la tarea judicial, compromete a los jueces con la fundamental tarea de buscar buenos argumentos.”<sup>15</sup>

En este sentido, justificar, del latín *justificare*<sup>16</sup>, significa probar algo con razones convincentes, testigos o documentos, rectificar o hacer justo algo, probar la inocencia de alguien en lo que se le imputa o se presume de él; en otras palabras, “...implica ofrecer razones dirigidas a mostrar el carácter aceptable o correcto de esa decisión”.<sup>17</sup>

El proceso de justificación se encuentra tanto en los argumentos expresados por las partes en litigio como en la actividad jurisdiccional. Por una parte, la justificación se deposita intrínsecamente en los argumentos que manifiestan los intereses del litigio, mientras que en la práctica judicial, el juez, al dirimir un conflicto, se remite a la justificación para otorgar legitimidad a sus resoluciones.

Ahora bien, la justificación en el ámbito jurídico se suele distinguir entre justificación interna y justificación externa; “...mientras que la justificación interna se ocupa de controlar la validez lógica de los argumentos jurídicos, la justificación externa se ocupa de controlar la adecuación de las premisas de nuestros argumentos jurídicos.”<sup>18</sup>

Por justificación interna se entiende que: “...tiene que ver con la validez lógica de las inferencias que llevan de las premisas a la conclusión, la decisión judicial.”<sup>19</sup> De modo que un argumento jurídico estará justificado internamente “...si, y sólo si, la conclusión deriva lógicamente de las

---

<sup>15</sup> Gargarella, Roberto, “La dificultad de defender el control judicial de las leyes”, en *Interpretación jurídica y decisión judicial*, compilación de Rodolfo Vázquez, México, Editorial Fontamara, 2008, p. 215.

<sup>16</sup> Real Academia Española, *op. cit.*, nota 2, p. 779.

<sup>17</sup> Atienza, Manuel, *op. cit.*, nota 6, p. 254.

<sup>18</sup> Moreso i Mateos, Josep Joan, *Lógica, argumentación e interpretación en el Derecho*. Barcelona, Editorial UOC, 2006, p. 124.

<sup>19</sup> *Ibidem*, p. 122.

premisas.”<sup>20</sup> Por otro lado, la justificación externa “...consiste en controlar la solidez de las premisas.”<sup>21</sup> Es decir, “...el objeto de la justificación externa es la fundamentación de las premisas utilizadas en la justificación interna.”<sup>22</sup>

En la justificación interna debe quedar claro qué premisas hay que justificar externamente, el justificar las premisas que no se extraen directamente del derecho positivo es tarea de la justificación externa. Así, en las resoluciones judiciales, la justificación externa no será un concepto universal o aplicable para todos los casos con características similares, en el entendido de que “...el tribunal deberá dar razones de la elección de criterios y estos criterios se podrán discutir. Sin embargo, no existe ningún modelo de justificación externa capaz de articular una respuesta unívoca para todos los casos.”<sup>23</sup>

En palabras de Héctor Fix-Zamudio, citado por José Ovalle Favela, una sentencia “...es la resolución que pronuncia el juez o tribunal para resolver el fondo del litigio, conflicto o controversia, lo que significa la terminación del proceso”,<sup>24</sup> cuando lo que se busca es el reconocimiento del fallo por las partes que se encuentran en litigio, deberán someterse los argumentos del juez a un contexto de justificación para determinar si éste justificó su decisión, y a su vez, si de hacerlo, fue de forma correcta, incorrecta, completa o incompleta. Así, la justificación se vuelve un medio para proporcionar la validez que toda resolución judicial requiere.

Es a través de argumentos por los que el juez justifica la decisión de sus resoluciones. Dicha justificación consiste en expresar las razones jurídicas que sirvan de argumento para convencer de que la solución al caso concreto es la correcta, abarcando a su vez, el estudio detallado de los

---

<sup>20</sup> *Ibidem*, p. 124.

<sup>21</sup> *Ibidem*, p. 123.

<sup>22</sup> Galindo Sifuentes, Ernesto, *Argumentación jurídica. Técnicas de argumentación del abogado y del juez*, 3º edición, México, Editorial Porrúa, 2010, p. 137.

<sup>23</sup> Moreso i Mateos, Josep Joan, *op. cit.*, nota 18, p. 142.

<sup>24</sup> Ovalle Favela, José, *Derecho procesal civil*, 9º edición, México, Editorial Oxford, 2003, p. 188.

acontecimientos y la interpretación de la norma aplicable al caso, cumpliendo con la obligación constitucional depositada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, referida a la motivación como requisito sustancial de las resoluciones judiciales. Al respecto, Ignacio Burgoa menciona:

*“...el concepto de motivación empleado en el artículo 16 constitucional indica que las circunstancias y modalidades del caso particular encuadren dentro del marco general correspondiente establecido por la ley.”*

*“La motivación legal implica, pues, la necesaria adecuación que debe hacer la autoridad entre la norma general fundatoria del acto de molestia y el caso específico en que éste va a operar o surtir sus efectos...”*

*“...para adecuar una norma jurídica legal o reglamentaria al caso concreto donde vaya a operar el acto de molestia, la autoridad respectiva debe aducir los motivos que deben manifestarse en los hechos, circunstancias y modalidades objetivas de dicho caso para que éste se encuadre dentro de los supuestos abstractos previstos normativamente. La mención de esos motivos deben formularse precisamente en el mandamiento escrito, con el objeto de que el afectado por el acto de molestia pueda conocerlos y estar en condiciones de producir su defensa.”<sup>25</sup>*

La justificación se construye con los razonamientos que respaldan una decisión, en este caso, una decisión judicial. Así, el juzgador está obligado a expresar, mediante argumentos, las razones en que se apoyó para dirimir la controversia, de modo que “el *deber de motivar* la sentencia consiste en la exigencia para el juzgador de precisar los hechos en que funde su decisión, con base en la pruebas practicadas en el proceso. La motivación requiere que el juzgador analice y valore cada uno de los medios de prueba practicados en el proceso y que, basándose en tal análisis y valoración, determine los hechos en que fundará su resolución.”<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> Burgoa Orihuela, Ignacio, *Las garantías individuales*, 26° edición, México, Editorial Porrúa, 1994, p. 604.

<sup>26</sup> Ovalle Favela, José, *op. cit.*, nota 24, p. 207.

Al lograr la adhesión a la sentencia por las partes en litigio, se dice que la resolución es legítima, lo cual se consigue sobre todo cuando la motivación de la resolución es adecuada para el caso concreto, es decir, “la justificación... se complementa, por su parte, con el principio de legitimidad y el fenómeno de la legitimación...”<sup>27</sup>

Por otra parte, cuando se lleva a cabo el cumplimiento o la ejecución de la sentencia en los términos dictados, obtiene el carácter de resolución eficaz. Al respecto, Liebman, citado por José Ovalle Favela, explica que “...la sentencia es eficaz desde el momento de su pronunciamiento, aunque sólo en un momento ulterior, cuando adquiere la autoridad de la cosa juzgada, su eficacia se consolida y adquiere un grado superior de energía...”<sup>28</sup>

Si para cada caso habrá una norma jurídica aplicable, el juez, al justificar de su decisión, debe convencer a las partes de que ésta no es una posición arbitraria sino mas bien imparcial, para lo cual deberá desarrollar cadenas de argumentos en las que manifieste sistemáticamente las razones, situaciones de hecho y de derecho en que se basó para dictar la resolución en determinado sentido, otorgando con ello validez, legitimidad y eficacia a la resolución de la controversia jurídica.

### **1.1.3 Argumentación como explicación**

En el entendido que toda resolución judicial va dirigida principalmente, a las partes que integran la litis, el juzgador se ve obligado a dictar dicha resolución en forma que ésta pueda ser comprendida en todos sus términos, sobre todo para hacer efectivo su cumplimiento. Para lograr este objetivo, al explicar el sentido de la sentencia deberá hacer uso de las técnicas de argumentación donde, además de expresar los razonamientos jurídicos, convenza a las partes de que se trata de una resolución meramente

---

<sup>27</sup> González Uribe, Héctor, *Teoría política*, 6° edición, México, Editorial Porrúa, 1989, p. 365.

<sup>28</sup> Ovalle Favela, José, *op. cit.*, nota 24, p. 212.

imparcial. En este sentido, cabe mencionar que el concepto *explicar*, del latín *explicare*, significa declarar, manifestar, dar a conocer lo que alguien piensa; declarar o exponer cualquier materia, doctrina o texto difícil, con palabras muy claras para hacerlos más perceptibles.<sup>29</sup>

Ahora bien, no obstante que los jueces no están obligados a explicar la estructura lógica formal de sus argumentos, resulta indispensable que dentro de la técnica jurídica se explique el sentido de la resolución, sobre todo para alcanzar el objetivo de *convencer* a las partes que el fallo en cuestión es imparcial y no arbitrario. De modo que "...explicar una decisión significa en efecto mostrar cuáles son las causas que la motivaron o los fines que se pretenden alcanzar al tomar esa decisión."<sup>30</sup>

Hacer referencia a la argumentación como explicación no es otra cosa sino la estrecha relación que existe entre una y otra. Explicar implica realizar diversas cadenas de argumentos para dar a conocer una cosa en particular, mientras que la argumentación, en este caso la argumentación jurídica, se refiere a manifestar razonamientos encaminados a apoyar una resolución. Por tanto, se entiende que explicar requiere del uso de la argumentación y ésta a su vez, hará uso de la explicación, en un momento ulterior, para otorgar mayor fuerza a la conclusión que pretende apoyar.

La acción explicativa en el proceso jurisdiccional se deposita en las resoluciones judiciales cuando se trata de puntualizar las razones del juzgador sobre el sentido en que éstas fueron dictadas. De esta forma, Héctor Orduña señala:

*"La sentencia, en tanto documento, contiene el acto jurídico, mediante el cual, el juzgador resuelve un conflicto. Se sabe que va dirigida, en primer lugar, a las partes, así como a sus abogados, al tribunal revisor, a las demás autoridades que deban dar cumplimiento y a la sociedad en general. Asimismo, resulta claro que la sentencia*

---

<sup>29</sup> Real Academia Española, *op. cit.*, nota 2, p. 600.

<sup>30</sup> Atienza, Manuel, *op. cit.*, nota 6, p. 254.

*sólo puede versar sobre la litis planteada en el juicio: únicamente los problemas jurídicos planteados ante el juez. Las ideas para solucionar esos problemas se genera conforme al método y a la técnica que sea aplicable a cada materia.*<sup>31</sup>

De modo que *explicar* resulta una actividad vinculada a la actividad argumentativa, ya que supone la manifestación de los intereses en litigio como los razonamientos de hecho y de derecho vertidos en la resolución por la autoridad jurisdiccional. Al respecto, Ernesto Galindo Sifuentes explica:

*“Si tomamos en cuenta que la explicación va dirigida a una persona o personas determinadas, entonces la explicación supone la alteridad y por lo tanto se explica para que la otra parte acepte nuestros motivos, de allí que sea importante la argumentación que utilicemos en la explicación, y no obstante que los motivos pueden ser de distinta índole, desde psicológicos hasta económicos, en la medida en que sean argumentos objetivos serán más aceptados por la contraparte.”*<sup>32</sup>

## 1.2 El Derecho y la argumentación

El desarrollo de la ciencia jurídica se encuentra ligado a la dinámica social, en virtud de que es la sociedad la que determina la creación de normas, reglas o principios que, conforme a sus necesidades, permiten regular la conducta humana. Al tenor de esta idea, se entiende que el desarrollo social requiere de un sistema jurídico que se actualice constantemente con el objetivo de hacer efectivo su cumplimiento, por lo que las autoridades deberán cumplir con los requerimientos sociales mediante instrumentos y métodos que otorguen solidez, legitimidad y eficacia a sus acciones.

La argumentación jurídica forma parte de las técnicas que utilizan diversas autoridades para llevar a cabo el cumplimiento de sus funciones. Por una parte, el legislador manifiesta mediante argumentos, las razones por las cuales creó determinada ley, así como el objeto de la creación de la

<sup>31</sup> Orduña Sosa, Héctor, *Redacción judicial. Cuaderno de trabajo*, México, Editorial Porrúa, 2008, p. 71.

<sup>32</sup> Galindo Sifuentes, Ernesto, *op. cit.*, nota 22, p. 9.

misma, mientras que, por otra parte, el juzgador expresa del mismo modo, la evaluación realizada respecto a las pruebas, hechos y normas en virtud de las cuales emitió su resolución, convirtiéndose la argumentación en una técnica resolutoria de juicios. Al respecto, se señala:

*“El legislador opera con valoraciones sobre tipos de situaciones reales o hipotéticas en términos genéricos y relativamente abstractos. Lo esencial en su obra consiste en los juicios de valor que el legislador adoptó como inspiración y como pauta para su regla.”*

*“El proceso de producción del derecho continúa en la obra del órgano jurisdiccional, sobre todo del juez, el cual, en lugar de valorar en términos generales, tipos de situaciones, tiene que hacerlo en términos concretos de situaciones particulares. Por ello tiene que valorar la prueba, valorar los hechos del caso planteado, comprendiendo su especial sentido; calificándolos jurídicamente y juzgando cuál sea la regla pertinente.”*

*“El conjunto de esas operaciones, ligada recíproca e indisolublemente entre sí, es el proyecto de solución más justa dentro del orden jurídico positivo.”*

*“En conclusión, la función valorativa no está reservada en exclusiva al legislador, por el contrario, la función axiológica penetra, permea todos los grados de la producción del derecho. La función del juez, en ese sentido, aún manteniéndose como debe hacerlo, dentro de la obediencia al derecho formalmente válido es siempre creadora, pues se alimenta de un complejo de valoraciones particulares sobre lo singular, valoraciones que pueden ser llevadas a cabo solo con autoridad o por el órgano judicial o por el administrativo.”<sup>33</sup>*

A la luz de la argumentación jurídica se lleva a cabo el análisis de los razonamientos judiciales, de modo que constriñe a los órganos jurisdiccionales a emitir resoluciones que cumplan con dos requisitos fundamentales: en primer lugar deberán observar y respetar las garantías individuales depositadas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; y en segundo lugar, deberán promover el conocimiento de la

---

<sup>33</sup> Dehesa Dávila, Gerardo, *Introducción a la retórica y argumentación: elementos de retórica y argumentación para perfeccionar y optimizar el ejercicio de la función jurisdiccional*. 4<sup>o</sup> edición, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2007, p. 174.

actividad jurisdiccional y una cultura de transparencia, en el entendido que un estado de derecho es aquel en el que los intereses jurídicos de las personas se protegen.

Los órganos jurisdiccionales encuentran en la argumentación, un apoyo para motivar y justificar sus resoluciones, por lo que "...la argumentación es la actividad central del Derecho. Sin ésta no puede existir la defensa de las pretensiones de las partes en un litigio ni la legitimidad del órgano resolutor."<sup>34</sup> De modo que a través de la argumentación jurídica es como se evita que el juzgador actúe discrecionalmente, evitando con ello que su resolución sea arbitraria.

Existen diversos contextos donde es plausible la argumentación, como la interpretación, la justificación y la explicación. Respecto a la interpretación, ésta se llevará a cabo por el juzgador al momento de determinar el sentido en que tomará en cuenta el significado de una norma determinado para resolver la controversia planteada. Generalmente, "...los titulares de los órganos federales, locales o municipales, se encuentran ante una difícil tarea, puesto que, por una parte, deben establecer algún sentido a las normas constitucionales a efecto de crear normas válidas y, por otra, ese sentido debe establecerse en condiciones de incertidumbre."<sup>35</sup> Por ello, el fin de la argumentación en la interpretación judicial será proporcionar certeza de que se solucionará tal controversia objetivamente.

Por otra parte, la argumentación en la justificación de las resoluciones implica el estudio de los razonamientos que realizó el juzgador sobre las situaciones de hecho y de derecho para emitir su fallo. De modo que "...los jueces se encuentran siempre obligados tanto a justificar públicamente sus

---

<sup>34</sup> Nieto, Santiago, *Interpretación y argumentación jurídica en materia electoral. Una propuesta garantista*, México, Universidad Nacional Autónoma de México-Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2005, p. 87.

<sup>35</sup> Cossío, José Ramón y Raigosa, Luis, "Régimen político e interpretación constitucional en México", en *Interpretación jurídica y decisión judicial*, compilación de Rodolfo Vázquez, México, Editorial Fontamara, 2008, p. 256.

decisiones, como a no apelar a concepciones filosóficas comprensivas.”<sup>36</sup> Es decir, la justificación judicial deberá ser únicamente respecto a la litis, sin involucrar principios morales o incluso conceptos empíricos ajenos a la controversia, por lo que en la justificación (motivación) se deberá manifestar las razones del sentido del fallo, con el objeto de convencer a las partes que se trata de una solución idónea para resolver la controversia en cuestión.

Al respecto, cabe señalar la diferencia entre justificación y explicación dentro del proceso judicial. Una resolución se justifica para otorgarle legitimidad, dado que de la interpretación del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se entiende que para que cualquier acto de autoridad se encuentre debidamente “motivado”, es necesario recurrir a la justificación. La explicación, en cambio, se refiere únicamente a la forma en que la autoridad jurisdiccional otorga claridad respecto al sentido de su resolución, sobre todo cuando se trata de exponer sus razonamientos ante un tercero. De ahí que la obligación del juzgador no consiste en explicar su resolución, sino en justificarla adecuadamente.

Existen teorías de la argumentación jurídica que ofrecen diversas perspectivas, sobre todo porque argumentar en el Derecho implica el conocimiento del sistema jurídico así como de las exigencias sociales. En este sentido, el campo de acción de la argumentación jurídica abarca el proceso legislativo, el proceso de aplicación del Derecho e incluso la sistematización del orden jurídico, como lo apunta Manuel Atienza:

*“La teoría (o las teorías) de la argumentación jurídica tiene(n) como objeto de reflexión, obviamente, las argumentaciones que se producen en contextos jurídicos. En principio, puede distinguirse tres campos distintos de lo jurídico en que se efectúan argumentaciones. El primero de ellos es el de la producción o establecimiento de normas jurídicas. Aquí, a su vez, podría diferenciarse entre las argumentaciones que tienen lugar en una fase prelegislativa y las que se producen en la fase propiamente legislativa. Las primeras de ellas se efectúan como consecuencia de la aparición de un problema*

---

<sup>36</sup> Gargarella, Roberto, *op. cit.*, nota 15, p. 231.

*social cuya solución (...) se piensa que puede ser la adopción de una medida legislativa. (...) Otro tipo de argumentaciones surgen cuando un determinado problema pasa a ser considerado por el parlamento o por algún órgano de la administración, haya sido o no previamente discutido por la opinión pública (...) en la fase legislativa (...) son las cuestiones de tipo "técnico-jurídico" las que pasan a un primer plano..."*

*"Un segundo campo en que se efectúan argumentos jurídicos es el de la aplicación de normas jurídicas a la resolución de casos, bien sea esta una actividad llevada a cabo por jueces en sentido estricto, por órganos administrativos en el más amplio sentido de la expresión o por simples particulares..."*

*"Finalmente, el tercer ámbito, en que tienen lugar argumentos jurídicos es el de la dogmática jurídica. La dogmática es, desde luego, una actividad compleja, en la que cabe distinguir esencialmente estas tres funciones: 1) suministrar criterios para la producción del Derecho en las diversas instancias en que ello tiene lugar; 2) suministrar criterios para la aplicación del Derecho; 3) ordenar y sistematizar un sector del ordenamiento jurídico."<sup>37</sup>*

### **1.3 Lógica jurídica y argumentación**

Los titulares de los órganos jurisdiccionales están obligados a fundamentar y justificar sus resoluciones, por lo que manifiestan, mediante argumentos, los razonamientos realizados para resolver la controversia planteada ante ellos. Sin embargo, dicha obligación difícilmente se cumpliría sin el uso de la lógica, en específico, de la lógica jurídica.

La lógica, en términos generales, "...es el estudio de los métodos y principios utilizados para distinguir razonamientos correctos de los incorrectos. De este modo, la lógica no es una explicación de cómo pensamos, sino un modelo de cómo tenemos que pensar para hacerlo correctamente. La lógica es una especie de aparato para controlar la calidad de nuestros argumentos."<sup>38</sup>

---

<sup>37</sup> Atienza, Manuel, *Las razones del derecho. Teorías de la argumentación jurídica*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, Serie Cuadernos y Debates, número 31, 1997, p. 19.

<sup>38</sup> Moreso i Mateos, Josep Joan, *op. cit.*, nota 18, p. 16.

Las resoluciones judiciales poseen una estructura lógica, es decir, los argumentos vertidos en éstas son razonamientos sistematizados encaminados a brindar apoyo a una conclusión, que finalmente será el sentido de la sentencia. La lógica jurídica ofrece los métodos para llevar a cabo el estudio de la resolución, así como los argumentos que la integran y, en todo caso, identificar si tales argumentos son correctos o incorrectos.

Desde la perspectiva de la lógica, un argumento "...es cualquier conjunto de proposiciones de las cuales se dice que una se sigue de las otras, que pretenden apoyar o fundamentar su verdad. Por supuesto, la palabra "argumento" se usa frecuentemente en otros sentidos, pero en lógica tiene el sentido que se ha explicado."<sup>39</sup>

La diferencia entre lógica y lógica jurídica radica "...en que la lógica pura analiza la forma de los juicios enunciativos, sus elementos conceptuales y las inferencias basadas en tales elementos. La lógica jurídica, por otra parte es un estudio sistemático de la estructura de las normas, los conceptos y razonamientos jurídicos..."<sup>40</sup>

La relación entre argumentación y la lógica jurídica, teóricamente, supone diversos contextos: uno en el que la argumentación sobrepasa a la lógica en el sentido que la argumentación es estudiada desde otras perspectivas no necesariamente lógicas; y otro en el que la lógica jurídica estudia no sólo la estructura lógica de las normas, sino que también es aplicada al estudiar los razonamientos de los juristas y, en general, en la aplicación de las normas dentro de la actividad jurisdiccional. Al respecto, Manuel Atienza explica:

*"...Por un lado, puede decirse que la argumentación jurídica va más allá de la lógica jurídica pues, como se ha visto con anterioridad, los*

---

<sup>39</sup> Copi, Irving M., *Introducción a la lógica*, traducción de Nestor Miguez, Buenos Aires, Editorial Eudeba, 1962, p. 20.

<sup>40</sup> Hernández Franco, Juan Abelardo, *Argumentación jurídica*, México, Editorial Oxford, 2010, p. 71.

*argumentos jurídicos pueden ser estudiados también desde una perspectiva que no es la de la lógica: por ejemplo, desde una perspectiva psicológica o sociológica, o bien desde una perspectiva no formal, que a veces se denomina “lógica material” o “lógica informal”, y otras veces “tópica”, “retórica”, “dialéctica”, etc...”<sup>41</sup>*

*“Por otro lado, la lógica jurídica va mas allá de la argumentación jurídica, en el sentido de que tiene un objeto de estudio que es más amplio (...) la lógica jurídica estaría constituida por la lógica del Derecho, que se centra en el análisis de la estructura lógica de las normas y del ordenamiento jurídico, y de la lógica de los juristas, que se ocupa del estudio de los diversos razonamientos o argumentaciones efectuadas por los juristas teóricos o prácticos...”<sup>42</sup>*

Al ser la argumentación un proceso racional que se sirve del uso del lenguaje para actuar en los procesos jurídicos, la actividad argumentativa requiere de la lógica para guiar el razonamiento jurídico, es decir, para establecer argumentos válidos. Gerardo Ribeiro Toral señala los elementos que integran el proceso argumentativo:

*“...1. Las premisas con pretensión de verdad o probables,  
2. Los argumentos o razones que hacen que las premisas sean verdaderas o probables y,  
3. La conclusión...”<sup>43</sup>*

De manera que “...la premisa verdadera o probable no es la proposición legal sino la interpretación que se hace de ella. Los argumentos son las razones que nos llevaron a dicha interpretación como verdadera o probable. Por último, la conclusión es la atribución de significados a la proposición legal.”<sup>44</sup>

No obstante lo anterior, en el campo práctico de aplicación del Derecho, la argumentación se encuentra ligada a la lógica en diversos escenarios jurídicos, como el proceso legislativo en cuanto a la creación de leyes y en la actividad jurisdiccional cuando se dictan resoluciones. Sin

<sup>41</sup> Atienza, Manuel, *op. cit.*, nota 37, p. 46.

<sup>42</sup> *Ídem.*

<sup>43</sup> Ribeiro Toral, Gerardo, *op. cit.*, nota 4, p. 6.

<sup>44</sup> *Ídem.*

embargo, “la lógica no se reduce a normas o proposiciones cerradas. De hecho, incluso las excepciones a una regla general pueden responder también a un orden lógico. Una norma legal prescribe qué acciones tienen lugar ante ciertos hechos, conforme con determinados criterios. Pero la lógica no se reduce a ello.”<sup>45</sup> En otras palabras, la lógica jurídica brinda el esquema bajo el cual debe operar el pensamiento jurídico, sobre todo cuando lo que se busca es establecer un razonamiento objetivo.

### 1.3.1 Silogismos jurídicos

La necesidad de conocer la estructura de los argumentos se encuentra inmersa en la lógica, por lo que el estudio del silogismo como argumento deductivo, comienza con la forma en que se compone, la cual consiste en tres elementos, dos de ellos llamados premisas y una conclusión, de modo que “...la conclusión es la afirmación a favor de la cual usted está dando razones. Las afirmaciones mediante las cuales usted ofrece sus razones son llamadas premisas.”<sup>46</sup> Al respecto, Juan Abelardo Hernández Franco señala:

*“...El silogismo se define como un esquema de enlace de tres términos (hóroi) llamados, respectivamente, término primero (protos hóros), término medio (méso) y término último (éschatos hóros). Estos términos se enlazan entre sí por medio de premisas o proposiciones en los que están contenidos.”*

*“Todo silogismo contiene una premisa mayor (PM), una premisa menor (pm) y una conclusión (C). El término primero está en la premisa menor y el término último, en la premisa mayor.”*

*“La premisa mayor y la premisa menor están vinculadas por un término que es llamado término medio, el cual se encuentra tanto en la premisa menor como en la mayor (...) el término medio no pasará nunca a la conclusión, por regla general del modelo lógico aristotélico. La conclusión se construye tan solo a partir de los términos restantes a la conclusión.”<sup>47</sup>*

<sup>45</sup> Hernández Franco, Juan Abelardo, *op. cit.*, nota 40, p. 11.

<sup>46</sup> Weston, Anthony, *op. cit.*, nota 5, p. 19.

<sup>47</sup> Hernández Franco, Juan Abelardo, *op. cit.*, nota 40, p. 68.

En el área jurídica, los silogismos intervienen en las decisiones de las autoridades jurisdiccionales, donde la premisa mayor es la norma, la premisa menor es la conducta o hecho y la conclusión es la resolución en sí, la cual incluye la consecuencia jurídica correspondiente. Manuel Atienza explica que el silogismo judicial es un tipo de argumento, y su construcción se deriva de los siguientes supuestos:

*“La primera premisa enuncia una norma general y abstracta, en la que un supuesto hecho (...) aparece como condición para una consecuencia lógica (...) La segunda premisa representa la situación en que se haya producido un determinado hecho (...) que cae bajo el supuesto de hecho de la norma. Y la conclusión establece que (al sujeto) se le debe anudar la consecuencia jurídica prevista en la norma.”<sup>48</sup>*

Los silogismos son utilizados en el área jurídica, además de la actividad jurisdiccional, en la labor que realiza el abogado al expresar los intereses de su representada, cuestión que la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció en tesis aislada<sup>49</sup> respecto de que los conceptos de violación deben expresarse en forma de silogismo.

En este sentido, las resoluciones judiciales se integran por argumentos mediante los cuales el juez da a conocer la forma en que resolvió la controversia, de tal manera que dichos los razonamientos son estructurados mediante silogismos jurídicos a fin de presentar la valoración de las pruebas y, en su caso, la interpretación que realizó de la norma aplicable al caso concreto.

Si bien los titulares de los órganos jurisdiccionales están obligados a resolver la controversia planteada ante ellos, esta actividad puede realizarse, dependiendo del sistema jurídico que se trate, por dos tipos de inferencias: mediante un razonamiento deductivo o bien, mediante un razonamiento

---

<sup>48</sup> Atienza, Manuel, *op. cit.*, nota 37, p. 20.

<sup>49</sup> Tesis 3a/J. 6/94, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Octava Época, t. LXXV, marzo de 1994, p. 19.

inductivo. Al respecto, sobre las posturas que se presentan sobre el razonamiento judicial, Manuel Atienza explica:

*“...Por un lado, se encuentran aquellos que afirman que el trabajo del juez es aplicar, sin intervención de su opinión personal, la ley al caso particular de un modo deductivo. Es decir, el trabajo lógico del juez se limita a decidir un asunto, tan sólo deduciendo de la regla general al caso particular. En otras palabras, pensar a partir de las leyes para aplicar éstas a las circunstancias particulares delante de él.”*

*“Una segunda teoría considera que existen reglas que no se pueden aplicar por simple deducción directamente a los casos concretos. Sus seguidores asumen una lógica inductiva: a partir de los casos particulares se puede llegar a la conjetura de una regla general. Con dicho sistema los jueces anglosajones buscan obtener y enunciar reglas de derecho, aprendiéndolas a partir de la experiencia dialéctica directa en cada asunto.”<sup>50</sup>*

La naturaleza propia de los silogismos jurídicos restringe su empleo en la actividad jurisdiccional, debido a que éstos no pueden ser sometidos a juicios de valor. Si bien se trata de un razonamiento deductivo, al referirse a una norma en particular, no pueden calificarse por verdaderos o falsos, sino como correctos o incorrectos en virtud de que el legislador crea una ley para satisfacer las demandas sociales en un momento histórico determinado, por lo que el razonamiento judicial versará únicamente sobre la aplicación de dicha norma a un caso concreto, de modo que los silogismos jurídicos “...no pueden comprobarse en un orden de lo verdadero o falso, porque no tratan de aserciones sobre hechos, sino de valores deónticos...”<sup>51</sup>

Desde la perspectiva de la lógica, los argumentos se pueden distinguir entre válidos y correctos, por lo que “...un argumento es correcto si, y sólo si, no es posible que sus premisas sean verdaderas y que la conclusión sea falsa; dicho de otra manera, si sus premisas son verdaderas, su conclusión tendrá que ser necesariamente verdadera...”<sup>52</sup> Mientras que un argumento

<sup>50</sup> Hernández Franco, Juan Abelardo, *op. cit.*, nota 40, p. 10.

<sup>51</sup> *Ibidem*, p. 71.

<sup>52</sup> Moreso i Mateos, Josep Joan, *op. cit.*, nota 18, p. 18.

es lógicamente válido "...si, y sólo si, entre las premisas y la conclusión existe una relación de implicación, lo cual hace posible que para realizar un análisis más profundo de esta relación podamos prescindir de la semántica, del significado de las expresiones lingüísticas, y quedarnos sólo con las sintaxis."<sup>53</sup>

Sin embargo, "...el silogismo judicial no permite reconstruir satisfactoriamente el proceso de argumentación jurídica, porque las premisas de que parte (...) pueden necesitar a su vez estar justificadas..."<sup>54</sup> Lo anterior es así en virtud de que las resoluciones judiciales contienen silogismos jurídicos no solo para denotar el sentido en que se resolvió la controversia, sino que también deben utilizarse en el proceso argumentativo que lleva a cabo el juzgador, sea para manifestar la interpretación de la norma aplicable, o para justificar las razones por las cuales concluyó que su resolución es la manera más justa de resolver el caso en concreto.

#### 1.4 Vicios argumentativos

La actividad argumentativa se compone de una secuencia lógica de razonamientos o pruebas mediante las cuales se apoya una conclusión, sin embargo, en este proceso pueden violarse las reglas de los argumentos cuando éstos se presentan de forma engañosa, es decir, cuando, presentándose como argumentos formalmente válidos, su objeto radica en inducir al error al sujeto receptor, constituyéndose así errores en la argumentación. De este modo, "conocer los vicios de la argumentación es importante porque nos permite descubrir argumentaciones engañosas que se hacen con intención de convencer pero utilizando razonamientos falaces y sofistas, ya sea con toda premeditación o por error..."<sup>55</sup>

---

<sup>53</sup> *Ibidem*, p. 44.

<sup>54</sup> Atienza, Manuel, *op. cit.*, nota 37, p. 41.

<sup>55</sup> Galindo Sifuentes, Ernesto, *op. cit.*, nota 22, p. 57.

### 1.4.1 Falacias

Las falacias son argumentos incorrectos, es decir, se componen de proposiciones verdaderas pero su conclusión es falsa, por lo que se dice que violan las reglas de los argumentos. En este sentido, “la palabra *falacia* se deriva directamente del latín *fallacia-ae*, que pasó al español como falacia, engaño, ardid, superchería, encantamiento, embrujo. El vocablo latino *fallacia* procede, a su vez del verbo *fallo-fallere*, inducir a error, engañar, ser infiel, no cumplir, simular.”<sup>56</sup> Una falacia es un razonamiento incorrecto, dotado sin embargo de fuerza persuasiva y apariencia de ser un buen razonamiento.<sup>57</sup>

A pesar de que se encuentra una gran clasificación de falacias en diversos estudios sobre la argumentación en general, respecto a su constitución se distinguen principalmente dos grupos en los que se clasifican, por un lado se presentan las falacias formales y por otro las falacias no formales. Las primeras son “...errores de aplicación de las reglas lógicas y producen argumentos inválidos desde el punto de vista de la lógica.”<sup>58</sup> Mientras que las segundas son aquellas que “...son producidas por argumentos que son incapaces de establecer la verdad de las premisas y que no son sólidos, independientemente de su corrección lógica.”<sup>59</sup>

De acuerdo con Manuel Atienza, citado por Jean Claude Tron Petit, la las falacias se clasifican de la siguiente manera:

- *Formales.* - Implica dejar de aplicar una regla de inferencia válida, sea la de la lógica deductiva (afirmación del consecuente); o la de la inducción (generalización precipitada)
- *Materiales.* - Son casos en que la construcción del razonamiento es defectuosa porque su contenido parte de una premisa: a) falsa,

<sup>56</sup> Dehesa Dávila, Gerardo, *op. cit.*, nota 33, p. 335.

<sup>57</sup> *Ibidem*, p. 336.

<sup>58</sup> Moreso i Mateos, Josep Joan, *op. cit.*, nota 18, p. 87.

<sup>59</sup> *Ídem*.

*inválida o insuficientemente acreditada; o, b) irrelevante o no relacionada de modo pertinente o apropiado con la conclusión.*

- *Pragmáticas.- Estas falacias ocurren cuando se dan violaciones a las reglas el comportamiento de los que argumentan –reglas de corrección o bondad–. Tales irregularidades son perceptibles en tratándose de la discusión crítica y, en cambio, no son obvias en los casos de disputas personales o negociaciones ya que estos supuestos no se rigen ni basan en una pretensión de corrección.”<sup>60</sup>*

No obstante lo anterior, respecto a los tipos de falacias, es necesario comprender que las mismas están vinculadas con el tema de la presente tesis, debido a que, como lo indica Manuel Atienza, el modelo de argumentación de Stephen E. Toulmin, “...suministra un criterio para clasificar las falacias, que permite incluir a éstas en cinco categorías diferentes, según que las mismas surjan: 1) de una falta de razones, 2) de razones irrelevantes, 3) de razones defectuosas, 4) de suposiciones no garantizadas, y 5) de ambigüedades.”<sup>61</sup>

#### **1.4.1.1 Falta de razones**

Expresar un argumento en el que no se manifieste las razones que le llevaron a argumentar determinado sentido, se dice que es una falacia de falta de razones, es decir, se trata de un argumento que “...asume aquello que está tratando de probar...”<sup>62</sup>, de manera que un argumento correcto deberá expresar en detalle lo evidente y no suponer la validez de lo que se está tratando de probar.

En la actividad jurisdiccional, los jueces están obligados a fundar y motivar su resolución, de modo que deberán justificar minuciosamente la aplicación de la norma jurídica al caso concreto, pues al enunciar de manera aislada el precepto como la razón misma por la cual ésta es aplicable, se

<sup>60</sup> Tron Petit, Jean Claude, *Argumentación en el amparo*, 2º edición, México, Editorial Porrúa, 2010, p. 31.

<sup>61</sup> Atienza, Manuel, *op. cit.*, nota 37, p. 118.

<sup>62</sup> Weston, Anthony, *op. cit.*, nota 5, p. 133.

produce un error argumentativo, conocido como falacia de falta de razones. En este sentido, “El mejor ejemplo de falacia por falta de razones es la petición de principio que consiste en efectuar una pretensión y argumentar en su favor avanzando <<razones>> cuyo significado es sencillamente equivalente a la pretensión original.”<sup>63</sup> En este sentido, la petición de principio consiste en “...usar de modo implícito la conclusión como una premisa.”<sup>64</sup>

#### 1.4.1.2 Razones irrelevantes

Este tipo de falacias “...tienen lugar cuando la prueba que se presenta a favor de la pretensión no es directamente relevante para la misma, así sucede, por ejemplo, cuando se comete la falacia consistente en evadir el problema, en apelar a la autoridad, en argumentar contra la persona, en argumentar *ad ignorantiam*, en apelar al pueblo, a la compasión o a la fuerza, aunque naturalmente, no toda apelación a la autoridad, a la persona, etc., suponga cometer una falacia.”<sup>65</sup>

Al respecto cabe apuntar los diversos tipos de falacias de razones irrelevantes, como la de apelar a la ignorancia –*ad ignorantiam*–, que consiste en “...Argüir que una afirmación es verdadera solamente porque no se ha demostrado que es falsa.”<sup>66</sup> La falacia *ad hominem* se refiere a “...atacar a la persona de la autoridad alegada, en vez de atacar sus cualificaciones.”<sup>67</sup> La falacia *ad misericordiam*, será aquella en la que se ofrece un argumento “...a favor de un trato especial. No siempre es un mal argumento pero desde luego resulta inapropiado cuando se requiere una evaluación objetiva.”<sup>68</sup>

<sup>63</sup> Atienza, Manuel, *op. cit.*, nota 37, p. 118.

<sup>64</sup> Weston, Anthony, *op. cit.*, nota 5, p. 132.

<sup>65</sup> Atienza, Manuel, *op. cit.*, nota 37, p. 118.

<sup>66</sup> Weston, Anthony, *op. cit.*, nota 5, p. 127.

<sup>67</sup> *Ídem.*

<sup>68</sup> *Ídem.*

### 1.4.1.3 Razones defectuosas

Este tipo de falacia se presenta cuando la estructura del argumento es formalmente correcta, sin embargo, su contenido resulta inapropiado para expresar las razones por las cuales se emitió dicho argumento. En otras palabras, se dice que estas falacias "...aparecen cuando las razones ofrecidas a favor de la pretensión son solo del tipo correcto pero, sin embargo, son inadecuadas para establecer la pretensión específica puesta en cuestión (podría decirse que lo que falla aquí es la cualificación o la condición de refutación); dichas falacias pueden cometerse por efectuar una generalización apresurada (se llega a una conclusión con pocos ejemplos o con ejemplos atípicos), o porque un argumento se basa sobre una regla que es en general válida, pero no se considera que el caso en cuestión puede ser una excepción a la misma (falacia del accidente)."<sup>69</sup>

Los escritos de demanda que se presentan ante las autoridades jurisdiccionales deben contener los argumentos específicos que establezcan el interés jurídico de las partes por las cuales se estableció la litis, de modo que los hechos se encuentren vinculados directamente con la norma aplicable al caso concreto, para evitar cometer las falacias por razones defectuosas, pues éstas aparecen cuando las razones en relación con la pretensión son correctas, pero inadecuadas para ese caso particular.

### 1.4.1.4 Suposiciones no garantizadas

Uno de los errores argumentativos más comunes ocurre cuando, al expresar un argumento, se obliga al otro a suponer como válido lo que se está expresando, sin haber manifestado previamente las razones o causas por las cuales se llegó a determinada conclusión. Este tipo de falacias ocurren cuando "...se parte del presupuesto de que es posible pasar de las razones a la pretensión sobre la base de una garantía compartida por la mayor parte

---

<sup>69</sup> Atienza, Manuel, *op. cit.*, nota 37, p. 118.

o por todos los miembros de la comunidad, cuando de hecho la garantía en cuestión no es comúnmente aceptada...se formula una pretensión contra la que no cabe argumentar, con objeto de reforzar una pretensión anterior.”<sup>70</sup>

Al respecto, Anthony Weston explica:

*“Exponer una pregunta o una cuestión de tal manera que una persona no pueda acordar o discrepar con usted sin obligarse con alguna otra afirmación que usted quiere promocionar... Un ejemplo más sutil: “¿Seguirá su conciencia, en vez de su cartera, y hará una donación para la causa? Con ello se logrará que cualquiera que diga no, a pesar de sus verdaderas razones para no realizar el donativo, se sienta innoble. Cualquiera que diga sí, a pesar de sus verdaderas razones para realizar el donativo, se siente noble...”<sup>71</sup>*

#### 1.4.1.5 Ambigüedades

Se presentan cuando, al querer presentar un argumento, en él se usan palabras iguales pero con diferentes significados o sentidos por lo cual el sentido de uno está en discrepancia con el sentido que se quiere dar al mismo término en la conclusión, resultando esta última falsa. Generalmente tienen lugar a partir de errores gramaticales, sin embargo, para evitar cometer este tipo de falacias, es recomendable definir cuidadosamente cada palabra que integre al argumento que se expresa, y evitar otorgar dos o más significados a tal palabra, de modo que se utilice únicamente como se definió previamente.

Manuel Atienza, al explicar el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin, señala que las ambigüedades son falacias que “...tienen lugar cuando una palabra o frase se usa equívocamente debido a una falta gramatical (anfibología), a una colocación errónea del énfasis (falacia del acento), a afirmar de todo un conjunto lo que es válido de cada una de sus partes (falacia de la composición), a afirmar de las partes lo que es válido del conjunto (falacia de la división), o cuando se toman similitudes gramaticales

---

<sup>70</sup> *Ídem.*

<sup>71</sup> Weston, Anthony, *op. cit.*, nota 5, p. 133.

o morfológicas entre palabras como indicativas de similitudes de significado (falacias de las figuras de dicción).<sup>72</sup>

### 1.4.2 Sofismas

Quien argumenta a sabiendas que el contenido de los argumentos que expresa es falso, se dice que está haciendo uso de sofismas. A diferencia de las falacias, los sofismas se caracterizan por tener implícita la intención de engañar. En este sentido, se advierte un sofisma "...cuando el paralogismo – o sea el falso silogismo– se hace con argumentos falsos y con la intención de llevar al error al contendiente; se nombra por tal razón a veces al sofista como el paralogismo ejecutado con argucia. Se advierte en igual medida que el sofisma incorpora típicamente a la falacia y se expone o desarrolla con el vestido del paralogismo."<sup>73</sup>

Jaime Mans, citado por Ernesto Galindo menciona que "...el sofisma es un paralogismo, habitualmente dispuesto, formulado deliberadamente con intención de inducir al error y que, por ello, conduce a una conclusión falsa, a la que se pretende dar apariencia de verdadera: de esta manera el sofisma participa de la falacia y del paralogismo."<sup>74</sup> En este sentido, los paralogismos son "...silogismos incorrectos, pero que llevan la intención de engañar, y se debe su incorrección a la falta de uno de los términos, a la extensión de las premisas o a las reglas de las premisas, es común que los abogados en sus alegatos o agravios cometan este tipo de vicios de manera involuntaria con la finalidad de convencer al juez de las pretensiones de su cliente."<sup>75</sup>

---

<sup>72</sup> Atienza, Manuel, *op. cit.*, nota 37, p. 118.

<sup>73</sup> Galindo Sifuentes, Ernesto, *op. cit.*, nota 22, p. 58.

<sup>74</sup> *Ibidem*, p. 57.

<sup>75</sup> *Ídem*.

“...los casos fáciles pueden ser suficientemente justificados mediante una lógica deductiva, no así los difíciles. Para evaluarlos es menester aplicar lógicas informales, con el carácter de complementarias, no como alternativas o en lugar de la formal o estándar.”<sup>76</sup>

## Capítulo segundo

### El modelo de argumentación de Stephen E. Toulmin

#### 2.1 Antecedentes

En la segunda mitad del siglo XX, surgieron en Europa las “teorías de la argumentación jurídica” con el objetivo de estudiar el Derecho desde una perspectiva distinta al positivismo jurídico, promoviendo “...el análisis de los procesos argumentativos... que se da en las instancias de la aplicación, interpretación, creación y ejercicio del derecho.”<sup>77</sup> Algunos de los precursores de estas teorías son Theodor Viehweg, Chaim Perelman y Stephen E. Toulmin, siendo las aportaciones de este último, el objeto de estudio del presente capítulo.

Theodor Viehweg es considerado el padre de las teorías de la argumentación jurídica contemporáneas. En su obra “*Tópica y jurisprudencia*”, explica que el Derecho debe estar preparado para enfrentar los problemas que se le presenten, ante la posibilidad de no hallar una única solución, para lo cual propone el uso de la “tópica” como “...una técnica del pensamiento problemático...”<sup>78</sup> cuyo punto de partida es un problema

---

<sup>76</sup> Tron Petit, Jean Claude, *op. cit.*, nota 60, p. 97.

<sup>77</sup> Galindo Sifuentes, Ernesto, *op. cit.*, nota 22, p. 86.

<sup>78</sup> *Ibídem*, p. 87.

concreto o “aporía”, por lo que su función consiste en “...dar orientaciones a fin de encontrar una respuesta y no dejar sin solución el problema...”<sup>79</sup>

Chaim Perelman, por su parte, ofrece una concepción retórica al razonamiento jurídico, pues considera que “...la argumentación retórica va siempre dirigida a un auditorio concreto y particular al que pretende “persuadir”...”<sup>80</sup> El objetivo de su teoría consiste en “...el estudio de las técnicas discursivas que permiten provocar o acrecentar la adhesión de los destinatarios del discurso a la tesis presentada a su asentimiento...”<sup>81</sup> ideas que se depositan en la obra “*Tratado de la argumentación, la nueva retórica*”.

Asimismo, Stephen E. Toulmin presenta una nueva concepción de la lógica en la obra “*Los usos de la argumentación*”, donde considera a la lógica como “...una jurisprudencia generalizada...”<sup>82</sup> además de ofrecer un modelo argumentativo basado en esquemas que permiten analizar los razonamientos planteados en favor de una pretensión, su refutación y las posibles excepciones en que la aseveración puede no presentarse. En este sentido, el presente capítulo se enfoca en el estudio de este modelo argumentativo en virtud de su viabilidad para examinar las resoluciones dictadas por las autoridades jurisdiccionales.

### 2.1.1 Biografía de Stephen E. Toulmin

Stephen Edelson Toulmin nació en Londres, Inglaterra, el 25 de marzo de 1922, hijo de Geoffrey Edelson Toulmin y Doris Holman Toulmin. Respecto a sus estudios, en 1942 obtiene el grado de bachiller en matemáticas y física en el King’s College, participando en este mismo año en la Segunda Guerra

<sup>79</sup> Dorantes Díaz, Francisco Javier, *Un análisis a la teoría de la argumentación de Robert Alexy*, Tesis doctoral, México, Universidad Nacional Autónoma de México, 2008, p. 136.

<sup>80</sup> Galindo Sifuentes, Ernesto, *op. cit.*, nota 22, p. 89.

<sup>81</sup> *Ídem*.

<sup>82</sup> Toulmin, Stephen, *Los usos de la argumentación*, traducción de María Morrás y Victoria Pineda, Barcelona, Ediciones Península, 2007, p. 24.

mundial al trabajar para el Ministerio de Producción de Aviones como funcionario científico menor, así como en la Comandancia Suprema de la Fuerza Expedicionaria Aliada en Alemania.<sup>83</sup>

Al finalizar la guerra, volvió a su natal Inglaterra, donde estudió en la Universidad de Cambridge, obteniendo en 1947 una maestría en artes y un doctorado en Filosofía. En su estancia académica en Cambridge fue discípulo de Ludwig Wittgenstein, con quien realizó diversas investigaciones filosóficas sobre el lenguaje.<sup>84</sup> En 1948 se le asigna una clase en el Departamento de Filosofía de la Universidad de Oxford, y es en 1953 cuando publica su obra "*The philosophy of science: An introduction.*" En 1954 es nombrado profesor invitado en la Universidad de Melbourne en Australia, y en el periodo de 1955 a 1959 es profesor del Departamento de Filosofía de la Universidad de Leeds. En 1958 publica su obra más representativa, llamada "*The uses of argument*", en la que "... recogía artículos publicados por él en años inmediatamente anteriores..."<sup>85</sup> y que fue publicada en español con el título "*Los usos de la argumentación*" en 2007.

Su desenvolvimiento docente en Estados Unidos se vio reflejado a partir de 1959, cuando es invitado a impartir clases en las Universidades de New York, Stanford y Columbia. En 1960 regresó a Londres como director de la Unidad de Historia de las Ideas de la Fundación Nuffield. Cinco años después, en 1965, vuelve a Estados Unidos como profesor de Historia de las Ideas y Filosofía en la Universidad de Brandeis. En 1969 se incorpora a la Universidad de Michigan como profesor de Filosofía y para 1972 imparte la clase de humanidades en la Universidad de California, en Santa Cruz.<sup>86</sup>

---

<sup>83</sup> Briebe de Castro, Juan Mateo, "El modelo de Stephen E. Toulmin: origen y relación con la argumentación jurídica continental", *Revista del Instituto de la Judicatura Federal*, México, núm. 26, 2008, p. 14, <http://www.ijf.cjf.gob.mx/publicaciones/revista/26/RIJ26-01FBriebe.pdf>.

<sup>84</sup> *Ídem*.

<sup>85</sup> Atienza, Manuel, *op. cit.*, nota 37, p. 103.

<sup>86</sup> Briebe de Castro, Juan Mateo, *op. cit.*, nota 83, p. 14.

En 1973 publica dos obras, la primera llamada “*Human understanding: The Collective Use and Evolution of Concepts*” y la segunda “*Wittgenstein’s Vienna*” en coautoría con Allan Janik. En el periodo de 1975 a 1978 trabaja para la National Commission for the Protection of Human Subjects of Biomedical and Behavioral Research, establecida por el Congreso de los Estados Unidos. Para 1979 publica “*The Abuse of Casuistry: A History of Moral Reasoning*”, en coautoría con Albert R. Jonsen, y “*An Introduction to Reasoning*”, en coautoría con Richard Rieke y Allan Janik. En 1990, Toulmin publica “*Cosmopolis: The Hidden Agenda of Modernity*” y se traslada como profesor a la Universidad del Sur de California. Además, en el periodo de 1986 a 1992, fue nombrado profesor de humanidades en la Universidad del Noroeste, también en California. Es en 1998 cuando obtiene el premio Jefferson, y para 2001, publica la obra “*Return to Reason*.”<sup>87</sup> Finalmente, Stephen Edelson Toulmin muere el 4 de diciembre de 2009 en la ciudad de los Ángeles, California, Estados Unidos.

### **2.1.2 Contexto histórico**

La Segunda Guerra mundial dejó a su paso una crisis política y social que obligó a diversos países europeos a reformular sus ordenamientos jurídicos. La experiencia nazi, la escasa protección a los derechos humanos y la falta de mecanismos efectivos de acceso a la justicia, generaron un ambiente de incertidumbre respecto a la aplicación del Derecho, por lo que se incorporó la debida fundamentación y motivación a los fallos judiciales, dejando atrás la aplicación literal de la ley.

Al término de la Segunda Guerra mundial, se instalaron en Europa tribunales especiales para juzgar a los responsables de los crímenes nazis, donde se procesaron dirigentes, funcionarios y colaboradores del régimen nacionalista. A estos procesos se les conoce como los Juicios de

---

<sup>87</sup> *Ibidem*, p. 15.

Nüremberg, y su impacto constituye un momento simbólico en la crisis del positivismo jurídico, como lo comenta Gerardo Dehesa:

*“En el derecho, la experiencia fue, por así decirlo, traumática. Después de la Segunda Guerra Mundial, los juristas se topan con que tienen que enjuiciar a los criminales nazis. Los juicios de Nüremberg son un momento simbólico de la crisis del positivismo jurídico. Quienes tenían que juzgar los crímenes nazis se vieron ante el dilema de condenar a los criminales, pero entonces tener que apartarse de una serie de postulados básicos del positivismo como el principio de legalidad, la no retroactividad de leyes, la no creación de tribunales especiales, la condena sin fundamento jurídico, etcétera, o ser congruentes con todos esos principios y absolver a quienes habían participado directamente en el holocausto.”<sup>88</sup>*

En este sentido, fue hasta la segunda mitad del siglo XX cuando, a través del surgimiento de las teorías de la argumentación jurídica, se buscó “...reconstruir la teoría positivista (...) a partir de una metodología que superara el formalismo.”<sup>89</sup> Por lo que, para atender las constantes demandas sociales, se crearon diversos organismos internacionales, entre ellos la Organización de las Naciones Unidas, enfocados a promover un ambiente de paz y seguridad internacional.

## 2.2 Los usos de la argumentación

En 1958 Stephen E. Toulmin escribió “Los usos de la argumentación”, criticando la lógica formal, considerando que su aplicación resultaba insuficiente en el análisis de los argumentos que se utilizan de manera cotidiana. El objetivo de su investigación consistió principalmente en la caracterización de los “trámites” y categorías mediante los cuales se puede

---

<sup>88</sup> Dehesa Dávila, Gerardo, “Los conectores lógicos del lenguaje, elementos indispensables para la argumentación jurídica”, *Memorias del Seminario de argumentación jurídica*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2006, p. 105, <http://www.scjn.gob.mx/RecJur/BibliotecaDigitalSCJN/CopiaLibros/Paginas/MemoriadelSeminariodeArgumentacionJuridica.aspx>.

<sup>89</sup> *Ibíd*em, p. 106.

comprobar si una afirmación puede ser estudiada desde la perspectiva de la argumentación, para lo cual establece una analogía con la jurisprudencia:

*“...La lógica, podríamos decir, es una jurisprudencia generalizada. Los argumentos pueden compararse con las demandas judiciales, y las afirmaciones que se realizan y argumentan en contextos extra-legales, con afirmaciones hechas ante los tribunales, mientras que los casos presentados para apoyar cada tipo de afirmación pueden ser comparados entre sí. Una de las tareas capitales de la jurisprudencia es caracterizar los elementos esenciales del proceso legal: los procedimientos o trámites por medio de los cuales las demandas se presentan ante la ley, se debaten y se determinan, así como las categorías en que esto se lleva a cabo. Nuestra propia investigación es paralela: nuestra finalidad es, analógicamente, caracterizar lo que podría llamarse <<el proceso racional>>, los trámites y categorías que se emplean para que las afirmaciones en general puedan ser objeto de argumentación y el acuerdo final sea posible.”<sup>90</sup>*

La caracterización antes mencionada se presenta a través de esquemas que permiten comprobar la fuerza, validez y conclusión de los argumentos mediante un proceso de justificación, crítica y refutación de las afirmaciones que se plantean, de modo que el modelo argumentativo propuesto por Toulmin, puede ser adoptado por la ciencia jurídica para estudiar los argumentos ofrecidos por las partes de un litigio, así como en las resoluciones dictadas por autoridades jurisdiccionales.

### **2.2.1 El uso del lenguaje**

Cada vez que el ser humano interactúa con sus semejantes utilizando el lenguaje, es necesario especificar el contexto de las palabras para delimitar el alcance los razonamientos expresados dentro de la actividad comunicativa. En la ciencia jurídica, “...el lenguaje le imprime al derecho su carácter dialogístico el cual se revela en el medio en que se forma el derecho, el de intercambiando opiniones, y el de la interpretación del

---

<sup>90</sup> Toulmin, Stephen, *op. cit.*, nota 82, p. 24.

derecho en el que la comunidad de hablantes tienen oportunidad para expresar su punto de vista.”<sup>91</sup>

Así, cuando el propósito del lenguaje consiste únicamente en manifestar una idea, se dice que el lenguaje es utilizado de forma instrumental, mientras que, si se trata de persuadir o convencer a un tercero sobre lo que se expresa, entonces se habla de un lenguaje de tipo argumentativo. Al respecto, Tron Petit explica:

*“La práctica de razonar, esto es, de dar razones a otros a favor de lo que hacemos, pensamos, decimos o la posición que adoptamos, permite distinguir un uso, ya sea:*

*a) Instrumental del lenguaje cuando las emisiones lingüísticas consiguen sus propósitos directamente, sin necesidad de producir razones adicionales y,*

*b) Argumentativo de mayor calado cuando las emisiones lingüísticas fracasan o tienen éxito, sólo si pueden apoyarse en razones, argumentos o pruebas más abundantes que logren convencer.”<sup>92</sup>*

Para Toulmin, la diferencia entre ambos tipos de lenguaje radica en el objetivo que se persigue al emitir una aseveración: el lenguaje instrumental se refiere a “...quien habla frívolamente, en broma o sólo de manera hipotética...”<sup>93</sup> mientras que el lenguaje argumentativo se presenta “Cuando alguien formula una aseveración, está formulando una pretensión: reclama nuestra atención o que le creamos...”<sup>94</sup> Por tanto, el lenguaje es utilizado para diferentes fines, sin embargo, la fuerza de éste, “...radica en la fuerza de las razones (...) en el peso de los argumentos, en la persuasión o en la convicción que aquellos puedan transmitir...”<sup>95</sup>

<sup>91</sup> López Villegas, Eduardo, *Derecho y argumentación*, Colombia, Ecoe Ediciones, 2001, p. 176.

<sup>92</sup> Tron Petit, Jean Claude, *op. cit.*, nota 60, p. 92.

<sup>93</sup> Toulmin, Stephen, *op. cit.*, nota 82, p. 29.

<sup>94</sup> *Ídem.*

<sup>95</sup> López Villegas, Eduardo, *op. cit.*, nota 91, p. 177.

### **2.2.1.1 Lenguaje semántico**

Todo ser humano se comunica de diferentes maneras dependiendo de factores externos e internos, por lo que, para comprender el significado del mensaje, se debe delimitar el contexto de las palabras empleadas. El lenguaje empleado de forma cotidiana no se encuentra constituido por razonamientos adicionales a las palabras que se utilizan para transmitir una idea, pues las palabras, por sí mismas, comunican el mensaje automáticamente. De modo que, cuando "...las emisiones lingüísticas consiguen sus propósitos directamente, sin necesidad de producir <<razones>> adicionales..."<sup>96</sup> se hace uso del lenguaje semántico o instrumental.

En este sentido, el lenguaje semántico se encarga del estudio de las palabras en tanto sean utilizadas para articular un enunciado o para realizar una afirmación, de manera que sean comprensibles por el simple hecho de enunciarse, sin requerir que el emisor aporte mayor información o datos adicionales para que puedan entenderse.

### **2.2.1.2 Lenguaje argumentativo**

La base de la argumentación radica en brindar apoyo a una conclusión mediante el ofrecimiento de razones conectadas entre sí. Al expresar una idea, el lenguaje debe emplearse de modo tal que permita distinguir la finalidad que se persigue con dicho razonamiento. Así, al tratar de persuadir o convencer a un sujeto o grupo de sujetos en particular, el enunciado deberá contener los elementos lingüísticos básicos además de los razonamientos suficientes que brinden soporte al objetivo de la afirmación.

Para otorgar fuerza a una opinión, no basta con expresarla claramente, sino también es necesario manifestar los razonamientos o

---

<sup>96</sup> Atienza, Manuel, *op. cit.*, nota 37, p. 105.

pruebas que le apoyen. Estas razones adicionales forman parte del lenguaje argumentativo, el cual tiene lugar cuando "...las emisiones lingüísticas no consiguen sus propósitos directamente..."<sup>97</sup> Así, el lenguaje argumentativo funge como herramienta para lograr que una aseveración se considere correcta en la medida en que no deje lugar a dudas, en el entendido que "...las emisiones lingüísticas fracasan o tienen éxito según que puedan apoyarse en razones, argumentos o pruebas."<sup>98</sup>

### 2.2.2 Términos modales

La actividad argumentativa está ligada con todas aquellas áreas que requieren justificar una expresión o un razonamiento, por lo que su utilidad no se encuentra restringida para determinadas disciplinas. En este sentido, un argumento puede presentarse en diversos campos argumentativos, es decir, "...dos argumentos pertenecen al mismo campo cuando los datos y las conclusiones en ambos argumentos son, respectivamente, del mismo tipo lógico; se dice que proceden de campos diferentes cuando el fundamento (respaldo) o las conclusiones en ambos argumentos no son del mismo tipo lógico..."<sup>99</sup>

Clasificar un argumento dentro de un campo argumentativo determinado no implica "...que el razonamiento como tal pierda su entidad propia y se desnaturalice en tal modo que no sea reconocible, sino que discurre adaptándose a las peculiaridades y perfiles propios de cada situación."<sup>100</sup> Así, una correcta argumentación no depende únicamente de los argumentos utilizados, sino también de la línea argumentativa a seguir,

---

<sup>97</sup> *Ídem.*

<sup>98</sup> *Ídem.*

<sup>99</sup> Toulmin, Stephen, *op. cit.*, nota 82, p. 33.

<sup>100</sup> Navarro Aznar, Fernando, "La argumentación del abogado penalista", en *La argumentación de los operadores jurídicos*, compilación de Francisco Puy Muñoz y Jorge Portela, Buenos Aires, Editorial de la Universidad Católica de Argentina, 2005, p. 263.

de modo que "...a algunos les convencerán los argumentos matemáticos o científicos, a otros los pragmáticos o incluso los religiosos o morales."<sup>101</sup>

El proceso argumentativo está constituido por etapas que permiten alcanzar diversos fines. La primera etapa reconoce el planteamiento del problema y la posible solución de la cuestión principal; mientras que en la segunda etapa se analizan los argumentos justificatorios relacionados con el ofrecimiento de la conclusión o la solución relacionada con la aserción inicial, siendo en esta etapa donde se da la aparición de los términos modales como auxiliares para determinar el grado de certeza que posee una aserción, como lo explica Toulmin:

*"...cuando nos enfrentamos a cualquier tipo de problema, hay una etapa inicial en la que nos vemos obligados a admitir que debe ser considerado un número de diferentes propuestas... todas ellas deben ser admitidas como candidatas posibles para alcanzar el título de <<solución>> y para señalar este hecho, decimos de cada una de ellas que <<Podría (o puede) ser el caso que...>>. En esta etapa, el término <<posibilidad>>, se encuentra como en casa, junto con los verbos adjetivos y adverbios asociados a este significado: hablar de una propuesta en concreto como una posibilidad es admitir que tiene derecho a ser considerada."<sup>102</sup>*

Al presentar una solución considerada como "posible" o "probable", Toulmin establece distinciones categóricas entre ambos términos, dependiendo del grado de certeza que se tenga sobre el hecho en cuestión, a efecto de que aquella sea la más confiable. La conclusión a la que se arriba consiste en la creación de estándares invariables, es decir, que sin importar el campo argumentativo de que se trate, la forma del argumento presentará similitudes reflejadas a su vez en diversas áreas.

---

<sup>101</sup> Otero Parga, Milagros, *Cuestiones de argumentación jurídica*, México, Porrúa, 2006, p. 158.

<sup>102</sup> Toulmin, Stephen, *op. cit.*, nota 82, p. 37.

La primera familia de términos modales a la que se refiere Toulmin consiste en las *posibilidades*, de modo que al aseverar "...<<Esta es una solución posible del problema>> significa lo mismo que <<Esta solución para el problema debe ser considerada>>..."<sup>103</sup> Así, aunque no haya suficiente justificación para presentar una solución única, algunas de las posibilidades "supervivientes" "...pueden resultar, a la luz de los datos con que contamos, más valiosas que otras..."<sup>104</sup>

En este mismo sentido, los términos de *imposibilidad* e *impropiedad* deben estudiarse, como lo señala Toulmin, en un régimen comparativo de situaciones, de modo que referir a una acción como "no se puede", implica conocer bajo qué circunstancias la misma acción es posible realizarse, logrando distinguirse "...imposibilidades e impropiedades prácticas, físicas, lingüísticas y de procedimiento..."<sup>105</sup> Al respecto del significado de las expresiones modales, Toulmin explica:

*"...Nos podemos referir a ellos como la fuerza de la expresión o término y los criterios que rigen su uso. Por la <fuerza> de una expresión modal entiendo las implicaciones prácticas de su uso: la fuerza de la expresión "no se puede" incluye, por ejemplo, el imperativo general implícito de que una cosa u otra tiene que ser descartada de esta o aquella manera y por tal o cual razón. Esta fuerza puede ser contrastada con los criterios, estándares, razones y motivos a los que nos referimos para decidir en cualquier contexto que el uso de un término modal determinado resulta apropiado. Se puede decir que cierta posibilidad debe ser descartada sólo si encontramos motivos o razones para justificar ese hecho, y bajo el término <criterios> pueden incluirse toda clase de elementos a los que podemos recurrir para ello..."<sup>106</sup>*

Por otra parte, se presenta otra familia de términos modales que corresponden a la *probabilidad*. El término modal *probablemente* es utilizado como una reserva de lo que ocurra al momento de comprometerse a realizar

---

<sup>103</sup> *Ibidem*, p. 38.

<sup>104</sup> *Ibidem*, p. 41.

<sup>105</sup> *Ibidem*, p. 43.

<sup>106</sup> *Ibidem*, p. 51.

una acción, y respecto al contenido de los enunciados de probabilidad, Toulmin presenta dos posibles respuestas:

*“...El primero es la frecuencia con la que se producen los sucesos en circunstancias determinadas (...) El segundo es la proporción que el suceso bajo consideración representa dentro del número de posibles sucesos alternativos; esto es, la proporción de casos favorables al suceso considerado en relación al número total de opciones...”<sup>107</sup>*

Asimismo, “...el adverbio <probablemente> sirve como forma de matizar las conclusiones y las aseveraciones para indicar que un enunciado tiene un carácter no del todo categórico, de modo que debe entenderse que el hablante no se compromete con lo dicho más allá de cierto punto...”<sup>108</sup> Utilizar este término modal implica considerar la totalidad de los datos que determinan la aseveración planteada, pues la estimación realizada en este momento pueden modificarse con el transcurso del tiempo, corriendo el riesgo de que al actualizarse, lo que se consideró como “improbable” o “poco probable”, constituya un hecho totalmente cierto, es decir, como una solución correcta y aceptada en el estudio de los argumentos justificatorios.

### **2.2.3 La forma de los argumentos**

Para comenzar el análisis de los argumentos, Toulmin centra su atención en “...cómo funcionan los argumentos frase a frase con el fin de comprobar cómo está relacionada su validez o su carencia de validez con el modo en que se estructuran y qué relevancia tiene esta relación con la noción tradicional de forma lógica...”<sup>109</sup> distinguiendo, para ello, dos principales tipos de argumentos, por un lado los sustanciales o formalmente válidos y por otro lado, los argumentos analíticos, cuyo estudio se realiza en los siguientes apartados.

---

<sup>107</sup> *Ibidem*, p. 94.

<sup>108</sup> *Ibidem*, p. 124.

<sup>109</sup> *Ibidem*, p. 130.

### 2.2.3.1 Formalmente válidos

Cuando se expresa un enunciado de forma habitual, se ofrece únicamente la información necesaria para hacer comprensible el sentido del mensaje. En el razonamiento sustancial, se realiza un salto de la aseveración inicial a la conclusión, la cual se infiere por el conocimiento previo que respecto al hecho en cuestión se tenga, de modo que la estructura de los argumentos no constituye una tautología, sino que la conclusión no se explica en el contenido de las premisas que conforman tal enunciado. Al respecto, Toulmin señala:

*“...Realizamos afirmaciones sobre el futuro y las fundamentamos refiriéndonos a la experiencia que tenemos de cómo las cosas transcurrieron en el pasado; realizamos aseveraciones sobre los sentimientos de alguien sobre su estado legal y las respaldamos haciendo referencia a sus declaraciones y a sus gestos o a su lugar de nacimiento y las leyes sobre la nacionalidad (...) presentando en cada caso como base para nuestra conclusión enunciados pertenecientes a categorías lógicas muy distintas a las de la propia conclusión. Nunca, cuando realizamos cualquiera de estas afirmaciones, puede considerarse que la conclusión es una mera reformulación del enunciado inicial; en otras palabras, de algo que ya ha sido afirmado implícitamente en los datos o en el respaldo de nuestra idea (...) En la mayoría de los argumentos habituales (...) por evidente que sea tal enunciado, cuando la legitimidad del paso que hay que dar es transparente, el resultado no será una tautología.”<sup>110</sup>*

Se trata que la información contenida en las premisas no sea reiterada en la conclusión, es decir, que “...si el propósito de un argumento es establecer conclusiones sobre aquello de lo que no estamos plenamente seguros, relacionándolas con otra información sobre la que tenemos mayor certeza, comienza a resultar dudoso el hecho de que algún momento (...) pueda ser alguna vez propiamente analítico...”<sup>111</sup>

---

<sup>110</sup> *Ibidem*, p. 166.

<sup>111</sup> *Ibidem*, p. 169.

### 2.2.3.2 Analíticos

Cuando los argumentos poseen un respaldo que legitima su contenido e incluyen "...explícita o implícitamente la información transmitida en la propia conclusión..."<sup>112</sup> se denominan argumentos analíticos. En este tipo de argumentos, sin embargo, "...resulta difícil diferenciar entre la información a partir de la cual se argumenta y la información que legitima las garantías de acuerdo con las cuales se construye el argumento..."<sup>113</sup> razón por la cual, al comprobar la validez de dichos razonamientos, es necesario esclarecer los datos ofrecidos mediante la fundamentación o justificación argumentativa.

Al utilizar argumentos analíticos deben explicarse el soporte y el respaldo otorgados a dicho argumento, para omitir las expresiones ambiguas que resten legitimidad al argumento, por lo que "...la tarea de identificar qué argumentos son analíticos no puede llevarse a cabo, por tanto, a partir de la presencia de palabras clave como <todo> y <algún>, sino sólo sometiendo a escrutinio la naturaleza del problema y la manera en que se establecen las garantías que resultan relevantes para su resolución."<sup>114</sup> De modo que "...no todos los argumentos en que aparece la palabra <todo> en la premisa principal o garantía son analíticos. Eso es algo que ocurre sólo en los casos en que el proceso que lleva al establecimiento de la garantía supone *ipso facto* comprobar la veracidad de la conclusión que ha de ser inferida con ayuda de aquella."<sup>115</sup>

### 2.2.4 Elementos de los argumentos

Para conocer la validez o la corrección de un argumento, Toulmin centra su estudio en los argumentos justificatorios, "...en las estructuras que pueden tener, en el valor que pueden reivindicar para sí y en el modo en que nos

---

<sup>112</sup> *Ibidem*, p. 167.

<sup>113</sup> *Ibidem*, p. 171.

<sup>114</sup> *Ibidem*, p. 181.

<sup>115</sup> *Ídem*.

enfrentamos a ellos al clasificarlos...”<sup>116</sup> Es por ello que su modelo argumentativo se compone básicamente de seis elementos, cuatro de ellos determinan si un argumento es válido o correcto, mientras que al añadir dos elementos más, se consigue otorgar fuerza al argumento inicial. Conforme a la utilidad del modelo argumentativo de Toulmin en la práctica jurídica, Ernesto Galindo apunta:

*“La teoría de este autor es una de las más prácticas en cuanto enseña cómo construir un argumento y se puede aplicar tanto en la motivación judicial como en la argumentación de los litigantes porque señala que un argumento se distingue por cuatro elementos: a) La pretensión (...) b) Las razones (...) c) La garantía (...) d) El respaldo (...)”*<sup>117</sup>

En otras palabras, este modelo argumentativo permite identificar la funcionalidad de los argumentos a fin de comprobar la viabilidad de su corrección, validez y relevancia respecto a la estructura con la que se representan.

#### **2.2.4.1 Razones**

Para presentar un problema en particular ante uno o varios sujetos, es necesario ofrecer los datos suficientes que permitan delimitar el contexto en el que éste se encuentra. A estos datos Toulmin los denomina razones/*grounds*<sup>118</sup> (G), y son los “...elementos justificatorios que alegamos como base de la afirmación realizada...”<sup>119</sup> Dichos elementos son situaciones de hecho que justifican la existencia de la pregunta inicial o tópico, soportando la aceptabilidad de la pretensión. Respecto a esto, Manuel Atienza explica:

*“Al comienzo de la argumentación, pues, alguien (llamémosle proponente) plantea un problema frente a otros (oponente). En el*

<sup>116</sup> *Ibidem*, p. 30.

<sup>117</sup> Galindo Sifuentes, Ernesto, *op. cit.*, nota 22, p. 91.

<sup>118</sup> Por objeto de la presente tesis, en adelante sólo se mencionará como “razones”.

<sup>119</sup> Toulmin, Stephen, *op. cit.*, nota 82, p. 133.

*caso de que el oponente cuestione de alguna forma la pretensión (en otro caso no surge la necesidad de argumentar), el proponente tendrá que dar razones (grounds) a favor de su pretensión inicial, que sean al mismo tiempo relevantes y suficientes. (...).”*

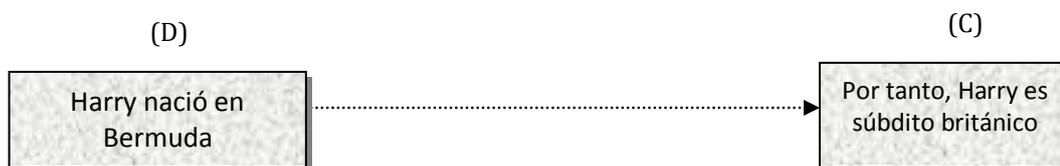
*“Las razones no son, pues, teorías generales, sino los hechos específicos del caso, cuya naturaleza varía de acuerdo con el tipo de argumentación de que se trate; en una argumentación típica, por ejemplo, serán los hechos que integran el supuesto de hecho de la norma aplicable al caso discutido...”<sup>120</sup>*

En este sentido, los datos o razones básicamente son enunciados descriptivos<sup>121</sup> que suponen la justificación del “paso” para llegar a la pretensión, sin embargo, el objetivo de las razones “...no consiste en reforzar la base sobre la que hemos elaborado nuestro argumento, sino en mostrar cómo a partir de esos datos hemos pasado a la afirmación original o conclusión...”<sup>122</sup> Como se muestra en el siguiente esquema:



*Figura 1. Los datos (D) en el modelo argumentativo simple de Stephen Toulmin.<sup>123</sup>*

Para explicar lo anterior, Toulmin formula un ejemplo de la siguiente manera:



*Figura 2. Ejemplo de los datos (D) en el modelo argumentativo simple de Stephen Toulmin.<sup>124</sup>*

<sup>120</sup> Atienza, Manuel, *op. cit.*, nota 37, p. 107.

<sup>121</sup> Tron Petit, Jean Claude, *op. cit.*, nota 60, p. 93.

<sup>122</sup> Toulmin, Stephen, *op. cit.*, nota 82, p. 134.

<sup>123</sup> *Ibidem*, p. 135.

<sup>124</sup> *Ídem*.

### 2.2.4.2 Garantía

Una vez determinadas las razones, se presenta la exigencia de justificar el vínculo entre éstas y la pretensión. A dicha justificación, Toulmin la denomina garantía/warrant<sup>125</sup> (W) y es la parte más importante del argumento. Las garantías “...son enunciados hipotéticos y asumen el carácter de argumento práctico a partir de su aplicación y conexión con los hechos del caso particular...”<sup>126</sup> Su objetivo consiste “...en registrar explícitamente la legitimidad del paso dado...”<sup>127</sup> para llegar a la conclusión. La función que desempeñan las garantías consiste en certificar la validez de los argumentos.<sup>128</sup>

No obstante lo anterior, en la actividad argumentativa, la garantía generalmente no se manifiesta expresamente, sino que se apela a ésta de forma implícita<sup>129</sup>, es decir, sólo cuando el interlocutor requiere conocer la información que justifica el paso que une a la pretensión y el dato, la garantía se ofrece explícitamente. Conforme a esto, Manuel Atienza menciona:

*“...El oponente podrá ahora de nuevo discutir los hechos, pero incluso en el caso de que los acepte puede exigir al proponente que justifique el paso de las razones a la pretensión. Los enunciados generales que autorizan dicho paso constituyen la garantía (warrant) del argumento. La naturaleza de las garantías depende también del tipo de argumento de que se trate, de manera que podrá consistir en una regla de experiencia, en una norma o principio jurídico, en una ley de la naturaleza, etc. En todo caso, las garantías no son enunciados que describan hechos, sino reglas que permiten o autorizan el paso de unos enunciados a otros (...) la distinción entre razones y garantía es la misma que se establece en la argumentación jurídica entre*

<sup>125</sup> En adelante se denominará como “*garantía*”.

<sup>126</sup> Tron Petit, Jean Claude, *op. cit.*, nota 60, p. 94.

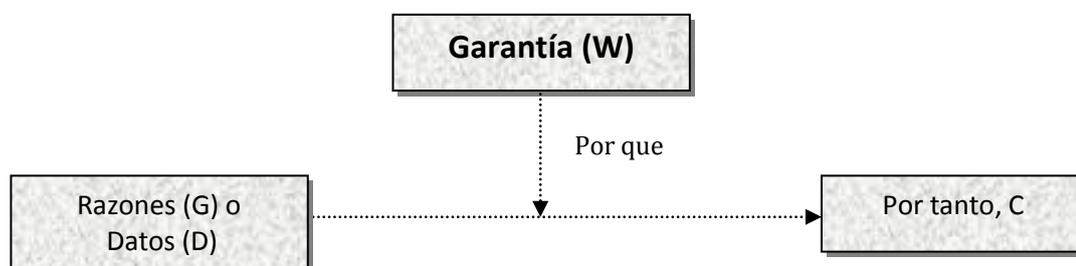
<sup>127</sup> Toulmin, Stephen, *op. cit.*, nota 82, p. 136.

<sup>128</sup> *Ídem.*

<sup>129</sup> *Ídem.*

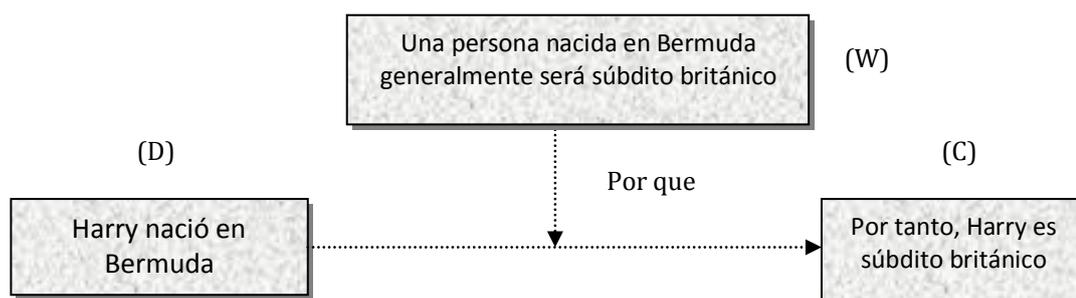
*enunciados de hecho y normas; esta distinción jurídica vendría a ser un caso especial de una distinción más general...*<sup>130</sup>

La necesidad de utilizar garantías surge cuando se pone en duda una afirmación, de modo que "...debemos ser capaces de apoyarla, esto es, probarla y demostrar que estaba justificada..."<sup>131</sup> Para lograrlo, "...lo que hay que hacer no es ofrecer más datos, (...) sino proposiciones diferentes: reglas, principios, enunciados, etc., que nos permitan realizar inferencias en lugar de agregar información adicional..."<sup>132</sup>, el cual es el papel de la garantía en los argumentos de tipo justificatorio. Con base en lo anterior, la garantía se expresa como lo muestra la figura 3:



*Figura 3. La Garantía (W) en el modelo argumentativo simple de Stephen Toulmin.*<sup>133</sup>

En el ejemplo señalado anteriormente, la garantía queda expresada como lo señala la figura 4:



*Figura 4. Ejemplo de la Garantía (W) en el modelo argumentativo simple de Stephen Toulmin.*<sup>134</sup>

<sup>130</sup> Atienza, Manuel, *op. cit.*, nota 37, p. 107.

<sup>131</sup> Toulmin, Stephen, *op. cit.*, nota 82, p. 132.

<sup>132</sup> *Ibidem*, p. 134.

<sup>133</sup> *Ibidem*, p. 135.

<sup>134</sup> *Ídem*.

### 2.2.4.3 Respaldo

Dentro de la actividad argumentativa puede presentarse el supuesto en que la garantía por sí misma no sea suficiente para justificar el paso para llegar de las razones a la pretensión, por lo que, para demostrar que la garantía presentada resulta viable, es necesario hacer notar que ésta se seleccionó de entre otras, por otorgar apoyo en mayor medida para el caso en particular. Este tipo de apoyo a la garantía es denominado por Toulmin como respaldo/*backing*<sup>135</sup> (B) y se expresan en forma de enunciados categóricos sobre hechos, como lo apunta Manuel Atienza:

*“El proponente ha establecido ahora una garantía para su argumento, pero esto no es siempre suficiente. En ocasiones será necesario mostrar también que la garantía resulta válida, relevante y con un suficiente peso; sobre todo si hay diversas formas posibles de pasar de las razones a la pretensión, el proponente tendrá que mostrar que su garantía es superior a cualquier otra. Para ello deberá indicar el campo general de información o el respaldo (backing) que está presupuesto en la garantía aducida y que, naturalmente, variará según el tipo de argumento (...) Debe tenerse en cuenta que mientras que los enunciados de las garantías son hipotéticos (...) el respaldo puede expresarse en la forma de enunciados categóricos sobre hechos (...). La garantía no es, por tanto, una simple repetición de los hechos registrados en el respaldo, sino que tiene un carácter práctico, muestra de qué manera se puede argumentar a partir de tales hechos (...). Por otro lado, aunque tanto el respaldo como las razones se refieran a hechos, se distinguen entre sí, entre otras cosas, porque mientras que siempre se necesita alguna razón para poder hablar de argumento, el respaldo sólo se hace explícito si se pone en cuestión la garantía.”<sup>136</sup>*

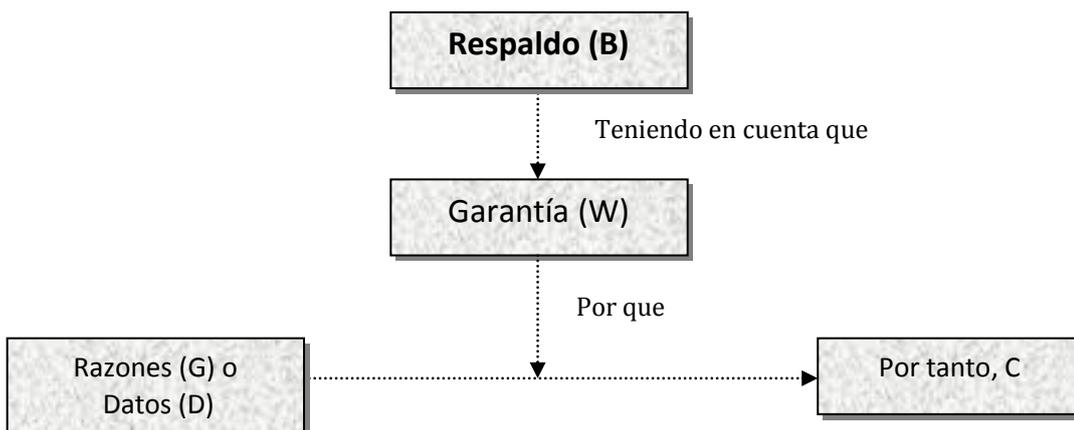
La función que desempeña el respaldo dentro del argumento consiste en brindar apoyo a la garantía en la medida en que ésta sea cuestionada, sea respecto a su validez, su relevancia o la suficiencia que posee,<sup>137</sup> por lo que “...no es necesario que el respaldo de las garantías se haga explícito,

<sup>135</sup> En adelante se denominará “respaldo”.

<sup>136</sup> Atienza, Manuel, *op. cit.*, nota 37, p. 108.

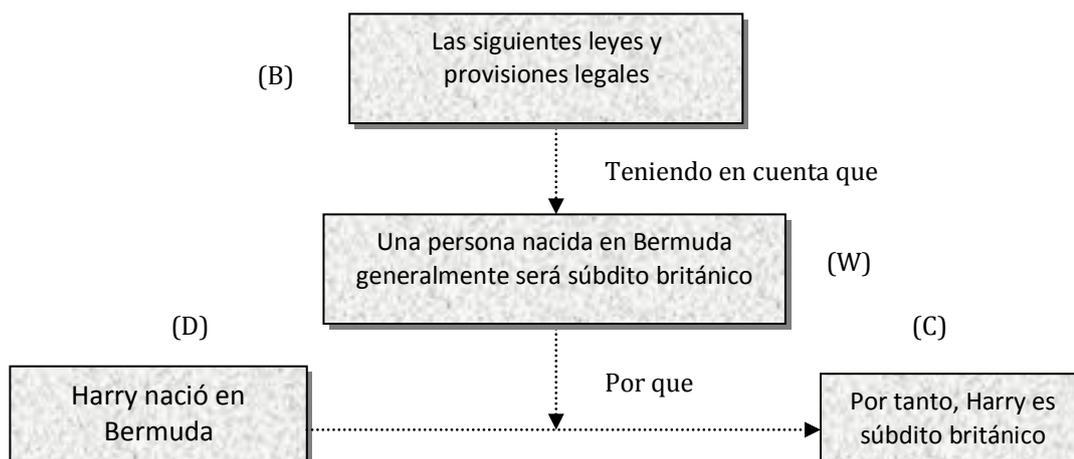
<sup>137</sup> Tron Petit, Jean Claude, *op. cit.*, nota 60, p. 94.

por lo menos al comienzo...”<sup>138</sup> Además, el objetivo del respaldo corresponde “...al fundamento con base en el cuál se construye y valida la fuerza convictiva de la garantía, tales como las máximas de la experiencia, normas, principios jurídicos, precedentes judiciales, presunciones legales, leyes de la naturaleza, etcétera...”<sup>139</sup> En este sentido, el respaldo se representa mediante la figura 5:



*Figura 5. El Respaldo (B) en el modelo argumentativo simple de Stephen Toulmin.*<sup>140</sup>

Nuevamente, en el ejemplo antes citado, el respaldo queda representado como lo señala la figura 6:



*Figura 6. Ejemplo del Respaldo (B) en el modelo argumentativo simple de Stephen Toulmin.*<sup>141</sup>

<sup>138</sup> Toulmin, Stephen, *op. cit.*, nota 82, p. 144.

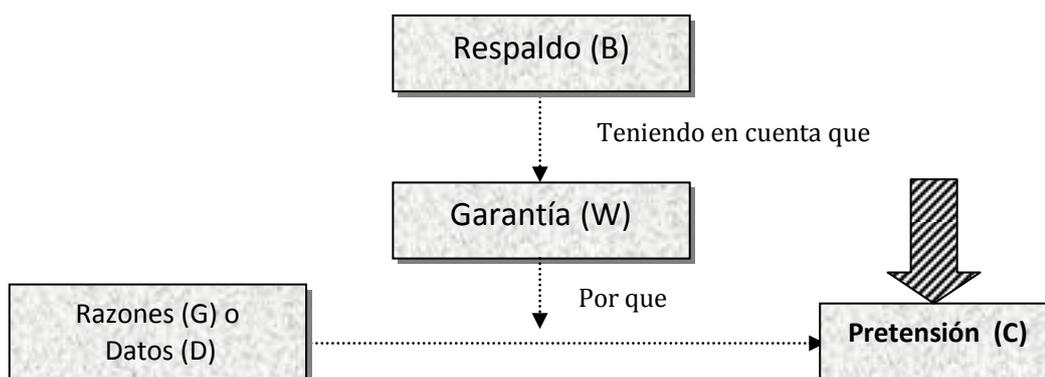
<sup>139</sup> Tron Petit, Jean Claude, *op. cit.*, nota 60, p. 94.

<sup>140</sup> Toulmin, Stephen, *op. cit.*, nota 82, p. 141.

<sup>141</sup> *Ibidem*, p. 142.

#### 2.2.4.4 Pretensión

Si bien el objeto de la argumentación consiste en ofrecer pruebas o razones a favor de una o varias conclusiones, se entiende que la conclusión es el punto de partida y el desenlace de la actividad argumentativa. En este sentido, Toulmin señala que la pretensión/*claim*<sup>142</sup> (C) es el "...punto de partida (...) cuyo valor estamos tratando de establecer..."<sup>143</sup> por lo que los elementos que conforman la estructura del modelo argumentativo giran en torno a la demostración de la validez o corrección de la pretensión, como ha quedado establecido en las representaciones gráficas en los apartados anteriores y que se reproduce en la figura 7:



*Figura 7. La Pretensión (C) en el modelo argumentativo simple de Stephen Toulmin.*<sup>144</sup>

En otras palabras, si la afirmación inicial no es discutida por el sujeto receptor o probable oponente, entonces se dice que la aseveración será válida y suficiente<sup>145</sup>, por lo que expresar razones adicionales resulta innecesario.

<sup>142</sup> En adelante se denominará "*pretensión*".

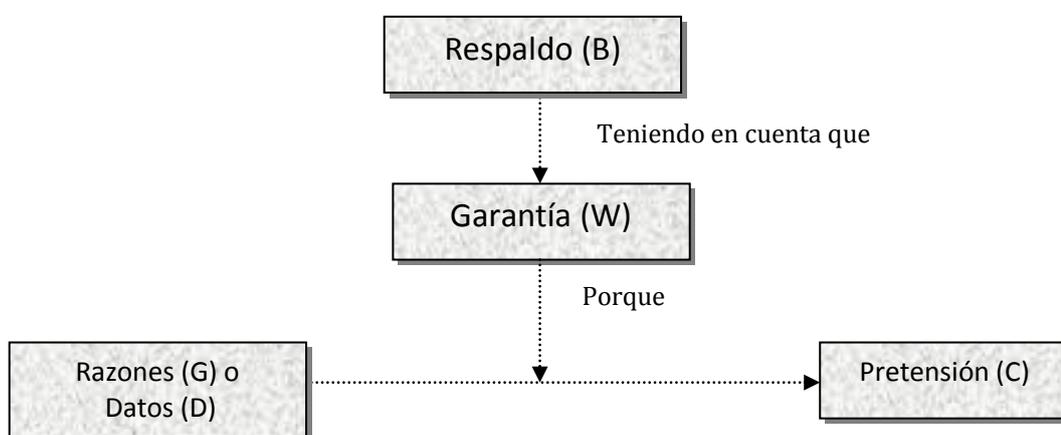
<sup>143</sup> Toulmin, Stephen, *op. cit.*, nota 82, p. 133.

<sup>144</sup> *Ibidem*, p. 141.

<sup>145</sup> Tron Petit, Jean Claude, *op. cit.*, nota 60, p. 93.

### 2.2.4.5 Esquema simple del modelo de los argumentos

Como se ha señalado en apartados anteriores, el modelo argumentativo de Toulmin está conformado por dos tipos de elementos: aquellos que otorgan validez y que permiten identificar si su estructura es correcta o incorrecta, y aquellos que otorgan y distinguen el grado de fuerza de los argumentos. En este sentido, el esquema simple de dicho modelo argumentativo se compone de cuatro elementos: a) datos o razones, b) garantía, c) respaldo y, d) pretensión. Para ejemplificar lo anterior, se tiene que un argumento válido se presenta como lo señala la figura 8:



*Figura 8. Esquema simple del modelo argumentativo de Stephen Toulmin.*<sup>146</sup>

Sin embargo, en la actividad cotidiana, un argumento no suele presentarse en forma aislada, por lo que la pretensión inicial de un argumento determinado, puede ser parte de las razones o datos que se brinden para formular un nuevo argumento, como apunta Manuel Atienza:

*“Por supuesto, un argumento puede formar parte de una cadena de argumentos y no presentarse aisladamente. Pero ello parece que podría seguir presentándose sin mayores problemas según el modelo propuesto. Así, la pretensión de un argumento puede funcionar también como una razón a favor de una nueva pretensión; las razones pueden convertirse en pretensiones que necesitan, por tanto, de un nuevo argumento para ser justificadas;*

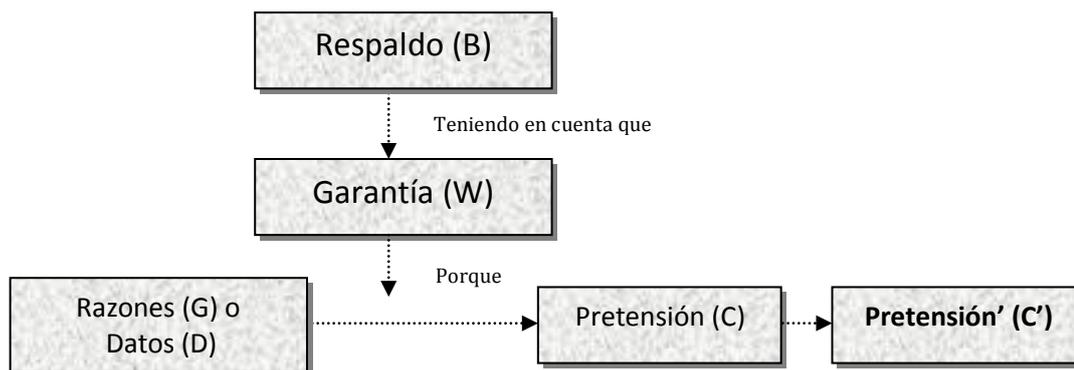
<sup>146</sup> Toulmin, Stephen, *op. cit.*, nota 82, p. 141.

*y la garantía puede verse también como la pretensión de un nuevo argumento, en cuyo caso lo que antes era el respaldo pasará a cumplir ahora la función de las razones, planteándose con ello la necesidad de una nueva garantía para pasar de las razones a la pretensión, etc.*<sup>147</sup>

La función que desempeña cada elemento puede variar, dependiendo del campo argumentativo que se trate así como del número de argumentos que se utilicen para expresar un razonamiento, además, puede presentarse el caso en que se pueda justificar **una conclusión más amplia**, a lo cual alude Toulmin:

*“...No obstante, puede ocurrir que algunas veces se pueda justificar una conclusión más amplia que C, dado D. cuando ocurre esto, encontramos natural no solo la fórmula <D, por tanto C>, sino también la fórmula <D, por tanto C', por tanto C> siendo C' a conclusión de alcance más amplio justificada por los datos D, de la que a su vez se infiere inter alia que C. Cuando éste es el caso, <por tanto> y <porque> dejan de ser reversibles: si entonces se lee el argumento en dirección contraria, el enunciado que se obtiene <C, porque C', porque D> es de nuevo, una formulación más torpe de lo que la situación requiere.”*<sup>148</sup>

En este sentido, el esquema simple del modelo de los argumentos quedaría representado como lo muestra la figura 9:



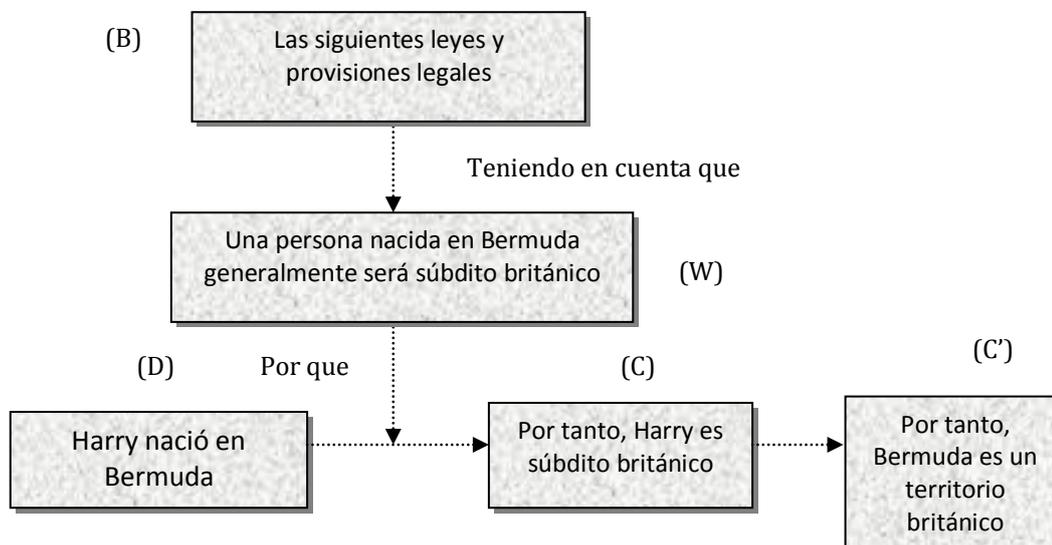
*Figura 9. La Pretensión' (C') en el esquema simple del modelo argumentativo de Stephen Toulmin.*<sup>149</sup>

<sup>147</sup> Atienza, Manuel, *op. cit.*, nota 37, p. 109.

<sup>148</sup> Toulmin, Stephen, *op. cit.*, nota 82, p. 145.

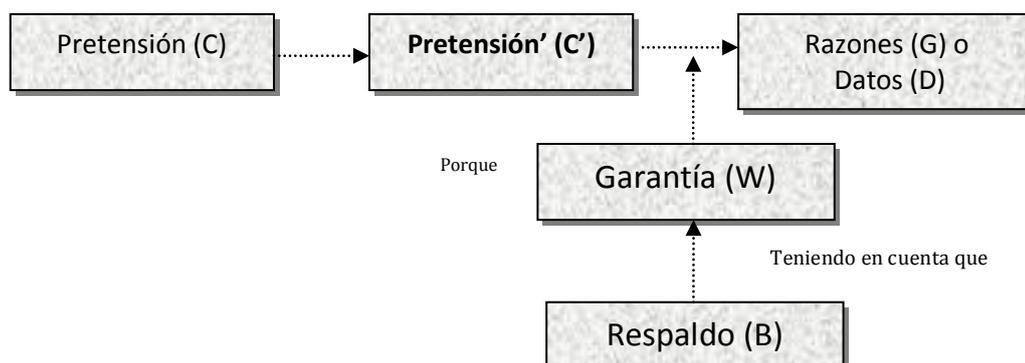
<sup>149</sup> Representación gráfica de elaboración propia.

Y siguiendo con el ejemplo propuesto por Toulmin, al añadir una conclusión más amplia, el esquema se representa como lo expresa la figura 10:



*Figura 10. Ejemplo de la Pretensión' (C') en el esquema simple del modelo argumentativo de Stephen Toulmin.<sup>150</sup>*

Como aclaración, Toulmin menciona que el esquema anterior no debe ser interpretado en forma reversible en virtud de que resultaría “artificial”, es decir que, a pesar de no afectar su validez, al estructurar inversamente al argumento, éste se convierte en una formulación “burda” que resulta innecesaria para el caso en cuestión<sup>151</sup>, como se muestra en la figura 11:



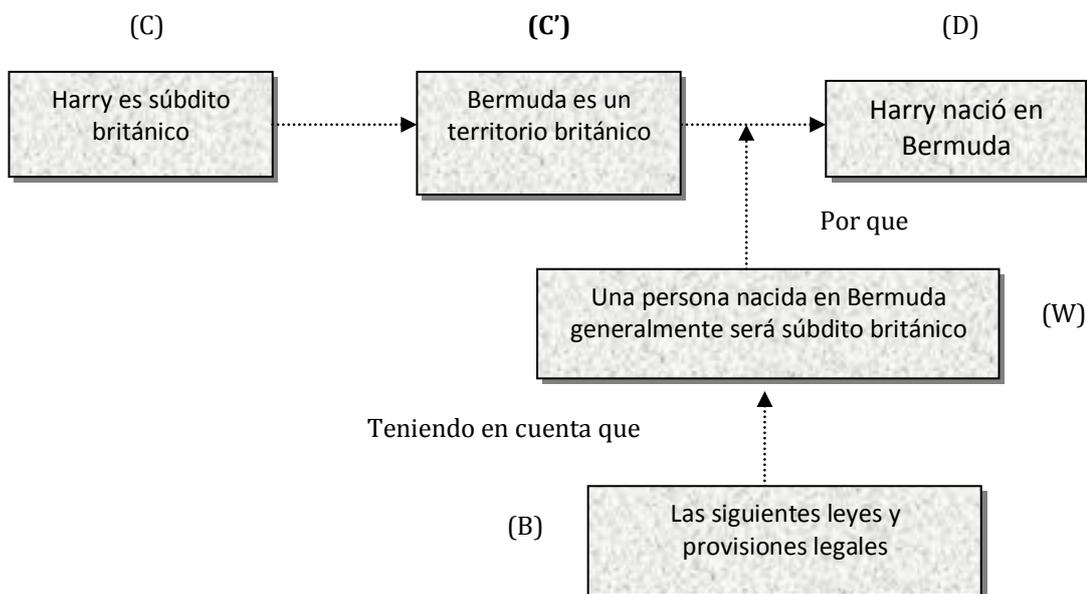
*Figura 11. Esquema artificial de la Pretensión' (C') del modelo argumentativo de Stephen Toulmin.<sup>152</sup>*

<sup>150</sup> Toulmin, Stephen, *op. cit.*, nota 82, p. 142.

<sup>151</sup> *Ibidem*, p. 145.

<sup>152</sup> Representación gráfica de elaboración propia.

Siguiendo con la línea ejemplificativa, se presenta la figura 12:



*Figura 12. Ejemplo del esquema artificial de la Pretensión' (C) en el modelo argumentativo de Stephen Toulmin.<sup>153</sup>*

### 2.2.5 Elementos del modelo de argumentación de Stephen E. Toulmin

Presentar un argumento no implica solamente que éste sea válido, sino también es necesario que los elementos que lo conforman, otorguen a éste la solidez necesaria para cumplir con su principal objetivo: apoyar una o varias conclusiones. El modelo argumentativo que propone Stephen E. Toulmin, incluye dos elementos que se encargan de esta función: a) los cualificadores modales y, b) las condiciones de refutación, como lo señala Manuel Atienza:

*“...Una cuestión distinta (...) es la de cuál sea la fuerza de un argumento. Por un lado, la conclusión, la pretensión, puede afirmarse como un grado de certeza que puede ser mayor o menor. Así, mientras que en la matemática (y en la lógica deductiva) el paso a la conclusión tiene lugar de manera necesaria, en la vida práctica no suele ser así, sino que G (de grounds = razones), W (de warrant = garantía) y B (de backing =*

<sup>153</sup> Representación gráfica de elaboración propia.

*respaldo) prestan a C (de claimt = pretensión) un apoyo más débil que suele expresarse mediante cualificadores modales (qualifiers) como <presumiblemente>, <con toda probabilidad>, <plausiblemente>, <según parece>, etc. Por otro lado, el apoyo suministrado a C puede serlo sólo en ciertas condiciones, esto es, existen ciertas circunstancias extraordinarias o excepcionales que pueden socavar la fuerza de los argumentos y a las que se denomina condiciones de refutación (rebutals)...<sup>154</sup>*

En los siguientes apartados se desarrolla la estructura del modelo argumentativo de Toulmin que, a diferencia del modelo simple, permite corroborar la fuerza de los argumentos.

### **2.2.5.1 Aseveración (introducción al problema o tópico)**

La actividad argumentativa comienza cuando se realiza una aseveración sobre determinado tema, lo que implica comprometerse con la afirmación que cualquier aserto necesariamente conlleva.<sup>155</sup> Así, para dar a conocer a un sujeto o conjunto de sujetos la hipótesis principal del caso, resulta necesario conocer los factores que prueben y justifiquen dicha aseveración, el cual es el papel que desempeñan los demás elementos que conforman a los argumentos.

Aseverar respecto a un caso en particular implica dilucidar el campo argumentativo, de modo que, "...sólo cuando se haya resuelto esa cuestión previa (...) estaremos en situación de ocuparnos del argumento original..."<sup>156</sup> Para efectos de la presente tesis, se propone como ejemplo de aseveración "*El derecho patrimonial de explotación de obras artísticas o literarias en materia de derechos de autor*".

<sup>154</sup> Atienza, Manuel, *op. cit.*, nota 37, p. 110.

<sup>155</sup> Toulmin, Stephen, *op. cit.*, nota 82, p. 132.

<sup>156</sup> *Ibidem*, p. 133.

### 2.2.5.2 Pretensión o conclusión

La pretensión (C) consiste en realizar una afirmación de la cual se parte en la actividad argumentativa, y que desempeña un doble papel, a saber: es el punto de partida y al mismo tiempo es el objetivo que el argumento pretende alcanzar. Cuando se expresa la pretensión del argumento, todos los demás elementos coadyuvan para lograr que ésta se encuentre debidamente justificada, logrando con ello un argumento válido.

Si bien la pretensión forma parte del esquema simple de los argumentos, también lo es respecto del modelo propuesto por Toulmin, el cual no solo es útil para corroborar la validez de los argumentos, sino también la solidez y la fuerza que poseen los argumentos. Para esto, se ha seleccionado como ejemplo la siguiente pretensión (C): “*Carlos Fuentes tiene derecho de explotar de manera exclusiva o autorizar a otros la explotación de sus obras literarias*”, y que conforme al esquema propuesto por Toulmin, queda representado como lo muestra la figura 13: (C)

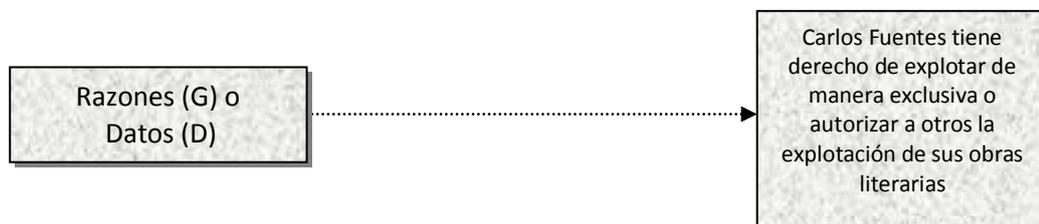


Figura 13. Ejemplo del esquema de la Pretensión (C) en el modelo argumentativo de Stephen Toulmin.<sup>157</sup>

### 2.2.5.3 Datos o razones

En el modelo argumentativo de Toulmin, los datos o razones (D) son enunciados que se refieren a cuestiones de hecho y que suponen la justificación del “paso” para llegar a la pretensión, es decir que pueden apoyar directamente las conclusiones, pues “...para que haya un argumento, deben presentarse datos de algún tipo: una conclusión desnuda desprovista

<sup>157</sup> Representación gráfica de elaboración propia.

de datos que la apoyen no es un argumento...”<sup>158</sup> En materia jurídica, las razones “...equivalen y podrían corresponder a los hechos (invocados y probados) cualificados, son como la *questio facti* del silogismo o razonamiento judicial...”<sup>159</sup>

Continuando con el ejemplo mencionado anteriormente, se presenta como dato (D) “*Carlos Fuentes es autor de obras literarias*”, el cual queda representado dentro del modelo argumentativo de Toulmin, como o muestra la figura 14:



*Figura 14. Ejemplo del esquema de los Datos (D) en el modelo argumentativo de Stephen Toulmin.*<sup>160</sup>

#### 2.2.5.4 Garantía

La labor de la garantía (W) consiste en justificar el paso de los datos a la pretensión. Para explicar el objetivo de la garantía en un argumento, Toulmin explica:

*“...El objetivo no consiste en reforzar la base sobre la que hemos elaborado nuestro argumento, sino en mostrar cómo a partir de esos datos hemos pasado a la afirmación original o conclusión y que el paso de los primeros a la segunda es apropiado y legítimo...”*<sup>161</sup>

De este modo, las garantías son enunciados hipotéticos de carácter general que actúan como puente entre los datos y la pretensión y generalmente, responden a la pregunta ¿cómo se ha llegado a tal

<sup>158</sup> *Ibidem*, p. 143.

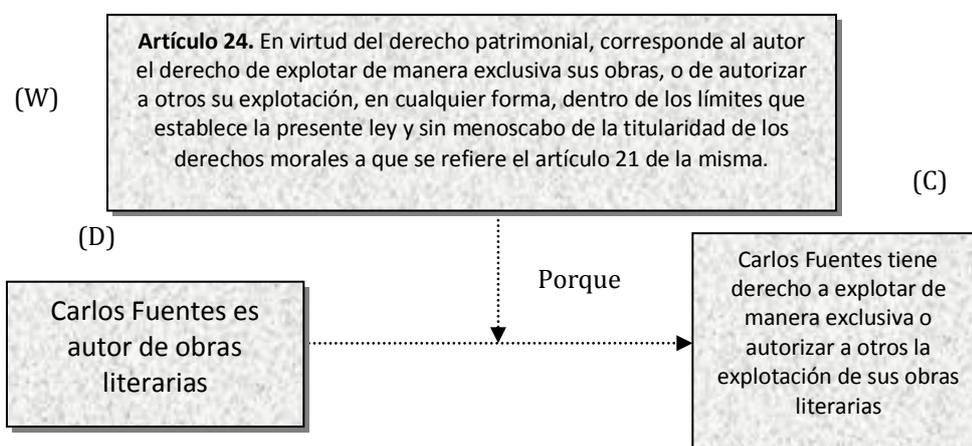
<sup>159</sup> Tron Petit, Jean Claude, *op. cit.*, nota 60, p. 96.

<sup>160</sup> Representación gráfica de elaboración propia.

<sup>161</sup> Toulmin, Stephen, *op. cit.*, nota 82, p. 134.

conclusión? por lo que la garantía justifica explícitamente el proceso racional y cognitivo por el cual se proporciona determinada conclusión (C), en otras palabras, "...el enunciado explícito de la garantía es algo más que la repetición de los hechos aducidos: es una "moraleja" o consecuencia general de carácter práctico sobre la manera en que se puede argumentar con seguridad a la vista de esos hechos..."<sup>162</sup>

En el ejemplo antes citado, la garantía (W) es el precepto legal que establece el derecho patrimonial exclusivo de explotación de obras literarias, depositado en el artículo 24 de la Ley Federal del Derecho de Autor, y su representación gráfica queda como muestra la figura 15:



*Figura 15. Ejemplo del esquema de la Garantía (W) en el modelo argumentativo de Stephen Toulmin.*<sup>163</sup>

### 2.2.5.5 Respaldo

Para comprobar que la garantía (W) es aceptable en cualquier caso, deben ofrecerse otro tipo de enunciados o certezas "...sin las cuales las garantías carecerían de autoridad y vigencia..."<sup>164</sup>, las cuales se denominan como respaldo (B), y su función consiste en brindar apoyo a la garantía en la medida en que ésta sea cuestionada.

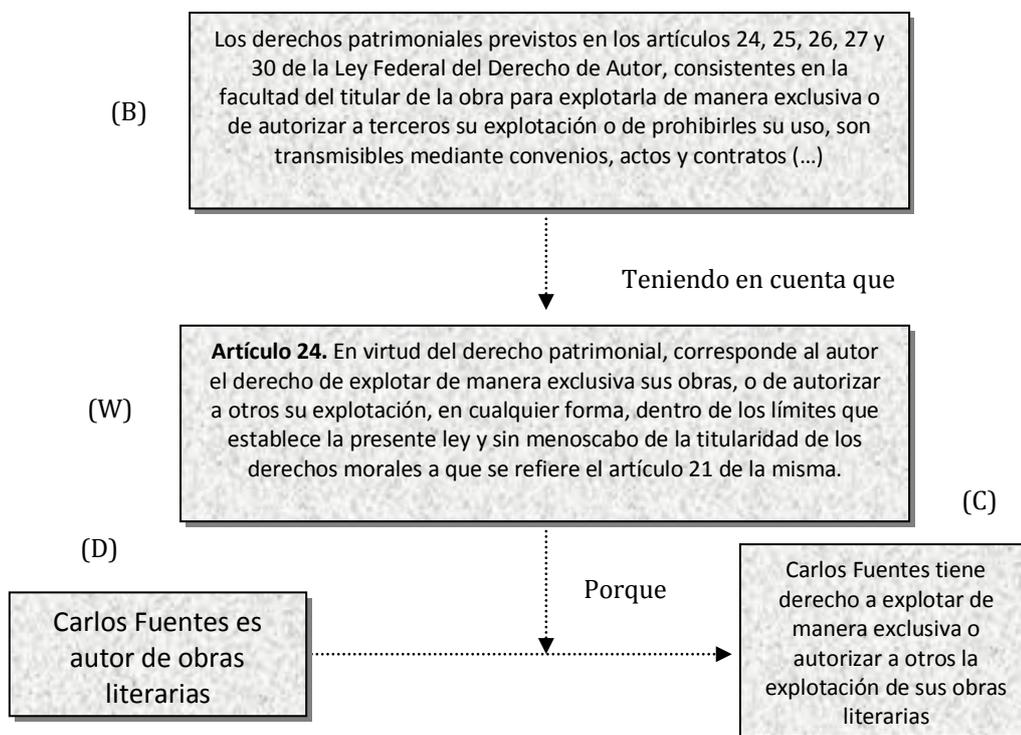
<sup>162</sup> *Ibidem*, p. 143.

<sup>163</sup> Representación gráfica de elaboración propia.

<sup>164</sup> *Ibidem*, p. 140.

A diferencia de la garantía, el respaldo "...puede expresarse en forma de enunciados categóricos sobre hechos, al igual que sucede con los datos que se alegan para apoyar directamente las conclusiones..."<sup>165</sup> De modo que, "...en tanto que la garantía en conjunción con el respaldo constituyen la *questio iuris* o enunciado normativo."<sup>166</sup>

En este sentido, en el ejemplo mencionado anteriormente, el respaldo (B) lo conforma una tesis aislada dictada por la Segunda Sala<sup>167</sup> de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual interpreta los alcances que tiene el artículo 24 de la Ley Federal del Derecho de Autor (W), y su representación gráfica la expresa la figura 16:



*Figura 16. Ejemplo del esquema del Respaldo (B) en el modelo argumentativo de Stephen Toulmin.*<sup>168</sup>

<sup>165</sup> *Ibidem*, p. 143.

<sup>166</sup> Tron Petit, Jean Claude, *op. cit.*, nota 60, p. 96.

<sup>167</sup> Tesis 2ª. CXXXIV/2005, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, enero de 2006, p. 1303.

<sup>168</sup> Representación gráfica de elaboración propia.

Jean Claude Tron Petit menciona que el respaldo "...coincide con la justificación externa del contenido del argumento en tanto vincula a la garantía con enunciados empíricos basados en hechos ciertos o probables o con la corrección jurídica de cómo se interpreta el ordenamiento."<sup>169</sup>

### 2.2.5.6 Cualificadores modales

Cuando no resulta suficiente especificar "...los datos, la garantía y la afirmación; también puede ser necesario añadir alguna referencia explícita al grado de fuerza que los datos de los que disponemos confieren a la afirmación realizada en virtud de la garantía..."<sup>170</sup> a este tipo de referencias, Toulmin las denomina cualificadores modales/*qualifiers*<sup>171</sup> (Q) y su función consiste en determinar la fuerza conferida a la garantía (W).

Lo anterior es así en virtud de que "...el paso a la conclusión no siempre tiene el carácter de necesario en la vida práctica, en tanto que la fuerza absoluta del argumento sólo ocurre en la matemática, por lo que puede ser probable o presumible en matices y proporciones distintas, lo que puntualiza por medio de calificativos o matizadores modales..."<sup>172</sup> Asimismo, a este tipo de calificativos, pertenecen las diversas familias de términos modales, como se apuntó en apartados anteriores.

En el modelo argumentativo propuesto por Toulmin, los cualificadores modales son elementos fundamentales para delimitar la fuerza que posee un argumento, por lo que, a diferencia del esquema simple, estos *matizadores* ocupan un lugar aparte<sup>173</sup> en su representación gráfica. Aunado a lo anterior, Toulmin señala que en la práctica jurídica, los modalizadores son utilizados "...no solo para invocar una disposición legal dada o una doctrina de

<sup>169</sup> Tron Petit, Jean Claude, *op. cit.*, nota 60, p. 94.

<sup>170</sup> Toulmin, Stephen, *op. cit.*, nota 82, p. 137.

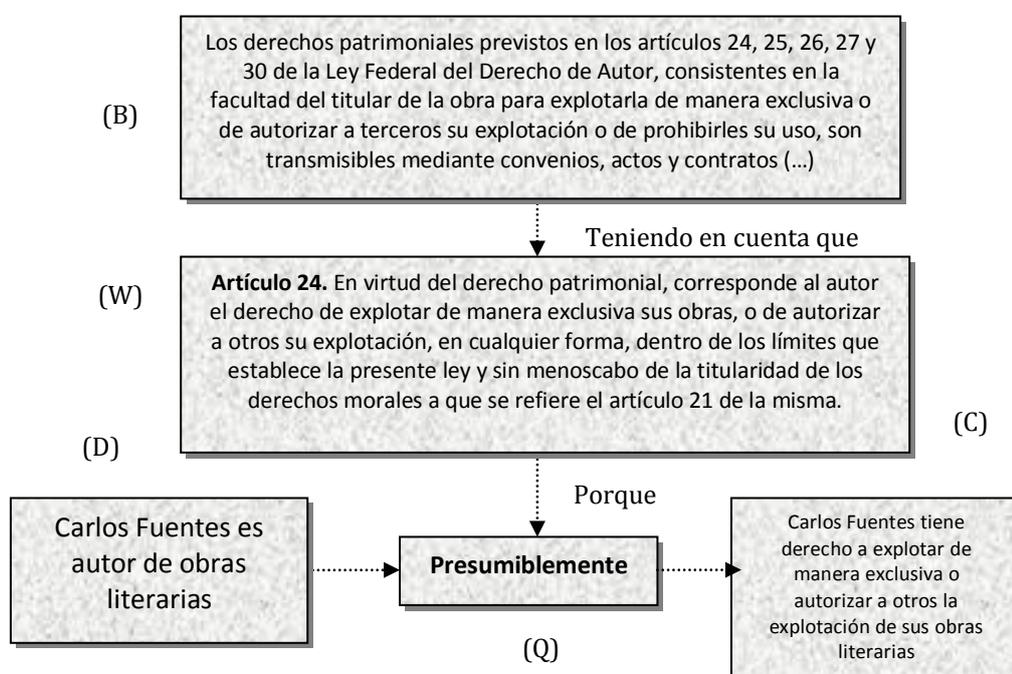
<sup>171</sup> En adelante se denominará "*cualificadores modales*" o "*modalizadores*".

<sup>172</sup> Tron Petit, Jean Claude, *op. cit.*, nota 60, p. 94.

<sup>173</sup> Toulmin, Stephen, *op. cit.*, nota 82, p. 137.

derecho común, sino también para discutir explícitamente hasta qué punto una ley en particular encaja en un caso determinado...<sup>174</sup>

En este sentido y respecto al ejemplo propuesto, el término “presumiblemente” otorga un grado de certeza mayor que cualquier otro de la familia de las posibilidades o probabilidades, al contar con un mayor número de elementos para asegurar en mayor medida que “*Si Carlos Fuentes es autor de obras literarias, entonces, **presumiblemente**, tiene derecho exclusivo de explotar o autorizar la explotación de sus obras literarias*”, como muestra la figura 17:



*Figura 17. Ejemplo del esquema de los Cualificadores Modales (Q) en el modelo argumentativo de Stephen Toulmin.<sup>175</sup>*

### 2.2.5.7 Consideraciones de refutación o excepciones

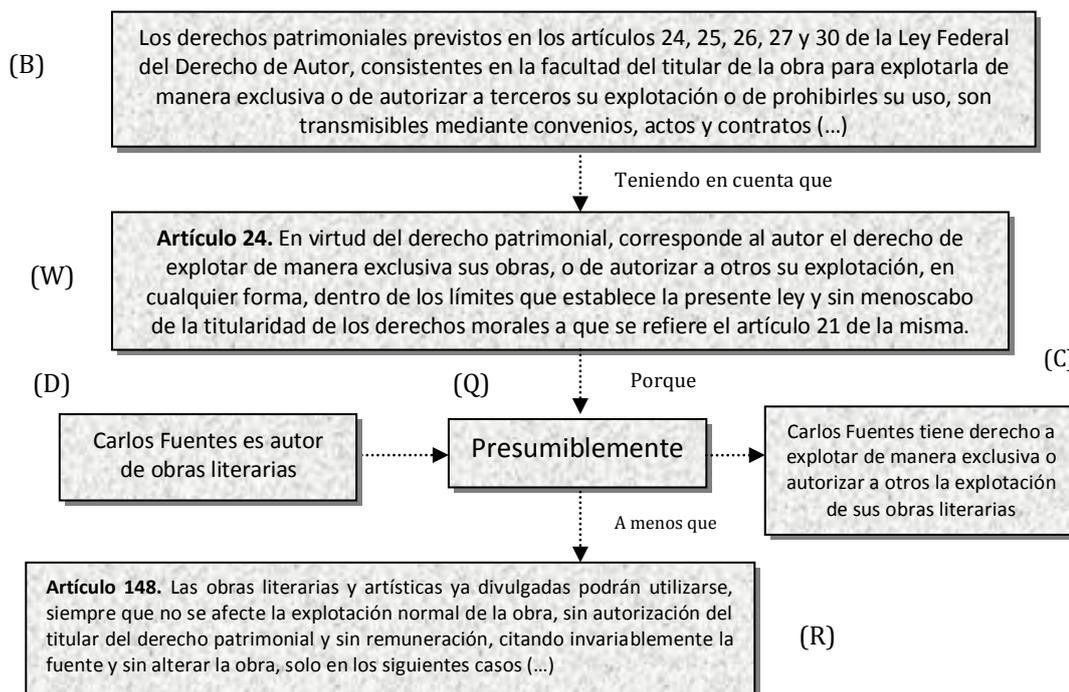
Un elemento adicional que determina la fuerza de un argumento conforme al modelo argumentativo de Toulmin, son las consideraciones de

<sup>174</sup> *Ídem.*

<sup>175</sup> Representación gráfica de elaboración propia.

refutación/*rebuttals*<sup>176</sup> (R) o excepciones, que son las “...circunstancias excepcionales que, en casos particulares, puede hacer que se rechacen las presunciones creadas por la garantía...”<sup>177</sup> Al considerar en forma oportuna las condiciones de excepción o refutación de la garantía de un argumento, es posible determinar anticipadamente la medida en la que puede ser cuestionada tal garantía, por lo que resulta conveniente prever dichas excepciones cuando se determina el grado de certeza y la fuerza que posee un argumento, ya que inciden en el tipo de cualificadores a emplear.<sup>178</sup>

Para el ejemplo citado, como condición de refutación se presenta lo previsto por el artículo 148 de la Ley Federal del Derecho de Autor, que menciona los supuestos en los que puede utilizarse una obra artística o literaria sin autorización del titular del derecho patrimonial, y del mismo modo que ocurre con los modalizadores, ocupan un lugar aparte en el esquema del modelo argumentativo, como lo muestra la figura 18:



*Figura 18. Ejemplo del esquema de la Refutación (R) en el modelo argumentativo de Stephen Toulmin.*<sup>179</sup>

<sup>176</sup> En adelante se mencionará como “condiciones de refutación”.

<sup>177</sup> Toulmin, Stephen, *op. cit.*, nota 82, p. 144.

<sup>178</sup> Tron Petit, Jean Claude, *op. cit.*, nota 60, p. 94.

<sup>179</sup> Representación gráfica de elaboración propia.

### 2.2.5.8 Esquema general del modelo de los argumentos

A diferencia del esquema simple, en el esquema general, Toulmin presenta los elementos que un argumento necesita para que, además de ser considerado válido y correcto, tenga la fuerza suficiente para satisfacer el principal objetivo de la actividad argumentativa: brindar razones o pruebas en favor de una o varias conclusiones, finalidad para la cual Toulmin integra los términos modales y las condiciones de refutación.

El modelo propuesto por Toulmin, además de observar las diversas formas de emplear el lenguaje, estudia la estructura de los argumentos en cuanto a los elementos que lo conforman, haciendo posible establecer una cadena de razonamientos capaces de sustentar aquello que se está expresando y que, en su momento, puede ser refutado dentro de una actividad argumentativa dialéctica.

El empleo del esquema general permite la estructuración de un argumento incorporando el factor circunstancial y temporal (términos modales), así como las excepciones (condiciones de refutación), logrando con ello, identificar las partes fuertes del argumento y, en la medida de lo posible, prever las partes débiles del mismo, como lo muestra la figura 19:

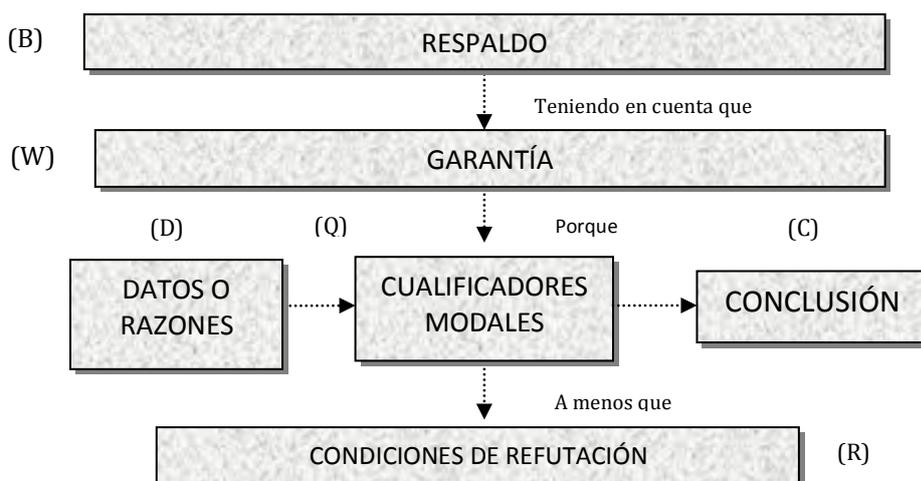


Figura 19. Esquema general del modelo argumentativo de Stephen Toulmin.<sup>180</sup>

<sup>180</sup> Toulmin, Stephen, *op. cit.*, nota 82, p. 142.

Cabe destacar que este modelo argumentativo es compatible con la ciencia jurídica en virtud de que permite ubicar las diferentes etapas del proceso jurisdiccional y a su vez, identificar la fuerza que posean los argumentos planteados tanto en los escritos de demanda como en las resoluciones judiciales. Al respecto del esquema general del modelo argumentativo de Toulmin, Jean Claude Tron Petit menciona:

*“Es así que el modelo de Toulmin permite identificar y utilizar argumentos y enunciados no categóricos, que son los más usuales, además que explica, como en un esquema dialéctico, se consiguen o se frustran pretensiones. Es una representación que refleja lo dinámico, contingente, razonable y plausible de las prácticas argumentativas reales, de lo que ocurre día con día y no una teoría distante de lo cotidiano y convencional.”*

*“...También es peculiar que los argumentos se enlacen como cadenas en una estructura reticular siendo unos causa de otros o su fundamento. Por tanto, resulta que un argumento puede formar parte de una cadena y no presentarse aisladamente, lo que podría seguir presentándose sin mayores problemas según el modelo propuesto.”<sup>181</sup>*

La utilidad del esquema general propuesto por Toulmin, radica en el reconocimiento de cada uno de los elementos que componen un argumento mediante su localización, lo cual se obtiene a través de la representación en diagramas que ofrecen una percepción “abierta” de dicho argumento, logrando con ello distinguir simplemente los *datos* de las justificaciones, e incluso ubicar un enunciado o sub-argumento posiblemente erróneo, equívoco o impertinente.

---

<sup>181</sup> *Ibidem*, p. 95.

...La decisión de un conflicto implica evaluar aspectos de legalidad, pero también puede involucrar la aplicación de algún precepto o preceptos que en el amparo directo sean cuestionados por su constitucionalidad...<sup>182</sup>

## Capítulo tercero

### La resolución del amparo en revisión 224/2007 dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación

La dinámica social promueve en la medida de lo posible, una convivencia armónica, sin embargo, cuando a raíz de tal interacción se presenta una disputa respecto a determinados objetivos que trascienden a la esfera jurídica de los individuos, surge lo que se conoce como *litigio*, es decir "...el conflicto de intereses calificados por la *pretensión* de uno de los interesados y por la resistencia del otro..."<sup>183</sup> De modo que, para resolver tales controversias, las autoridades jurisdiccionales estudian el caso concreto y posteriormente emiten su resolución.

En el presente capítulo se estudian las características del juicio de amparo, en específico, los conceptos de violación hechos valer por la parte quejosa así como los supuestos de procedencia del recurso de revisión 224/2007 y los agravios planteados en éste. Además se analizan los argumentos vertidos por la autoridad para justificar el sentido de su resolución.

---

<sup>182</sup> Tron Petit, Jean Claude, *op. cit.*, nota 60, p. 5.

<sup>183</sup> Ruiz Torres, Humberto Enrique, *Curso general de amparo*, México, Editorial Oxford, 2007, p. 75.

### 3.1 Antecedentes

El uno de diciembre de dos mil cuatro, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el “Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso”<sup>184</sup>, en el cual se reforma el artículo 213 en sus párrafos primero, segundo y tercero de la Ley del Impuesto sobre la Renta, referido a los regímenes fiscales preferentes.

En este sentido, la empresa Pepsi-Cola Mexicana, sociedad de responsabilidad limitada de capital variable y Corporativo Internacional Mexicano, sociedad de responsabilidad limitada de capital variable (parte quejosa), demandaron el Amparo y Protección de la Justicia Federal, en contra del Congreso de la Unión, Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, Secretario de Gobernación y Director del Diario Oficial de la Federación, por los actos consistentes en la discusión, aprobación, expedición, promulgación, orden de publicación, refrendo y publicación del Decreto antes mencionado, demanda que, por razón de turno, correspondió conocer a la Juez Cuarto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal.

En dicha demanda, la parte quejosa señaló como garantías individuales violadas las depositadas en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. No obstante los conceptos de violación hechos valer, la Juez de Distrito resolvió negar el amparo y protección de la Justicia Federal; la parte quejosa interpuso recurso de revisión que tocó conocer al Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, el cual se declaró legalmente incompetente para conocer del asunto, ordenando la remisión de los autos a

---

<sup>184</sup> Visible en la Segunda Sección del Diario Oficial de la Federación publicado el 1 de diciembre de 2004, p. 31 y siguientes.

la Suprema Corte de Justicia de la Nación, quien formó el toca de revisión 224/2007 y ordenó la notificación del mismo a las autoridades responsables.

Asimismo, la delegada de la autoridad responsable Presidente de la República, interpuso recurso de revisión adhesiva, el cual se agregó al cuaderno de la revisión principal y se turnó al Ministro José Ramón Cossío Díaz para la elaboración del proyecto de resolución. Una vez elaborado dicho proyecto, se radicó en la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

### **3.2 Aspectos generales del recurso**

El estudio del juicio de amparo es una condición *sine qua non*, para comprender cabalmente los supuestos de procedencia del recurso de revisión, sus características y los efectos que produce tanto al interponerlo, como la resolución que de éste resulte.

Originalmente, el juicio de amparo fue concebido como una institución protectora y defensora de los derechos humanos frente a la actuación indebida del poder público, es decir, el amparo consiste en el litigio que se presenta entre un gobernado y una autoridad, donde el interés del gobernado radica en que no se produzca o cese la afectación en sus garantías individuales, mientras que el interés de la autoridad será entonces, demostrar que no está produciendo tal afectación. La controversia se plantea ante los órganos competentes del Poder Judicial de la Federación que, en su carácter de de tercero ajeno a la controversia, dan solución al conflicto.

En el sistema jurídico mexicano, el juicio de amparo puede ser de dos clases: amparo indirecto o amparo directo. El primero de ellos es "...un proceso jurisdiccional autónomo, de doble instancia, que tiene por objeto anular, en los casos concretos los actos de autoridad contrarios a la

Constitución, realizados en perjuicio de los gobernados...”<sup>185</sup>; su tramitación en primera instancia se lleva a cabo ante un juez de Distrito o ante un Tribunal Unitario de Circuito, mientras que la segunda instancia se lleva a cabo mediante recurso de revisión ante Tribunal Colegiado de Circuito o ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación. En el amparo indirecto, el acto de autoridad “...no ha sido materia de enjuiciamiento y, por tanto, no se trata de una sentencia definitiva, laudo o resolución que pone fin al juicio, dictados por tribunales judiciales, administrativos o del trabajo.”<sup>186</sup>

Por otro lado, el amparo directo “...es un proceso jurisdiccional impugnativo, usualmente de una sola instancia, que tiene por objeto anular, en los casos concretos, los actos de autoridad contrarios a la Constitución, realizados en perjuicio de los gobernados...”<sup>187</sup>; su tramitación se lleva a cabo ante un Tribunal Colegiado de Circuito y, excepcionalmente, en segunda instancia mediante recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación. A diferencia del anterior, en el amparo directo el acto de autoridad que se combate se trata de una sentencia definitiva, y por tanto, lo que se resuelva en el juicio, causa ejecutoria.

El proceso mediante el cual se resuelve el juicio de amparo se compone por una parte quejosa, la autoridad o autoridades responsables, el acto que, a consideración de la quejosa, está afectando la esfera de sus garantías individuales, el tercero perjudicado y el Ministerio Público de la Federación como tutelar del interés público. En este sentido, el órgano jurisdiccional que se encarga de dirimir la controversia planteada, estudia cada uno de los conceptos de violación hechos valer por la quejosa, el informe con justificación que envía la autoridad o autoridades responsables, las consideraciones que en su caso presente el tercero perjudicado y posteriormente, en el lapso que la ley señala, se celebra la audiencia constitucional, donde se dicta sentencia definitiva en el sentido de amparar y

---

<sup>185</sup> Ruiz Torres, Humberto Enrique, *op. cit.*, nota 183, p. 86.

<sup>186</sup> *Ídem.*

<sup>187</sup> *Ibidem*, p. 93.

proteger, negar o sobreseer el amparo. Si alguna de las partes considera que la resolución no es favorable a sus intereses, cuentan con la posibilidad de recurrir a la segunda instancia del amparo mediante el denominado **recurso de revisión**.

Considerando que el objeto de estudio del presente apartado radica en el recurso de revisión, se entiende por *recurso* "...la impugnación que se hace de alguna resolución que se emita durante el desarrollo de un juicio, ante la propia autoridad jurisdiccional, y la mayoría de las veces ante su superior jerárquico, pretendiendo que se modifique o revoque la resolución recurrida o atacada a través del referido medio de impugnación."<sup>188</sup> Es decir, el recurso de revisión consiste en un medio jurídico de defensa que se da a las partes para impugnar una resolución, con el objeto de lograr su revocación o modificación.

Inicialmente, el recurso de revisión fue utilizado en la Ley Orgánica de los artículos 101 y 102 de la Constitución de 1869, con el objeto de realizar una revisión a las sentencias por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como lo señala Humberto Ruiz:

*13.- Concluido el término de prueba, se citará de oficio al actor y al promotor fiscal, y se dejarán los autos por seis días comunes en la secretaría del juzgado, a fin de que las partes tomen los apuntes necesarios para formar sus alegatos escritos, que entregarán al juzgado dentro de dicho término; en el de cinco días pronunciará el juez su sentencia definitiva; en todo caso, y sin nueva citación, remitirá los autos a la Suprema Corte para que revise la sentencia.*

*15.- La suprema corte, dentro de diez días de recibidos los autos y sin nueva sustanciación ni citación, examinará el negocio en acuerdo pleno y pronunciará su sentencia dentro de quince días contados de igual manera; revocando, confirmando, ó modificando la de primera instancia...*

---

<sup>188</sup> Del Castillo del Valle, Alberto, *Ley de amparo comentada*, 2° edición, México, Editorial Duero, 1992, p. 189.

*17.- Contra la sentencia de la suprema corte no hay recurso alguno y con motivo de ella solo podrá exigirse responsabilidad a los magistrados...<sup>189</sup>*

Actualmente, de conformidad con el artículo 83 de la Ley de Amparo, el recurso de revisión procede:

- I) Contra las resoluciones de los jueces de Distrito o del superior del Tribunal responsable, en su caso, que desechen o tengan por no interpuesta una demanda de amparo;*
- II) Contra las resoluciones de los jueces de Distrito o del superior del Tribunal responsable, en su caso, en las cuales:
 
  - a) concedan o nieguen la suspensión definitiva;*
  - b) modifiquen o revoquen el auto en que concedan o nieguen la suspensión definitiva y;*
  - c) nieguen la revocación o modificación a que se refiere el inciso anterior;**
- III) Contra los autos de sobreseimiento y las interlocutorias que se dicten en los incidentes de reposición de autos;*
- IV) Contra las sentencias dictadas en la audiencia constitucional por los jueces de distrito, o por el superior del tribunal responsable, en los casos a que se refiere el artículo 37 de dicha ley. Al recurrirse tales sentencias deberán, en su caso, impugnarse los acuerdos pronunciados en la citada audiencia;*
- V) Contra las resoluciones que en materia de amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito, cuando decidan sobre la constitucionalidad de leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional y reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los estados, o cuando establezcan la interpretación directa de un precepto de la constitución.*

Con base en lo anterior, se entiende que las fracciones I), III), IV) y V) se refieren a la procedencia del recurso respecto al amparo en lo principal, mientras que la fracción II) y III) se refieren a la revisión respecto de los incidentes.

El recurso de revisión se interpone por medio del Juez de Distrito o del Tribunal Unitario o Colegiado de Circuito que haya conocido de la

---

<sup>189</sup> Ruiz Torres, Humberto Enrique, *op. cit.*, nota 183, p. 786.

primera instancia y de conformidad con el artículo 88 de la Ley de Amparo, deberá hacerse mediante escrito en el cual se expresen los agravios que cause la resolución que se combate. En este sentido, "...los agravios no son otra cosa que argumentos tendientes a demostrar la ilegalidad (por violación a la Ley de Amparo y al Código Federal de Procedimientos Civiles) o la inconstitucionalidad de la resolución que se combate...sin comprender cuestiones ajenas a la litis de primera instancia..."<sup>190</sup>

En casos específicos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación conocerá de los recursos de revisión interpuestos ante Tribunal Unitario o Juez de Distrito, según lo establecido en el artículo 107, fracción VIII, inciso A) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y respecto de las resoluciones que en materia de amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito, según lo establecido en la fracción IX del precepto constitucional antes mencionado.

Para llevar a cabo la resolución del recurso de revisión, el juez de Distrito debe remitir el expediente original a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con el escrito del recurso que contenga la expresión de agravios y la copia que corresponda al Ministerio Público, sin embargo, "...cabe advertir, por otra parte, que para que se surta la competencia de la Corte en los casos apuntados, en los agravios que se formulen en la revisión *la parte recurrente debe replantear el problema de la inconstitucionalidad de los ordenamientos señalados* conforme a lo establecido en la propia disposición normativa."<sup>191</sup>

Posteriormente, se lleva a cabo la recepción de dicho expediente por la Suprema Corte (sea su presidente o por los presidentes de las Salas) y la calificación del recurso, admitiéndolo o desechándolo. Si el recurso es admitido, se turnará a un ministro relator (llamado también *ministro ponente*),

---

<sup>190</sup> *Ibidem*, p. 795.

<sup>191</sup> Burgoa Orihuela, Ignacio, *El juicio de amparo*, 35ª edición, México, Editorial Porrúa, 1999, p. 392.

quien a su vez lo canaliza a un secretario de estudio y cuenta para la formulación del proyecto, y posteriormente fijar la fecha de la audiencia en que deba resolverse el asunto. Finalmente, el día señalado para la audiencia, el secretario da cuenta del proyecto de resolución; se discute el asunto y se somete a votación; donde el presidente de la Suprema Corte o el de la Sala, hace la declaratoria respectiva.<sup>192</sup>

De conformidad con el último párrafo del artículo 83 de la Ley de Amparo, la parte que obtuvo resolución favorable a sus intereses, puede adherirse a la revisión interpuesta por el recurrente, dentro del término de cinco días, otorgando así oportunidad a todas las partes del juicio de amparo para impugnar la sentencia definitiva, y con base en ello dictar una resolución correctamente fundamentada. Así, además de la presentación del recurso de revisión, puede presentarse la **revisión adhesiva**, a la cual Alberto del Castillo del Valle menciona:

*“...a través de esta institución se pretende buscar la solución más adecuada y apegada a derecho, que sea posible dar por parte de los Tribunales Federales. Es decir, a través de la adhesión al recurso de revisión, el legislador da la oportunidad a todas las partes del juicio de amparo para impugnar una sentencia definitiva y, con ello, exponer sus razonamientos al Tribunal de alzada o Tribunal Ad-quem, con los que podrá tener mayores elementos para emitir la resolución correspondiente...”<sup>193</sup>*

Si bien es cierto que el artículo no precisa la finalidad de la revisión adhesiva, la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que quien hace valer la revisión adhesiva “...expresará los agravios que correspondan, aludiendo...no únicamente a los que vayan dirigidos a sostener la sentencia, sino a todos aquellos que a su derecho convenga, entre los cuales se encuentran los relacionados con puntos desfavorables de la sentencia...”<sup>194</sup> De este modo, la revisión adhesiva se agregó a la Ley de Amparo en virtud

<sup>192</sup> Ruiz Torres, Humberto Enrique, *op. cit.*, nota 183, p. 91.

<sup>193</sup> Del Castillo del Valle, Alberto, *op. cit.*, nota 188, p. 194.

<sup>194</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Revisión adhesiva. Pleno*, México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Serie Debates, Número 14, 1999, p. 14.

de que la autoridad responsable quedaba en desventaja respecto al quejoso en el juicio de garantías al encontrarse imposibilitada para impugnar la sentencia relativa, como lo explica el Máximo Tribunal del país:

*“...Una de las causas por la que se aceptó e incorporó a la Ley de Amparo la revisión adhesiva, fue la que en muchas ocasiones la autoridad responsable quedaba sin defensa en la segunda instancia, cuando el juzgador analizaba causales de improcedencia, las desestimaba y a continuación negaba el amparo, toda vez que si en este supuesto intentaba la revisión principal se le decía que la resolución no afectaba su interés jurídico porque se había negado el amparo; en cambio, el quejoso sí podía impugnar dicha negativa y, en consecuencia, el órgano de segunda instancia se veía obligado a estudiar necesariamente el fondo del asunto, con el consiguiente riesgo de que se revocara la negación del amparo, sin que la autoridad responsable pudiera alegar respecto de aquellas causales de improcedencia desestimadas. De esta forma, si el legislador fundamentalmente pensó en dicha situación para introducir la posibilidad de adherirse a la revisión, puede válidamente concluirse que es factible impugnar mediante ésta la parte de la sentencia que no favorece y que nada tiene que ver con el recurso principal...”<sup>195</sup>*

Procesalmente, cuando una sentencia resulta favorable a una de las partes y otra impugna dicha resolución poniendo en peligro lo ganado, la parte que pudiera resultar afectada con la *nueva* resolución tiene el derecho de interponer la revisión adhesiva y hacer valer los agravios en contra de la parte de la resolución del juzgador que no le favoreció, con la intención de salvaguardar aquello que en la resolución anterior le había sido otorgado.

### **3.3 Planteamiento de la litis**

En fecha uno de diciembre de dos mil cuatro, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por el que se reformaron, adicionaron, derogaron y establecieron diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente para el ejercicio fiscal dos mil cinco, entre ellas, el

---

<sup>195</sup> *Ídem.*

tratamiento otorgado por el artículo 213 a los contribuyentes que obtienen ingresos o realizan inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes.

Las sociedades mercantiles recurrentes se encuentran constituidas conforme lo establecido en el título IV de la Ley General de Sociedades Mercantiles, referente a las sociedades de responsabilidad limitada, y, en relación con los artículos 1° y 8° de la Ley del Impuesto sobre la Renta, son personas morales obligadas al pago del impuesto sobre la renta. Sin embargo, al obtener ingresos o realizar inversiones en los regímenes fiscales preferentes, la forma en la que deben cumplir con tal obligación se encuentra establecida en el Título VI, Capítulo I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, referido a los regímenes fiscales preferentes. En este sentido, Herbert Bettinger menciona:

*“En todo sistema tributario, ya se base en principios de fuente territorial de ingresos o en fuente universal y la determinación de impuestos sea heteroaplicable o en su caso, autoaplicable, los sujetos pasivos pretenden en todo momento enterar el menos monto del gravamen directo que sea posible. Para estos efectos, los contribuyentes instrumentan actos o procedimientos que les permitan eludir el cumplimiento de las obligaciones que las leyes internas del país establecen o en su caso, evadir el pago del impuesto...”<sup>196</sup>*

Un paraíso fiscal es un “...país o territorio de nula o baja tributación, con frecuencia utilizado para rebajar u optimizar la carga tributaria de particulares o empresas...”<sup>197</sup>, es decir, se trata de Estados en donde no existe un impuesto a las rentas al que se sujeten las personas física o morales, o bien, donde existiendo dicho impuesto, no resulta equiparable al del país que busca desincentivar la inversión. Las inversiones que se realizan en un “paraíso fiscal” no necesariamente ocasionan una afectación a la tributación en el país de residencia, sino “...los beneficios impositivos se

---

<sup>196</sup> Bettinger Barrios, Herbert, *Paraísos fiscales*, México, Ediciones Fiscales ISEF, 2003, p. 71.

<sup>197</sup> Martínez Morales, Rafael, *op. cit.*, nota 11, p. 593.

reflejan en la mayoría de los sistemas fiscales, en el desarrollo de la política fiscal, sectorial y zonal.”<sup>198</sup>

No obstante lo anterior, uno de los principales problemas a los que se enfrentan las diversas jurisdicciones fiscales, consiste en que los regímenes fiscales preferentes “...impiden la negociación de cualquier clase e convenio que incluya una cláusula que regule el intercambio de información...”<sup>199</sup>, por lo que la autoridad hacendaria no tiene mayor opción que confiar en lo que el contribuyente declara, sin posibilidad de auditar las inversiones que se realizaron en el territorio con régimen fiscal preferente.

Con base en lo anterior, se infiere que la problemática jurídica a resolver en el recurso de revisión 224/2007, consiste en determinar si efectivamente el tratamiento otorgado a los ingresos provenientes de “paraísos fiscales” (reforma del artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, depositada en el Decreto legislativo publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha uno de diciembre de dos mil cuatro), es violatorio de las garantías individuales de equidad y proporcionalidad tributarias establecidas en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

### **3.4 Argumentos de la Suprema Corte de Justicia de la Nación**

La principal actividad que desempeñan las autoridades jurisdiccionales consiste en dirimir los conflictos de intereses que ante éstas se plantean, mediante el pronunciamiento de una resolución respecto al caso en particular. Esta resolución, también denominada *sentencia*, posee una estructura formal que, dentro del proceso jurídico mexicano, se compone por “...el *preámbulo* (datos de identificación del juicio), los *resultandos* (descripción del desarrollo concreto del proceso), los *considerandos* (valoración de las pruebas, fijación de los hechos y razonamientos jurídicos)

---

<sup>198</sup> Bettinger Barrios, Herbert, *op. cit.*, nota 196, p. 35.

<sup>199</sup> Martínez Morales, Rafael, *op. cit.*, nota 11, p. 594.

y los *puntos resolutivos* (expresión concreta del sentido de la decisión)...”<sup>200</sup>

En este sentido, los *considerandos* son la parte formal en donde la autoridad concentra los razonamientos jurídicos que empleó para justificar y fundamentar el sentido de su resolución.

Para el estudio de los argumentos de la resolución del recurso de revisión 224/2007, se desprenden dos instancias: a) la primera instancia está constituida por el juicio de amparo promovido ante la Juez Cuarto de Distrito en Materia Administrativa del Distrito Federal y, b) en segunda instancia, el recurso de revisión del cual conoció la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Respecto al estudio realizado por la Juez Cuarto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, cabe mencionar que ésta no realizó un estudio relativo al alcance y efectos de las garantías de proporcionalidad y equidad tributaria en virtud de que se trata de un tribunal que, para resolver las controversias que ante éste se plantean, se limita al estudio de la legalidad de los actos de autoridad, mientras que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con base en el artículo 105 de la Carta Magna, se encarga del estudio de la constitucionalidad de las leyes.

Los argumentos de mayor impacto que la Juez de Distrito manifestó en la resolución del juicio de amparo, fueron estudiados, en el recurso de revisión 224/2007, de lo que se advierte que, respecto a la garantía de **proporcionalidad tributaria** expresa:

- ❖ *...la norma controvertida cumple con dicho principio, toda vez que el mecanismo contemplado en el Título II de la Ley —mediante el cual se consideran todos los ingresos y todas las deducciones— no es la única forma de reflejar el incremento patrimonial susceptible de ser gravado.*<sup>201</sup>

---

<sup>200</sup> Ovalle Favela, José, *op. cit.*, nota 24, p. 208.

<sup>201</sup> Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, recurso de revisión 224/2007, foja 9.

El artículo 10 del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, referido al tratamiento fiscal de las Personas Morales, contempla el procedimiento para llevar a cabo la obtención de la utilidad fiscal neta del ejercicio, la cual será "...la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el ISR pagado...y el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto..."<sup>202</sup> Sin embargo, en el juicio de amparo, la Juez de Distrito manifiesta que la determinación de un resultado fiscal único es aplicable solamente en términos del Título II de la mencionada Ley, no así para las sociedades mercantiles quejasas, las cuales se ubican en un supuesto normativo diverso, como se explica en el siguiente argumento:

- ❖ *...la facultad de determinar una única utilidad o pérdida fiscal se establece solamente en relación con los ingresos regidos por el Título II, siendo que la obligación de determinar una utilidad o pérdida diversa —regida por el Título VI— no es inconstitucional, dado que se encuentra justificada.*<sup>203</sup>

Con base en el razonamiento anterior, el tratamiento que se otorga a las sociedades mercantiles quejasas se encuentra debidamente justificado, debido a que se ubican en el supuesto normativo establecido en el Título VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, referido a los Regímenes Fiscales Preferentes y las Empresas Multinacionales, en virtud de que obtienen ingresos derivados de inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes, por lo que el procedimiento para determinar su utilidad o pérdida fiscal no corresponde al establecido en el Título II de la mencionada Ley, sino al señalado en el Título VI, como lo establece la autoridad:

- ❖ *No es indispensable que se determine una sola utilidad o pérdida para que se respete el principio de proporcionalidad tributaria, máxime si se toma en cuenta que las fuentes de riqueza en uno y otro caso —Títulos II y VI— son evidentemente distintas, justificándose los tratamientos diferentes entre cada uno.*<sup>204</sup>

---

<sup>202</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, 3° edición, México, Editorial Oxford, 2008, p. 739.

<sup>203</sup> Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *op. cit.*, nota 201, foja 9.

<sup>204</sup> *Ídem.*

En el argumento anterior, la Juez de Distrito manifiesta que la garantía de proporcionalidad tributaria está debidamente justificada en virtud de que, para la determinación no unitaria de la utilidad o pérdida fiscal, debe considerarse el tipo de fuente de riqueza que señalan los Títulos II y VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pues al ser distintas, el tratamiento que se otorga a las sociedades mercantiles quejosas resulta apegado a la norma constitucional.

Como respuesta a los agravios presentados en el recurso de revisión, en el proyecto de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se manifestaron, respecto de la garantía de **proporcionalidad tributaria**, diversos planteamientos, entre ellos: a) el concepto y alcances de dicha garantía; b) la determinación del impuesto sobre la renta; c) tratamiento otorgado a las rentas; d) la no acumulación de ingresos; e) justificación del Decreto legislativo y; f) la política fiscal:

- ❖ *...el principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.*<sup>205</sup>
- ❖ *...la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.*<sup>206</sup>
- ❖ *...la capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos, por traslación que deba hacerse por disposición legal o por las características propias del tributo de que se trate.*<sup>207</sup>

---

<sup>205</sup> *Ibíd*em, foja 74.

<sup>206</sup> *Ídem*.

<sup>207</sup> *Ibíd*em, foja 75.

- ❖ *...la proporcionalidad de las contribuciones debe analizarse desde su mecánica o naturaleza particular, e inclusive, debe tomar en cuenta la manera en la que influyen las características de la particular manifestación de capacidad que se analice, así como las circunstancias en las que se causa el tributo...*<sup>208</sup>

La proporcionalidad tributaria se encuentra directamente vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, que si bien están obligados a coadyuvar a sufragar los gastos públicos, dicha cooperación corresponde en medida de sus posibilidades monetarias. En otras palabras, "...para que un tributo en verdad sea proporcional, deberá afectar los patrimonios de los sujetos pasivos desigualmente en función de sus respectivas capacidades económicas. Es decir, el impacto fiscal deberá ser cualitativamente más fuerte en el caso de los contribuyentes que obtengan elevados ingresos y cualitativamente más leve tratándose de contribuyentes de menores recursos."<sup>209</sup>

Para determinar el impuesto sobre la renta, debe considerarse que éste se encuentra constituido por la totalidad de ingresos que una persona, física o moral, percibe durante un ejercicio fiscal. Sin embargo, para calcular el monto a pagar respecto de este impuesto, es necesario conocer la utilidad fiscal, y a su vez, el impacto positivo en el patrimonio del contribuyente:

- ❖ *...el objeto del impuesto sobre la renta lo constituyen los ingresos, mientras que las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo, constituyen la base del gravamen, tal y como se desprende de la tesis jurisprudencial de rubro: "RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO."*<sup>210</sup>
- ❖ *...por ingreso debe entenderse todo aquello que se percibe como aumento al patrimonio, percepción obtenida mediante el esfuerzo, que puede consistir*

---

<sup>208</sup> *Ibíd*em, foja 81.

<sup>209</sup> Reyes Corona, Oswaldo G., *Manual del Amparo Fiscal. Anteproyecto de la nueva ley de amparo*, México, Tax Editores Unidos, 2001, Tomo I, p. 389.

<sup>210</sup> Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *op. cit.*, nota 201, foja 77.

*en la inteligente inversión de capitales, en trabajo intelectual o material desarrollado o en la combinación de ambos.*<sup>211</sup>

- ❖ *...si bien el objeto del impuesto lo constituyen los ingresos percibidos, dicho gravamen se determina considerando como base la utilidad fiscal, lo cual implica que el ingreso bruto debe ser atemperado con conceptos relacionados con el costo de la producción del ingreso, es decir, con las deducciones, de tal manera que la base del impuesto sea la ganancia que resulte de la obtención de ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, mediante un impacto positivo en éste.*<sup>212</sup>

La finalidad de no acumular los ingresos, consiste en disminuir la generación de ingresos en los territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes. Si bien el impuesto sobre la renta tiene el carácter de global, es decir, que considera los ingresos percibidos durante un ejercicio fiscal, no todos los tipos de ingresos son acumulables, sino únicamente lo señalado en el Título II de la ley relativa, por lo que se excluyen los ingresos pasivos que se perciben de aquellos territorios, sin que esto signifique que el impuesto pierda tal característica. Así se expresó la Primera Sala en la resolución:

- ❖ *...no es acertado señalar —como lo hacen las empresas recurrentes— que el impuesto sobre la renta dejaría de ser “global” o dejaría de tener una estructura unitaria. Más bien, debe apreciarse que dicha característica se limita a los ingresos que se acumulan en términos del Título II, es decir, los percibidos bajo un principio de renta mundial por los residentes, los atribuibles a los establecimientos permanentes de no residentes, **excluyendo los ingresos pasivos que se perciban de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes.***<sup>213</sup>
- ❖ *...si bien puede ser deseable que se analice conjuntamente el efecto de todos los ingresos, todos los gastos y todas las pérdidas, el que no ocurra así no conlleva la inconstitucionalidad del régimen de que se trate...*<sup>214</sup>
- ❖ *...la razón que justifica la separación de los ingresos, gastos y pérdidas, vinculadas a actividades realizadas en territorios que cuenten con un*

---

<sup>211</sup> *Ibídem*, foja 78.

<sup>212</sup> *Ibídem*, foja 79.

<sup>213</sup> *Ibídem*, foja 88.

<sup>214</sup> *Ídem*.

*régimen fiscal preferente, tiene que ver con la intención de desincentivar la generación de cierto tipo de ingresos en relación con dichos territorios.*<sup>215</sup>

- ❖ *Bajo la mecánica de tributación aplicable a los ingresos obtenidos de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes, deberán distinguirse los recursos respectivos y determinar el gravamen atendiendo a la mecánica particular descrita en el artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, destacando que los ingresos percibidos, las deducciones consideradas y las pérdidas sufridas en términos de dicho Título no serán consideradas conjuntamente con los demás ingresos, deducciones y pérdidas del causante —los cuales se determinan en los términos del régimen general del Título II, para el caso de las personas morales—.*<sup>216</sup>

La parte recurrente funda sus agravios en lo establecido en el Decreto legislativo publicado en el Diario Oficial de la Federación el uno de diciembre de dos mil cuatro cuya exposición de motivos de la Cámara de origen y de la Cámara revisora, aludida por el titular del Ejecutivo al presentar la iniciativa de reforma, justifica la acumulación anticipada de los ingresos:

#### **Cámara de origen (trece de septiembre de dos mil cuatro)**

- ❖ *...la OCDE ha identificado la existencia de regímenes preferenciales en los sistemas fiscales de la mayoría de sus países miembros y no miembros, los cuales se han considerado nocivos, en virtud de que están enfocados exclusivamente a triangular inversión extranjera, toda vez que estos regímenes otorgan esquemas de exención o establecen un impuesto mínimo, aunado a que por los mismos no se intercambia información tributaria.*

***Debido a lo anterior, y con la finalidad de desalentar y fiscalizar las inversiones realizadas bajo los regímenes antes señalados, sobre todo cuando obtengan ingresos pasivos, tales como intereses, dividendos, regalías, ganancias de capital, entre otros, se propone incluir un artículo en donde se establezca la obligación de anticipar la acumulación de los ingresos provenientes de este tipo de regímenes, siempre que el impuesto sobre la renta efectivo pagado en el extranjero sea inferior al que se pagaría en México.***<sup>217</sup>

---

<sup>215</sup> *Ibíd*em, foja 89.

<sup>216</sup> *Ibíd*em, foja 58.

<sup>217</sup> *Ibíd*em, foja 46.

### Cámara revisora (once de noviembre de dos mil cuatro)

- ❖ *...con el objeto de **evitar ceder recaudación a fiscos extranjeros y evitar maniobras de evasión y diferimiento en el pago del impuesto**, se modifica el régimen fiscal aplicable a los paraísos fiscales con el objeto de establecer un sistema de fórmula en lugar de una lista de países, a fin de considerar que los ingresos que no estén gravados en el extranjero o lo estén con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México por dichos ingresos, se encuentran sujetos a regímenes fiscales preferentes.*<sup>218</sup>

Así pues, la Primera Sala expuso que los ingresos son distinguidos entre los percibidos de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes y los que no, de modo que, cuando los ingresos pasivos sean menores a lo que en situaciones normales pagarían los contribuyentes en México, se debe atender la política fiscal del país, lo anterior con el afán de evitar la elusión del pago del impuesto sobre la renta:

- ❖ *...la distinción de las rentas provenientes de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes —y, en particular, de los ingresos denominados “pasivos”—, separándolas de las demás obtenidas en términos del régimen general del Título II, forma parte de la política fiscal delimitada por el Estado mexicano*<sup>219</sup> —entendiendo por ésta a aquella que sigue el sector público respecto de sus decisiones sobre gasto, impuestos y endeudamiento.<sup>220</sup>

Finalmente, respecto al estudio de la garantía de **proporcionalidad tributaria**, la Primera Sala de la Suprema Corte consideró que el Decreto legislativo que reclama la parte recurrente no es violatorio de la Constitución, al tratar de otorgar un trato a los sujetos que perciben diverso determinado tipo de ingreso, ya que con base en éste se determina la capacidad contributiva de los causantes. De modo que, el legislador señala que según lo establecido en la política fiscal, se otorga un tratamiento diverso para aquellos contribuyentes del impuesto sobre la renta en territorios sujetos a

<sup>218</sup> *Ibíd*em, foja 47.

<sup>219</sup> Tesis 1a.XVIII/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXIII, febrero de 2006, p. 646.

<sup>220</sup> Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *op. cit.*, nota 201, foja 91.

regímenes fiscales preferentes, con el objetivo de desincentivar tales inversiones:

- ❖ *...la separación en dos cálculos distintos —dos utilidades o dos resultados fiscales— no responde a la apreciación de dos capacidades contributivas distintas, sino que obedece a que el legislador tributario decidió desarrollar una política fiscal conforme a la cual la inversión en territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes, es el detonante para que la medición de la capacidad contributiva se realice bajo el parámetro diferenciado inherente al sistema desagregado, de una manera tal que la medición de la capacidad global —conjunta, considerando todos los ingresos, aun los provenientes de regímenes fiscales preferentes— cederá en importancia, frente a la intención de establecer un gravamen de mayor peso para el tipo de ingreso mencionado.<sup>221</sup>*

Por otra parte, respecto a la garantía individual de **equidad tributaria**, los argumentos más trascendentes que la Juez de Distrito manifestó en la resolución del juicio de amparo, fueron estudiados en el recurso de revisión 224/2007, de lo que se advierte:

- ❖ *...no basta la sola obtención de ingresos para apreciar la igualdad de circunstancias que plantea la parte quejosa, sino que también deben tomarse en cuenta las condiciones en las que se obtienen los ingresos.<sup>222</sup>*

Para determinar si la parte quejosa debe ubicarse en un supuesto normativo diverso al señalado por el Título II de la ley del Impuesto Sobre la Renta, no basta la obtención de ingresos, sino las condiciones en que se obtienen tales ingresos. En este sentido cabe aclarar que el artículo 1o. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, menciona los casos en los que las personas físicas y morales se encuentran obligados a realizar el pago de este impuesto:

**Artículo 1º. (...)**

*I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.*

---

<sup>221</sup> *Ibidem*, foja 93.

<sup>222</sup> *Ibidem*, foja 10.

*II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.*

*III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.<sup>223</sup>*

Por lo anterior, la autoridad jurisdiccional aduce que la situación en la que se ubica la parte quejosa no puede equipararse con la situación de otras sociedades mercantiles que tributan bajo un supuesto normativo diverso, en virtud de que su fuente de riqueza no se limita a ubicarse en el extranjero, sino que dicha fuente de riqueza corresponde a un territorio sujeto a regímenes fiscales preferentes, por lo tanto, la hipótesis contenida en el artículo 213 de la mencionada Ley, observa la garantía de equidad tributaria. Así lo expresó la autoridad:

- ❖ *...las sociedades mercantiles quejasas se equivocan al comparar su situación con la de otros causantes que obtengan ingresos provenientes del extranjero, tomando en cuenta que el hecho generador establecido en el artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sea la obtención de ingresos de fuente de riqueza del extranjero, sino con la particularidad de provenir de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes.<sup>224</sup>*

La reforma del artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta formulada en el Decreto legislativo en estudio, especifica que las personas morales que realizan inversiones en regímenes fiscales preferentes recibirán un tratamiento distinto al de las personas morales ubicadas en el supuesto normativo contenido en el Título II de la mencionada Ley:

- ❖ *...existen razones objetivas que sustentan el trato diferenciado del que se duelen las quejasas, las cuales obedecerían a fines extrafiscales justificados en el proceso legislativo correspondiente<sup>225</sup>.*

---

<sup>223</sup> Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *op. cit.*, nota 201, foja 24.

<sup>224</sup> *Ibidem*, foja 10.

<sup>225</sup> *Ídem*.

No obstante lo señalado por la autoridad jurisdiccional, la equidad tributaria puede verse mermada en el sentido de que "...la tributación con fines extrafiscales no siempre tiene en cuenta la capacidad contributiva del sujeto, pues los propósitos no son primordialmente financieros, sino de promoción económica y social..."<sup>226</sup>

Respecto de las consideraciones previamente mencionadas, la Juez Cuarto de Distrito en Materia Administrativa del Distrito Federal negó el amparo y protección de la Justicia Federal, por lo que las sociedades mercantiles quejasas, quienes inconformes con la sentencia dictada, interpusieron recurso de revisión que por razón de turno correspondió al Décimo Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito con el número de toca 84/2007-1204, sin embargo, se declaró legalmente incompetente para resolver el asunto, por lo que se ordenó la remisión de autos a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En este sentido, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación analizó la reforma del artículo 213, párrafos primero, segundo y tercero de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pronunciándose respecto de la garantía de **equidad tributaria**, consagrada en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de la siguiente manera:

- ❖ *...la equidad tributaria consiste en que los gobernados deben recibir el mismo trato cuando se ubican en similar situación de hecho. De ahí que, si una conducta concreta produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable, dicho actuar resultará inconstitucional por inequitativo.*<sup>227</sup>
- ❖ *..cuando se plantea la existencia de un trato desigual entre sujetos cuya situación jurídica relevante puede estimarse igual, es necesario que la disposición de que se trate pueda ser justificada razonablemente, a fin de*

---

<sup>226</sup> Reyes Corona, Oswaldo G., *op. cit.*, nota 209, p. 383.

<sup>227</sup> Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *op. cit.*, nota 201, foja 34.

*que el órgano de control constitucional cuente con elementos que permitan evaluar si la medida se ajusta a la Ley Fundamental; debiendo analizar si dicho tratamiento diferenciado obedece a una finalidad legítima debidamente instrumentada por el autor de la norma para conseguir la igualdad de hecho, o bien, si se trata de una medida discriminatoria injustificada.*<sup>228</sup>

- ❖ *...el principio tributario de equidad no es más que la manifestación en materia impositiva del valor superior de igualdad consagrado en el artículo 1o. de la Constitución Federal, toda vez que aquél incorpora la justicia en el ámbito financiero-tributario, revistiéndose así de la naturaleza de principio constitucional, al tenor del cual el legislador, al establecer una contribución así como sus elementos esenciales y variables, debe tener en cuenta la igualdad o desigualdad de condiciones cualitativas y/o cuantitativas existentes entre los sujetos a los que se encuentra dirigida la regulación de que se trate.*<sup>229</sup>

Los argumentos anteriores expresan el alcance del principio de equidad tributaria, observando los elementos que lo delimitan conforme lo establecido en la tesis de jurisprudencia 41/97,<sup>230</sup> la cual establece que, si se presentan diferencias correspondientes al trato otorgado a una misma situación jurídica, dicho tratamiento deberá estar debidamente justificado. Además, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que la equidad debe ser estudiada a la luz de la garantía de igualdad, es decir, en dar un trato igual a los iguales y uno desigual a los desiguales, aun tratándose en materia impositiva.<sup>231</sup>

Para justificar que la reforma se encuentra apegada al texto constitucional, la Primera Sala se remite al estudio de la finalidad que se persigue con la recaudación de impuestos, por lo que explica:

- ❖ *...es intención del Constituyente que todos los mexicanos —y, como ha sido interpretado, aun los extranjeros residentes en territorio nacional y, en general, los que de alguna manera sean beneficiarios de los servicios y*

---

<sup>228</sup> *Ibídem*, foja 35.

<sup>229</sup> *Ibídem*, foja 37.

<sup>230</sup> Tesis P./J. 41/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 43.

<sup>231</sup> Tesis 1a./J. 97/2006, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXV, enero de 2007, p. 231

*bienes públicos proporcionados por el Estado— contribuyan al sostenimiento de los municipios, entidades federativas y de la propia Federación, en una medida acorde a la capacidad de cada persona, igualitaria y de conformidad con los lineamientos aprobados por el pueblo soberano, a través de sus representantes populares.*<sup>232</sup>

- ❖ *...de la Constitución se desprende que el sistema tributario tiene como objetivo el recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que el mismo resulte justo —equitativo y proporcional—, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más adecuada distribución del ingreso y la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la Carta Magna.*<sup>233</sup>
- ❖ *...dada la importancia del deber de contribuir al sostenimiento del Estado, resulta perfectamente válido que la legislación —y la administración tributaria en el ámbito competencial que le corresponda— prevea las reglas necesarias para combatir las prácticas fiscales nocivas que por sus características merman a la recaudación y con ello al gasto público, en el entendido de que la misma se encuentra indisolublemente ligada a un principio de responsabilidad social para la consecución de los fines a los que la propia Constitución aspira.*<sup>234</sup>

De modo que, si bien es obligación de todos los mexicanos contribuir al gasto público con el fin de procurar el crecimiento económico, para alcanzar cabalmente con este objetivo, el legislador opta por establecer un mecanismo que permita combatir las prácticas fiscales nocivas, asegurando así la recaudación efectiva de los tributos.

Ahora bien, las recurrentes reclaman la violación a la garantía de equidad, por el hecho de que, con la reforma, se les obliga a determinar dos resultados fiscales diferentes en virtud de que obtienen ingresos provenientes de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes. Sin embargo, la Primera Sala justifica el trato diferenciado, pues con éste se trata de evitar la elusión del pago de las contribuciones:

---

<sup>232</sup> Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *op. cit.*, nota 201, foja 52.

<sup>233</sup> *Ibidem*, foja 53.

<sup>234</sup> *Ibidem*, foja 54.

- ❖ *...se aprecia que la legislación reclamada se encamina a gravitar sobre aquellos causantes que obtienen ingresos pasivos vinculados a regímenes fiscales preferentes, conminándolos a determinar dos utilidades o resultados fiscales, con lo que se evidencia un trato diferenciado. Sin embargo esta discriminación encuentra su primera justificación en la necesidad de asegurar la recaudación, ante la posibilidad de que se acuda a vehículos que permiten la manipulación de la base y la elusión de la obligación fiscal.<sup>235</sup>*
- ❖ *En cambio, mediante la separación a un Título particular —y la consecuente obligación de determinar dos utilidades o resultados fiscales—, se posibilita el desaliento que el legislador busca establecer, atendiendo a las peculiaridades de los regímenes fiscales preferentes.<sup>236</sup>*
- ❖ *...el tratamiento fiscal diferenciado deriva de las características que tienen estos países, mismas que, por regla general, facilitan la posibilidad de eludir las obligaciones tributarias, cuestión que no ocurre tratándose de residentes cuya fuente de riqueza se ubica en países extranjeros que no favorecen acudir a regímenes preferentes.<sup>237</sup>*

Ahora bien, considerando las recomendaciones emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, la Ley del Impuesto sobre la Renta establece una distinción del tratamiento de los ingresos provenientes de regímenes fiscales preferentes:

- ❖ *...la diferenciación de dichos ingresos, estableciendo un tratamiento para los mismos a nivel de régimen particular, se presenta como una respuesta razonable por parte del Estado mexicano, misma que deriva inclusive de recomendaciones emitidas por la OCDE, organismo internacional del que México es parte.<sup>238</sup>*

Sin embargo, el objetivo del legislador va más allá de buscar la transparencia en cuanto a la información declarada, puesto que la obligación del contribuyente se extiende a informar a la autoridad fiscal sobre los ingresos obtenidos con aquellos países con quienes México no cuenta con tratados de intercambio de información:

---

<sup>235</sup> *Ibidem*, foja 66.

<sup>236</sup> *Ibidem*, foja 67.

<sup>237</sup> *Ibidem*, foja 69.

<sup>238</sup> *Ibidem*, foja 66.

- ❖ *...derivado del problema que genera para las autoridades fiscales mexicanas, la falta de intercambio de información para efectos fiscales, y con la finalidad de fiscalizar con efectividad los ingresos obtenidos en el extranjero, sin que necesariamente se trate de un régimen fiscal preferente, se impone una obligación a los contribuyentes de informar sobre los ingresos que se obtengan en los países que restringen el intercambio de información.*<sup>239</sup>

Con base en los razonamientos anteriores, la Corte señala que el Decreto legislativo no es violatorio de la garantía de equidad tributaria porque: a) tiene la finalidad de desalentar las inversiones en paraísos fiscales; b) la determinación de dos utilidades o resultados fiscales establecido en el artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es un mecanismo adecuado y; c) se combate la posibilidad de manipular la base de la tributación:

- ❖ *...que la finalidad de desalentar las inversiones en “paraísos fiscales” en particular, y a través de los regímenes fiscales preferentes en general, es válido desde un punto de vista constitucional, dando por satisfecho el primer paso del ejercicio analítico previamente identificado.*<sup>240</sup>
- ❖ *...que el mecanismo establecido en el Título VI —y, en particular, el que se desprende del artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta—, es una medida adecuada y racional para alcanzar la meta deseada.*<sup>241</sup>
- ❖ *...la finalidad o el objetivo con base en el cual el legislador creó un tratamiento fiscal distinto y en el cual, entre otros, se determina que se debe llevar un resultado fiscal por separado de los ingresos que se perciben en el Título II, se encuentra plenamente justificado, porque se busca desalentar la inversión en los países con regímenes fiscales preferentes y, específicamente, la inversión que se realice sin vinculación empresarial, reportando ingresos que la legislación denomina “pasivos”.*<sup>242</sup>
- ❖ *...la legislación mexicana ha marcado como finalidad de dichas medidas, la siguiente: **regular mecanismos para combatir las prácticas de competencia fiscal internacional nocivas, así como el combate a la posibilidad de manipular la base de tributación, mediante el uso de***

---

<sup>239</sup> *Ibidem*, foja 48.

<sup>240</sup> *Ibidem*, foja 57.

<sup>241</sup> *Ibidem*, foja 59.

<sup>242</sup> *Ibidem*, foja 69.

***vehículos jurídicos que aprovechan los beneficios inherentes a la inversión en regímenes fiscales preferentes.***<sup>243</sup>

De forma general, la reforma al artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el Decreto legislativo en comento, toma como referencia a los residentes en territorio nacional que perciban ingresos de fuente de riqueza ubicada en México o en el extranjero, sin embargo, da lugar a la distinción entre dos supuestos: el primero de ellos “...siempre que no se trate de ingresos pasivos vinculados a regímenes fiscales preferentes, los cuales determinarán una única utilidad fiscal o, en su caso, un único resultado fiscal...”<sup>244</sup> y el segundo considerando que la fuente de riqueza se ubica en el extranjero “...de manera total o parcial, atendiendo a ingresos pasivos vinculados a regímenes fiscales preferentes—, los cuales determinarán dos utilidades fiscales o, en su caso, dos resultados fiscales...”<sup>245</sup> En este sentido, se habla de dos resultados fiscales, de los cuales se obtendrá “...una utilidad (o resultado) correspondiente a los ingresos de territorio nacional y a todos los ingresos de fuente de riqueza extranjera no vinculados a regímenes fiscales preferentes, así como a los ingresos activos vinculados a dichos territorios; y una segunda utilidad (o resultado), exclusivamente por los ingresos pasivos vinculados a los mencionados regímenes preferentes.”<sup>246</sup>

### **3.5 Argumentos del recurrente**

Siguiendo el orden de la resolución del amparo en revisión 224/2207, dictada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en primer lugar se estudian los argumentos ofrecidos por la parte quejosa en el juicio de garantías, para continuar con los razonamientos ofrecidos en el recurso de revisión.

---

<sup>243</sup> *Ibidem*, foja 51.

<sup>244</sup> *Ibidem*, foja 52.

<sup>245</sup> *Ídem*.

<sup>246</sup> *Ibidem*, foja 61.

Con base en lo anterior, respecto a la garantía de **proporcionalidad tributaria**, en el juicio de amparo, la parte quejosa argumentó que el artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es violatorio de dicho principio, pues considera que le impide tributar conforme a su verdadera capacidad contributiva, conforme a los siguientes razonamientos:

- ❖ *La capacidad contributiva de los causantes —a la cual se deben ajustar los gravámenes como el impuesto sobre la renta— únicamente puede apreciarse en función de la totalidad de los ingresos, reconociendo todos los gastos necesarios para generarlos, y permitiendo la amortización de la totalidad de las pérdidas sufridas.*<sup>247</sup>
- ❖ *...que cualquier disposición que no permita reconocer dichos gastos o pérdidas, se traducirá en una violación a la garantía de proporcionalidad tributaria.*<sup>248</sup>

En este sentido, las sociedades mercantiles quejasas manifiestan que al tratarse de un impuesto global, como lo es el impuesto sobre la renta, para su determinación deben considerarse en forma conjunta, tanto los ingresos como las pérdidas totales que se realizaron en el ejercicio fiscal, por lo que, si no se reconocen, a juicio de la quejosa, se viola la garantía de proporcionalidad tributaria:

- ❖ *...que el impuesto respectivo debe atender a la renta, entendida como utilidad global, motivo por el cual toda disposición que desconozca que únicamente hay una capacidad contributiva, y que no permita que se entere un solo gravamen que refleje el incremento global del patrimonio, vulnerará la mencionada garantía constitucional, dado que el juicio relativo al respeto a la proporcionalidad tributaria depende de la medida en la que se grave la referida modificación patrimonial positiva.*<sup>249</sup>

Al respecto del principio constitucional de la proporcionalidad, “...todas las leyes impositivas, sin excepción, deben: a) establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; b) afectar impositivamente una parte justa

---

<sup>247</sup> *Ibidem*, foja 6.

<sup>248</sup> *Ídem*.

<sup>249</sup> *Ídem*.

y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y c) distribuir equilibradamente el impacto de la carga impositiva entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el país, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.<sup>250</sup>

La autoridad debe permitir la determinación de un único resultado fiscal, pues el artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece la obligación de determinar dos resultados fiscales distintos al considerar bases gravables diversas, con lo cual la capacidad contributiva del causante se ve afectada. Este argumento fue expresado por la parte quejosa:

- ❖ *...que es necesario que se les permita determinar una sola utilidad o pérdida fiscal —o, en su caso, un único resultado fiscal—; en este sentido, plantean que el artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta conmina a que se determine una segunda utilidad o pérdida fiscal, de lo que desprende la existencia de bases ajenas a la capacidad contributiva.*<sup>251</sup>

En el entendido de que efectivamente las sociedades mercantiles quejasas obtienen ingresos provenientes de territorios con regímenes fiscales preferentes, en los conceptos de violación del juicio de garantías, expresaron que se afecta su garantía de proporcionalidad tributaria, pues el artículo 213 de la Ley en comento, no les permite determinar un ingreso único relacionado con las deducciones y pérdidas totales derivadas del ejercicio fiscal, sino que les constriñe a determinar de forma específica los ingresos provenientes del territorio nacional así como de territorios con regímenes fiscales preferentes, por lo que la parte quejosa aduce que al ser considerados en forma separada, no se considera el incremento patrimonial real obtenido en el ejercicio fiscal:

- ❖ *...que los ingresos provenientes de territorios con regímenes fiscales preferentes no se acumulan a los demás ingresos, a pesar de que se trata de un único causante, con un patrimonio y, por lo tanto, una capacidad*

<sup>250</sup> Reyes Corona, Oswaldo G., *op. cit.*, nota 209, p. 416.

<sup>251</sup> Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *op. cit.*, nota 201, foja 6.

*contributiva, de lo cual desprende que debería darse lugar a la determinación de una utilidad o una pérdida.*<sup>252</sup>

- ❖ *...que el hecho de que las deducciones y pérdidas relacionadas con los ingresos provenientes de regímenes fiscales preferentes, únicamente puedan ser tomadas en cuenta en relación con dichos ingresos, provoca que se desatienda el verdadero incremento patrimonial que se hubiera podido observar en un ejercicio.*<sup>253</sup>

En respuesta a la resolución dictada por la Juez de Distrito, la parte recurrente manifestó, respecto de la garantía de **proporcionalidad tributaria**, los siguientes razonamientos:

- ❖ *...el impuesto sobre la renta no sería un impuesto global. En tal sentido, manifiesta que el objeto de dicho gravamen dispone que éste debe vincularse a todos los ingresos, gastos y pérdidas que impacten la situación del causante.*<sup>254</sup>
- ❖ *...el origen del ingreso no debe dar lugar a distinciones, de lo cual desprende la inconstitucionalidad del artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al conminar a determinar dos utilidades o resultados fiscales, a pesar de que la mecánica del gravamen considera la totalidad de los ingresos conjuntamente con la totalidad de los gastos*<sup>255</sup>
- ❖ *...cualquier ingreso incide en la capacidad contributiva, independientemente de su tipo; asimismo, precisa que, dado que se trata de una sola persona y de un solo patrimonio, debe determinarse una única utilidad o pérdida fiscal, o bien, un único resultado fiscal.*<sup>256</sup>
- ❖ *...no puede considerarse que a un determinado tipo de ingreso corresponde una capacidad mayor, en relación con algún otro tipo al que se atribuiría una menor capacidad, punto este en el que insiste en la necesidad de determinar solamente un resultado si únicamente existe una capacidad.*<sup>257</sup>

Hasta este punto, la violación a la garantía de **proporcionalidad tributaria** que manifiestan las sociedades mercantiles recurrentes, está encaminada a que la Juez de Distrito negó el amparo y protección de la

---

<sup>252</sup> *Ídem.*

<sup>253</sup> *Ídem.*

<sup>254</sup> *Ibidem*, foja 11.

<sup>255</sup> *Ídem.*

<sup>256</sup> *Ídem.*

<sup>257</sup> *Ibidem*, foja 12.

Justicia Federal por considerar que se deben determinar dos resultados fiscales, tomando en cuenta el tipo de ingreso que perciben, mientras que las recurrentes, por el contrario, expresan que se trata de un solo ingreso que impacta directamente en la capacidad contributiva y, siendo el impuesto sobre la renta un impuesto global, debe considerarse la totalidad de utilidad y pérdidas obtenidas durante el ejercicio fiscal. Asimismo, aclaran:

- ❖ *...su oposición no la endereza en contra de que se graven los ingresos provenientes de territorios en los que se cuente con un régimen fiscal preferente, sino en contra de que, una vez acumulados los ingresos respectivos, no se permita determinar una utilidad o un resultado fiscal.*<sup>258</sup>

Por otro lado, en la demanda de garantías, respecto a la garantía de **equidad tributaria**, las quejas argumentan que el artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es violatorio, pues consideran, les otorga un trato distinto al que pudieran recibir otros contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias. En la demanda de amparo, expresaron los siguientes razonamientos:

- ❖ *...dicho numeral otorga un tratamiento especial a los residentes en territorio nacional, así como a los no residentes con establecimiento permanente en el país, que obtengan ingresos provenientes de territorios en los que existan regímenes fiscales preferentes, en relación con aquellos causantes que obtengan sus ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, pero en un territorio distinto a aquellos en los que impere dicho régimen de preferencia.*<sup>259</sup>
- ❖ *...el trato diferenciado no se justifica, precisando que la distinción radica —a su juicio— en que un grupo de causantes podría determinar su obligación fiscal conforme a su capacidad contributiva —refiriéndose a los que pueden calcular únicamente una utilidad o pérdida fiscal—, mientras que el otro grupo no podría hacerlo, al verse conminado a determinar dos utilidades o pérdidas fiscales.*<sup>260</sup>

Las sociedades mercantiles quejas manifestaron que el trato diferenciado que otorga el numeral mencionado, consiste en que los

---

<sup>258</sup> *Ídem.*

<sup>259</sup> *Ibidem*, foja 7.

<sup>260</sup> *Ibidem*, foja 8.

ingresos provenientes de territorios con regímenes fiscales preferentes que perciben los causantes, reciben un tratamiento distinto de aquellos ingresos provenientes del extranjero no sujetos a dicho procedimiento preferencial, por lo que, en el primer caso, los causantes están obligados a determinar dos resultados fiscales, mientras que los segundos, determinarán solo un resultado fiscal. De modo que el trato diferenciado no está justificado, pues ambos tipos de causantes se encuentran en la misma situación jurídica:

- ❖ *...aducen que el impuesto pagado en el territorio sujeto a un régimen fiscal preferente —como término de comparación que determina la tributación en el Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta— no justifica el tratamiento diferenciado, atendiendo a que en ambos casos se obtienen ingresos y, más aún, el mismo tipo de ingresos, motivo por el cual se aprecia la existencia de una misma situación jurídica.*<sup>261</sup>

Por otro lado, y en vista de la negativa de amparo de la Juez de Distrito, los agravios manifestados por la parte recurrente en el recurso de revisión 224/2007 respecto a la garantía de **equidad tributaria**, consisten en el combate a las consideraciones de primera instancia en el sentido de que los ingresos provenientes de regímenes fiscales preferentes reciben un tratamiento diverso derivado de un fin “extrafiscal”, aquel trato diferenciado está justificado cuando se trata de clarificar la obtención de ingresos, sin embargo, éste no debe aplicarse para la doble determinación de resultados fiscales:

- ❖ *...la inversión en territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes no es nociva para el fisco, dado que todos los ingresos —aun los relativos a dichos regímenes— se someten al tributo conforme a la tasa general del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con lo cual se conseguiría, inclusive, que se pague el tributo en un monto mayor, en relación con el que se habría percibido en caso de no percibir ingresos provenientes de los mencionados regímenes.*<sup>262</sup>
- ❖ *...el auténtico propósito de las disposiciones que combaten, es transparentar la obtención de ingresos; no obstante, en un texto diverso del*

---

<sup>261</sup> *Ídem.*

<sup>262</sup> *Ibidem*, foja 15.

*mismo apartado, sostienen que la transparencia es un medio para desincentivar la inversión en regímenes fiscales preferentes.*<sup>263</sup>

- ❖ *El particular régimen de ingresos provenientes de regímenes fiscales preferentes, obedece a un fin extrafiscal (...) no sería propiamente extrafiscal —“que persigue un fin distinto a fiscalidad”—, considerando que los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes “se encuentran plenamente identificados en nuestro sistema legal” (...) el propósito de este tipo de disposiciones sería el de transparentar la obtención de ingresos, y no la determinación de dos resultados fiscales.*<sup>264</sup>

En general, esta resolución dictada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, justifica la constitucionalidad del artículo 213 de la ley del Impuesto Sobre la Renta respecto de las garantías de equidad y proporcionalidad tributaria, cuyo fin es “...que la imposición sea justa en relación a la capacidad económica de los contribuyentes singularmente considerados.”<sup>265</sup>

---

<sup>263</sup> *Ibíd*em, foja 14.

<sup>264</sup> *Ibíd*em, foja 13.

<sup>265</sup> Reyes Corona, Oswaldo G., *op. cit.*, nota 209, p. 383.

“Es una representación que refleja lo dinámico, contingente, razonable y plausible de las prácticas argumentativas reales, de lo que ocurre día con día y no una teoría distante de lo cotidiano y convencional.”<sup>266</sup>

## **Capítulo cuarto**

### **Análisis de la resolución del amparo en revisión 224/2007 dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación desde la perspectiva del modelo de argumentación de Stephen E. Toulmin**

#### **4.1 La aplicación del modelo de argumentación de Stephen E. Toulmin en la resolución del Amparo en Revisión 224/2007 sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación**

Las resoluciones judiciales están compuestas por una serie de razonamientos expresados en forma de argumentos concatenados, que justifican, principalmente, el sentido en que éstas fueron emitidas. Para analizarlas, es necesario conocer cuáles son los elementos que las integran y determinar, a su vez, si éstos son correctos, válidos, oportunos y otorgan el grado de certeza y solidez que caracterizan a todo fallo judicial.

El modelo argumentativo propuesto por Stephen E. Toulmin ofrece un esquema que permite analizar las resoluciones emitidas por las autoridades jurisdiccionales mediante la representación gráfica de sus elementos, lo cual hace posible identificar las pretensiones que originaron el litigio, las cuestiones de hecho, las normas que regulan tal circunstancia e incluso las

---

<sup>266</sup> Tron Petit, Jean Claude, *op. cit.*, nota 60, p. 95.

causas por las cuales la autoridad resuelve en uno u otro sentido la controversia planteada. De modo que este modelo presupone la existencia de un contexto dialógico, en el que un sujeto denominado ponente, pretende persuadir o convencer a otro sujeto o conjunto de sujetos denominados oponentes, respecto de la procedencia de su pretensión.

La representación gráfica del modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin resulta compatible con la estructura formal de la resolución del amparo en revisión 224/2007, en virtud de que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estudió los argumentos depositados en la demanda de garantías y los razonamientos vertidos por la Juez Cuarto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, al resolver el juicio de Amparo planteado ante ésta en *primera instancia*; siendo así posible determinar los elementos que conforman el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin plasmados en la resolución de la revisión 224/2007.

#### **4.1.1 Aseveración (introducción al problema o tópico)**

Los procesos jurisdiccionales se desarrollan en la medida en que existen conflictos de intereses que requieren de la intervención de las autoridades judiciales para resolverse, por lo que previo al análisis que se realice de las pretensiones manifestadas por las partes, los órganos resolutores deberán delimitar la cuestión a resolver, es decir, fijar la *litis* del proceso.

En este sentido, para llevar a cabo el análisis de la resolución del amparo en revisión 224/2007 desde la perspectiva del modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin, es necesario puntualizar sobre qué versa la sentencia en cuestión, la cual se refiere a la constitucionalidad del trato otorgado a las sociedades mercantiles quejasas en la reforma del artículo 213, párrafos primero, segundo y tercero de la Ley del Impuesto sobre la Renta, depositada en el *Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y*

*establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso*, publicado en el Diario Oficial de la Federación el uno de diciembre de dos mil cuatro.

#### **4.1.2 Pretensión o conclusión**

La resolución del amparo en revisión 224/2007 procede del estudio realizado de la demanda de garantías presentada por las sociedades mercantiles quejasas y la sentencia dictada por la Juez Cuarto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, entendiendo con ello que se lleva a cabo el estudio de tres perspectivas relacionadas entre sí: la primera conformada por la demanda de garantías; la segunda consiste en la resolución que recae a la demanda de garantías; y la tercera, la resolución del recurso de revisión dictada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

No obstante lo anterior, la pretensión inicial se encuentra desarrollada en la demanda de amparo presentada por las quejasas, dado que las autoridades jurisdiccionales, en su carácter de órganos resolutores, están imposibilitadas para pronunciarse respecto de una pretensión a favor o en contra de la planteada originariamente, sino que su pretensión se restringe a la obligación de resolver la controversia en cuestión.

Ahora bien, el modelo de Toulmin especifica que la pretensión es el "...punto de partida (...) cuyo valor estamos tratando de establecer..."<sup>267</sup> por lo que los elementos que conforman la estructura del modelo argumentativo giran en torno a la demostración de la validez de la pretensión. De igual forma, se entiende que si no es discutida o cuestionada por la contraparte procesal u oponente, resulta válida y suficiente en sí misma.

---

<sup>267</sup> Toulmin, Stephen, *op. cit.*, nota 82, p. 133.

Con base en lo anterior y siguiendo el principio rector del juicio de amparo consistente en instancia de parte agraviada<sup>268</sup>, las sociedades mercantiles quejasas comparecieron ante la autoridad jurisdiccional para manifestar que el tratamiento otorgado por el artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el año 2005, resultaba contrario a lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, referente a las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, de lo cual se desprende que **la pretensión** perseguida por las quejasas, dentro del Juicio de Amparo 407/2006 consistió en el **Amparo y Protección de la Justicia Federal**, misma que con base en el diagrama de Toulmin, se expresa como lo muestra la figura 20:



*Figura 20. La pretensión (C) del Juicio de Amparo 407/2006 en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.<sup>269</sup>*

Sin embargo, las sociedades mercantiles interpusieron recurso de revisión con el objeto de revocar la sentencia dictada por la Juez Cuarto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, por lo que, atendiendo el diagrama de Toulmin, la **pretensión** en el recurso de revisión se representa como lo muestra la figura 21:



*Figura 21. La pretensión (C) del recurso de revisión 224/2007 en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.<sup>270</sup>*

De lo anterior se desprende que la pretensión consiste en el objeto que las partes manifiestan ante los órganos jurisdiccionales para que éstos

<sup>268</sup> Martínez Rocha, Alejandro, *La ejecución de la sentencia de amparo*, México, Flores Editor y Distribuidor S.A. de C.V., 2007, p. 36.

<sup>269</sup> Representación gráfica de elaboración propia.

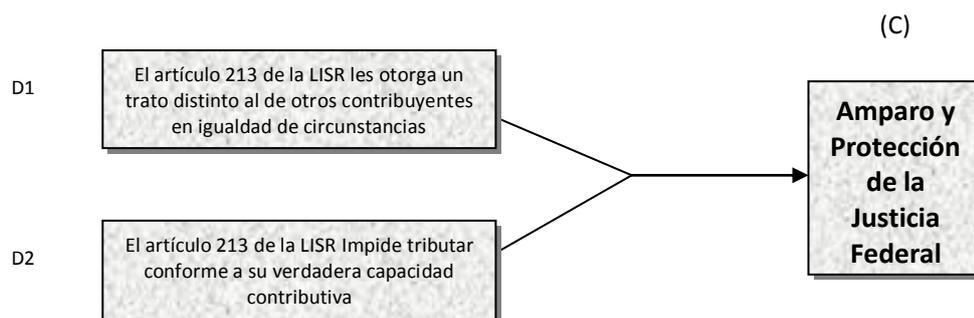
<sup>270</sup> Representación gráfica de elaboración propia.

intervengan en la resolución de una controversia, el cual debe quedar precisado y sobre éste que versará la resolución que en derecho corresponda.

#### 4.1.3 Datos o razones

Una vez determinada la pretensión de un argumento, es necesario señalar con qué elementos se cuenta para señalar que se trata de una pretensión válida. Tales elementos se denominan *datos* y se caracterizan por ser descriptivos, es decir, se trata de cuestiones de hecho o circunstancias que inciden para la existencia de la pretensión.

En la resolución en estudio se aprecia que las sociedades mercantiles quejasas, al presentar la demanda de Amparo radicada en el Juzgado Cuarto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal con número de expediente 407/2006, manifestaron los razonamientos analizados en el capítulo inmediato anterior de la presente tesis, los cuales se encontraban encaminados a conseguir el Amparo y Protección de la Justicia Federal, y que con base en el modelo argumentativo de Toulmin, se representan gráficamente como lo muestra la figura 22:



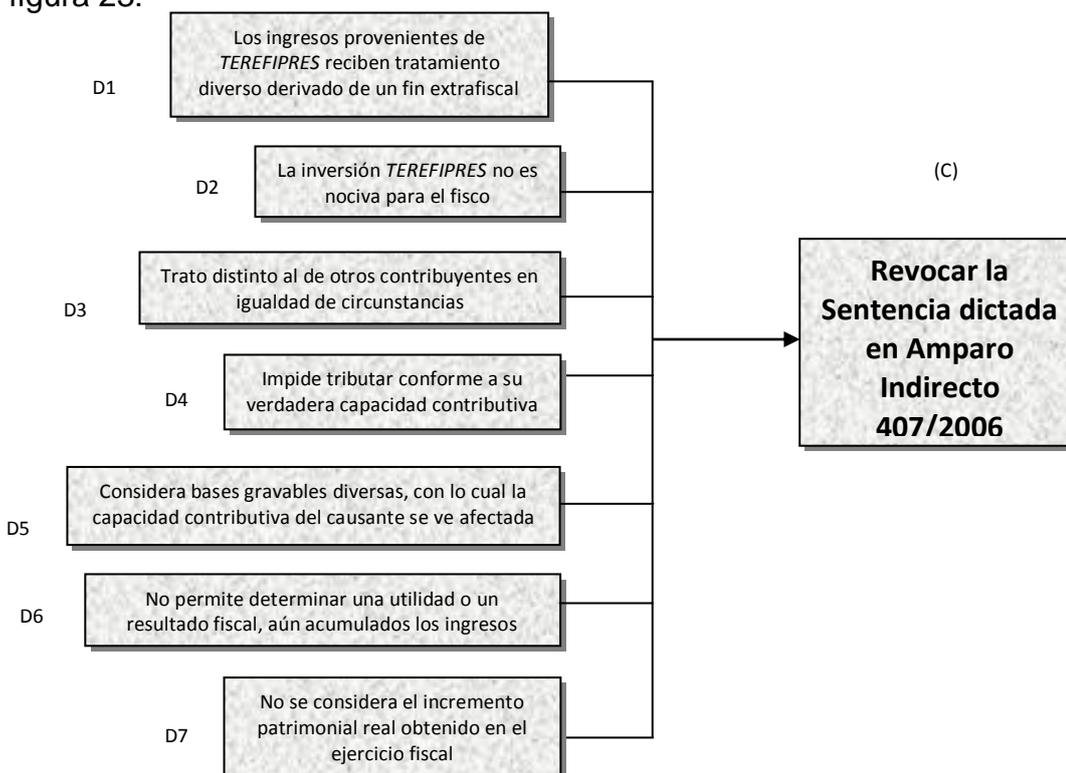
*Figura 22. Los datos (D) de la demanda de garantías del juicio de Amparo 407/2006 en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.<sup>271</sup>*

En este sentido, las razones –señaladas como *D1* y *D2*–, se refieren a el trato que otorga el artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en

<sup>271</sup> Representación gráfica de elaboración propia.

específico los párrafos primero, segundo y tercero, pues, las sociedades mercantiles quejasas manifestaron, en primer lugar, que se les obliga a determinar dos resultados fiscales, incidiendo directamente en la capacidad contributiva respecto a la cual debieran declarar el impuesto causado; y en segundo lugar, que se les otorga un trato diferenciado respecto de otras sociedades que se encuentran en el mismo supuesto, pues la reforma en cuestión les restringe la acumulación de los ingresos provenientes de territorios con regímenes fiscales preferentes –TEREFIPRES–, con los demás ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal de que se trate.

No obstante lo anterior, la Juez de Distrito, resolvió negar el Amparo y Protección de la Justicia Federal, por lo que las sociedades mercantiles consideraron oportuno promover recurso de revisión para revocar la sentencia de amparo, recurso en el que expresaron los datos que muestra la figura 23:



*Figura 23. Los datos (D) del recurso de revisión 224/2007 en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.<sup>272</sup>*

<sup>272</sup> Representación gráfica de elaboración propia.

Con base en lo anterior, se determina que en el recurso de revisión 224/2007, la proposición es: “el artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, otorga un trato distinto a los ingresos provenientes de regímenes fiscales preferentes (D1) los cuales no son nocivos para el fisco (D2), que se encuentran en igualdad de circunstancias respecto de otros (D3). Dicho numeral impide tributar conforme a la verdadera capacidad contributiva (D4), pues considera bases gravables diversas (D5), obligando a determinar dos resultados fiscales (D6) sin considerar el incremento patrimonial (D7), *por lo tanto*, se debe revocar la sentencia dictada en el juicio de Amparo Indirecto 407/2006 (C).

#### 4.1.4 Garantía

Una vez precisados los datos que conforman el argumento, es necesario *ligar* éstos con la pretensión. Para ello, Toulmin establece en su diagrama a **las garantías** (W), las cuales brindan validez a la pretensión en caso de que los datos no sean suficientes por sí mismos, o bien, se ponga en duda su pertinencia dentro del argumento. La función de las garantías es justificatoria, por lo que generalmente, son expresadas en forma hipotética como principios, normas o reglas de carácter general.<sup>273</sup>

Respecto al análisis de la resolución del recurso de revisión 224/2007, las sociedades mercantiles en su carácter de quejasas en el juicio de amparo 407/2006, manifestaron que su pretensión, la solicitud del Amparo y Protección de la Justicia de la Unión está relacionada directamente con las circunstancias precisadas como datos, las cuales se encuentran justificadas conforme a lo que señala el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece:

**“Artículo 31.** *Son obligaciones de los mexicanos:*  
(...)

---

<sup>273</sup> Toulmin, Stephen, *op. cit.*, nota 82, p. 136.

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y municipio en que residan, de la manera **proporcional y equitativa** que dispongan las leyes.<sup>274</sup>

En este sentido, visto que el recurso de revisión sólo puede versar sobre cuestiones propiamente constitucionales<sup>275</sup>, excluyendo del mismo cualquier agravio que no haya sido estudiado previamente en el juicio de Amparo, la **garantía** expresada por las sociedades mercantiles es aplicada indistintamente tanto en el juicio de amparo como en el recurso de revisión, y conforme al diagrama de Toulmin, queda expresada como lo muestra la figura 24:

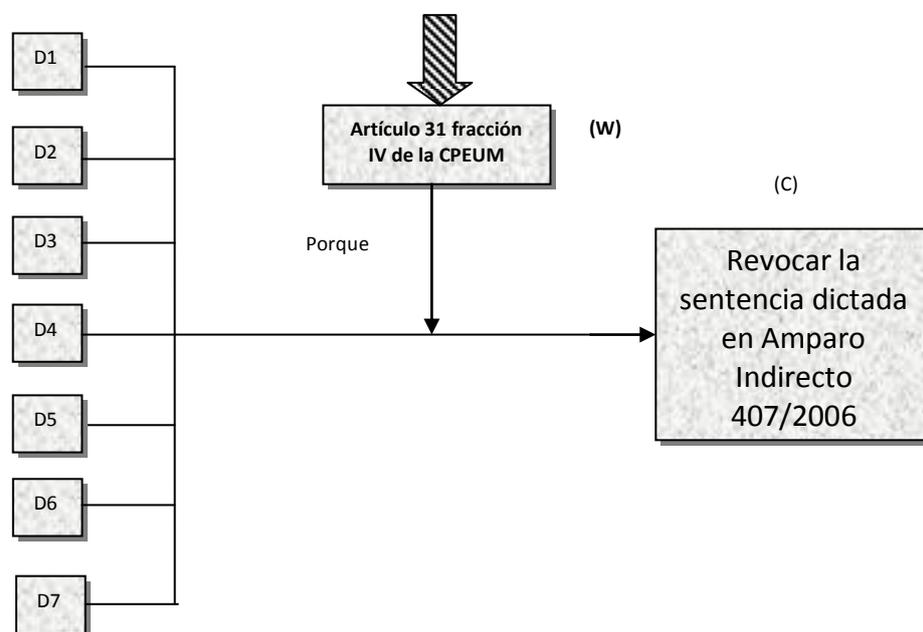


Figura 24. La Garantía (W) del recurso de revisión 224/2007 en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.<sup>276</sup>

Así, en el recurso de revisión 224/2007, **la garantía la constituye el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos** en virtud de que las recurrentes consideran que la reforma al artículo 213 párrafos primero, segundo y tercero de la Ley del Impuesto

<sup>274</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *Agenda de amparo*, 7ª edición, México, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., 2004, p. 26. El subrayado es nuestro.

<sup>275</sup> Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *Agenda de amparo*, 7ª edición, México, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., 2004, p. 27.

<sup>276</sup> Representación gráfica de elaboración propia.

Sobre la Renta, es violatoria de los principios de equidad y proporcionalidad tributaria, al otorgar un trato distinto a los ingresos provenientes de regímenes fiscales preferentes (D1) los cuales consideran que no son nocivos para el fisco (D2) debido a que se encuentran en igualdad de circunstancias respecto de otros contribuyentes (D3), impidiéndoles tributar conforme a la verdadera capacidad contributiva (D4), por considerar bases gravables diversas (D5), que les obliga a determinar dos resultados fiscales (D6) excluyendo el incremento patrimonial real (D7), por lo que, **el artículo 31 constitucional, fracción IV, legitima las razones manifestadas para lograr la revocación de la sentencia dictada en el amparo indirecto 407/2006 (C).**

#### 4.1.5 Respaldo

No obstante que la garantía funge como vínculo entre los datos y la pretensión, puede ocurrir que aquella sea cuestionada en cuanto a su relevancia, haciendo necesario apoyar ésta mediante enunciados categóricos relacionados con los hechos que, dentro del modelo argumentativo de Toulmin, se denominan **respaldo**.<sup>277</sup> Su objetivo consiste en otorgar la aprobación que requiere la garantía para justificar la relación entre datos y pretensión, por lo que en materia jurídica, dicha aprobación la otorgan las instancias u órganos jurisdiccionales facultados para interpretar y resolver sobre el alcance de una norma.

En este sentido, y respecto al análisis del recurso de revisión 224/2007, como un medio para reforzar el alcance de los principios depositados en el artículo 31 constitucional, fracción IV, las sociedades mercantiles recurrentes utilizaron la tesis de jurisprudencia 87/2004, señalando que resulta aplicable por analogía a la controversia en cuestión, en virtud de que señala la obligación a determinar un único resultado fiscal

---

<sup>277</sup> Toulmin, Stephen, *op. cit.*, nota 82, p. 144.

conforme a su capacidad contributiva; criterio jurisprudencial que a la letra establece:

**RENTA. DEDUCCIÓN DE PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.** *El mencionado principio previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, implica que los sujetos pasivos de la relación tributaria deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas. Al respecto, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria atiende a la potencialidad real de éstos para contribuir a los gastos públicos, la cual es atribuida por el legislador al sujeto pasivo del impuesto, por lo que resulta necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación. En concordancia con lo anterior, se concluye que el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de enero de 2002, viola el referido principio constitucional, al disponer que sólo serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios, en la medida en que no excedan del monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el contribuyente en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes, derivadas de la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en términos del artículo 9o. de esa ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Lo anterior en razón de que la limitante a dicha deducción imposibilita la determinación del gravamen atendiendo a la capacidad contributiva real del causante, pues dichas pérdidas constituyen un concepto que efectivamente impacta negativamente el patrimonio del particular y que, por ende, no debe ser considerado para efectos de la determinación del gravamen a su cargo, máxime si se aprecia que la deducción de las pérdidas sufridas es demandada por la lógica y la mecánica del tributo, toda vez que se incurre en dichas pérdidas por la realización de actividades que producen ingresos, o bien, cuando menos, por actividades que son orientadas a producirlos.<sup>278</sup>*

De este modo, las sociedades mercantiles recurrentes manifestaron que la reforma al artículo 213 párrafos primero, segundo y tercero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, quebranta los principios de equidad y proporcionalidad tributaria, en virtud de que los datos (D1-D7) señalados en la demanda de Amparo, constituyen el supuesto fáctico para considerar la

---

<sup>278</sup> Tesis 1a./J. 87/2004, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XX, octubre de 2004, p. 249.

inobservancia de lo establecido en el artículo 31 constitucional, fracción IV (W), precepto que debe interpretarse a la luz de la tesis de jurisprudencia 87/2004 (B), pues refiere que la obligación a determinar dos resultados fiscales incide sobre la determinación de su capacidad contributiva, violando el principio de proporcionalidad tributaria depositado en la norma constitucional, razonamiento que se representa en el esquema del modelo argumentativo de Toulmin, como lo muestra la figura 25:

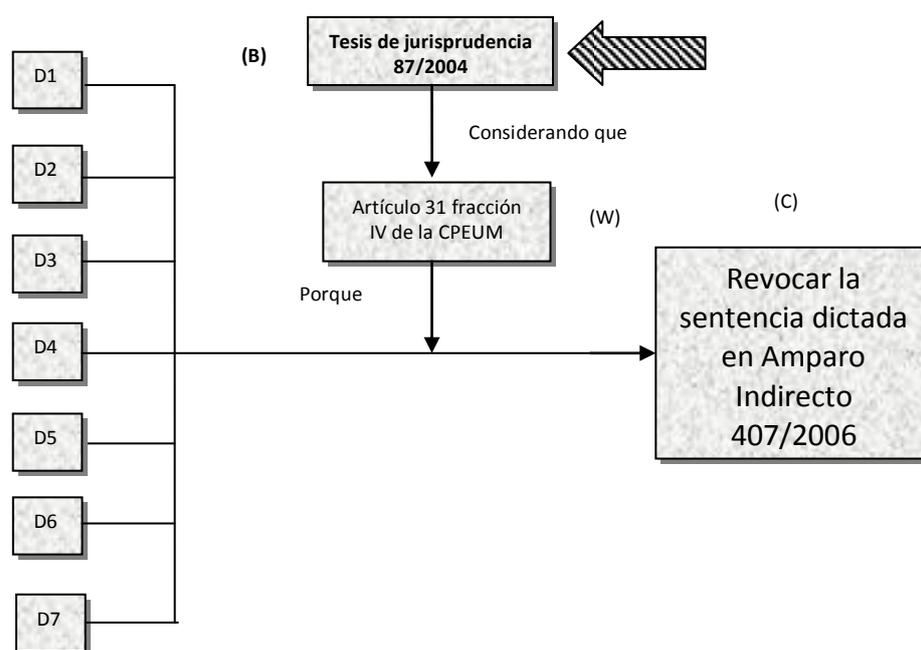


Figura 25. El Respaldo (B) del recurso de revisión 224/2007 en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.<sup>279</sup>

#### 4.1.6 Cualificadores modales

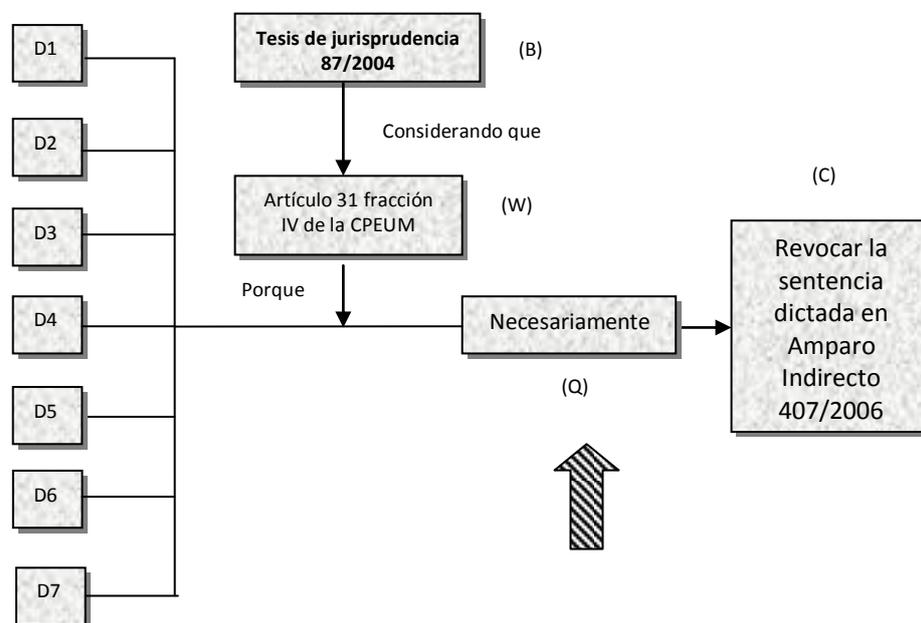
Además de los señalados previamente, el modelo argumentativo de Toulmin se caracteriza por incorporar elementos que determinan el grado de fuerza y validez que posee un argumento para lograr la pretensión. Uno de estos elementos, lo constituyen los **cualificadores modales (Q)**, y su función consiste en determinar la fuerza conferida a la garantía (W) mediante la incorporación de términos tales como “posible” o “probable”, que en la representación gráfica, ocupan un lugar distintivo de los otros.<sup>280</sup>

<sup>279</sup> Representación gráfica de elaboración propia.

<sup>280</sup> Toulmin, Stephen, *op. cit.*, nota 82, p. 137.

En la práctica jurídica, estos modalizadores inciden en la determinación de hasta qué punto una norma es aplicable al caso concreto<sup>281</sup>, de modo que, en el estudio de la resolución del recurso de revisión 224/2007, estos matizadores son empleados tácitamente por las sociedades mercantiles recurrentes al solicitar la revocación de la sentencia dictada en el juicio de amparo a través de los agravios planteados en dicho recurso.

En este sentido, mediante el diagrama de Toulmin, se observa cómo las sociedades recurrentes califican de “**necesario**” el cumplimiento de su pretensión, por considerar que los datos aportados y la norma enunciada son suficientes para que la autoridad jurisdiccional se encuentre obligada a otorgar el Amparo y Protección de la Justicia de la Unión contra el acto reclamado en la demanda de amparo, por lo tanto, la representación gráfica del modalizador empleado por las recurrentes, se expresa en la figura 26:



*Figura 26. Los Cualificadores Modales (Q) del recurso de revisión 224/2007 en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.<sup>282</sup>*

<sup>281</sup> *Ídem.*

<sup>282</sup> Representación gráfica de elaboración propia.

#### 4.1.7 Condiciones de refutación o excepciones

Otro de los elementos que determinan el grado de fuerza de un argumentos y como un medio de comprobación de la confiabilidad y la correcta aplicación de la garantía (*W*) dentro del argumento, Toulmin instaure dentro de su modelo argumentativo **las condiciones de refutación o excepciones (*R*)**, que consisten en las circunstancias que, bajo determinados supuestos, dejan sin apoyo o destruyen tajantemente un argumento.<sup>283</sup> Este elemento es utilizado en el proceso dialéctico por el oponente ante el cual se argumenta, constituyendo así, la parte *previsora* de la derrotabilidad de la aseveración inicial.

Derivado del estudio de la resolución del amparo en revisión 224/2007, se desprenden dos momentos procesales en los que se observan las causas de refutación: por un lado los razonamientos vertidos por la Juez Cuarto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal en virtud de los cuales resolvió negar el Amparo y Protección de la Justicia Federal; y por otro lado, los razonamientos de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que resolvió confirmar la resolución dictada en el Juicio de Amparo 407/2006.

En este sentido, en la demanda de Amparo promovida por las sociedades mercantiles quejas manifestaron que el tratamiento que les otorga la reforma al artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (*D*) es violatorio de los principios de proporcionalidad y equidad tributaria depositados en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (*W*), la Juez de Distrito resolvió negar el Amparo y Protección de la Justicia Federal, considerando como **causas de refutación (*R*)**, las que se señalan en la figura 27:

---

<sup>283</sup> Tron Petit, Jean Claude, *op. cit.*, nota 60, p. 94.

<b>Datos (D)</b> Conceptos de Violación hechos valer por las quejas	<b>Condiciones de Refutación (R)</b> Estudio de la Juez Cuarto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal
El artículo 213 de la LISR les otorga un trato distinto al de otros contribuyentes en igualdad de circunstancias	<i>Se encuentran en una categoría diversa de causantes, que genera un trato distinto que atiende al fin extrafiscal de desalentar y fiscalizar las inversiones en territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes.<sup>284</sup></i>
	<i>Solo los ingresos regidos por el Título II deben determinar un único resultado fiscal, excluyendo a los ingresos regidos por el Título VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.<sup>285</sup></i>
El artículo 213 de la LISR impide tributar conforme a su verdadera capacidad contributiva	<i>Las fuentes de riqueza en uno y otro caso —Títulos II y VI—, son evidentemente distintas, justificándose los tratamientos diferentes entre cada uno.<sup>286</sup></i>
	<i>El trato otorgado no es violatorio del principio de proporcionalidad, pues lo establecido en el Título II de la LISR no es la única forma de reflejar el incremento patrimonial susceptible a ser gravado.<sup>287</sup></i>
	<i>El hecho generador establecido en el artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, es la obtención de ingresos que provienen de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes, los cuales pueden considerarse prácticas nocivas para las autoridades fiscales de muchos países, incluido México.<sup>288</sup></i>
	<i>No basta la sola obtención de ingresos para apreciar la igualdad de circunstancias sino que también deben tomarse en cuenta las condiciones en las que se obtienen los ingresos.<sup>289</sup></i>

*Figura 27. Las Condiciones de Refutación (R) en el Juicio de Amparo 407/2006.<sup>290</sup>*

Las causas de refutación hechas valer por la Juez Cuarto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, mediante las cuales justifica la negativa de Amparo, quedan representadas en el modelo argumentativo de Toulmin, como lo muestra la figura 28:

<sup>284</sup> Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *op. cit.*, nota 201, foja 10.

<sup>285</sup> *Ibidem*, foja 8.

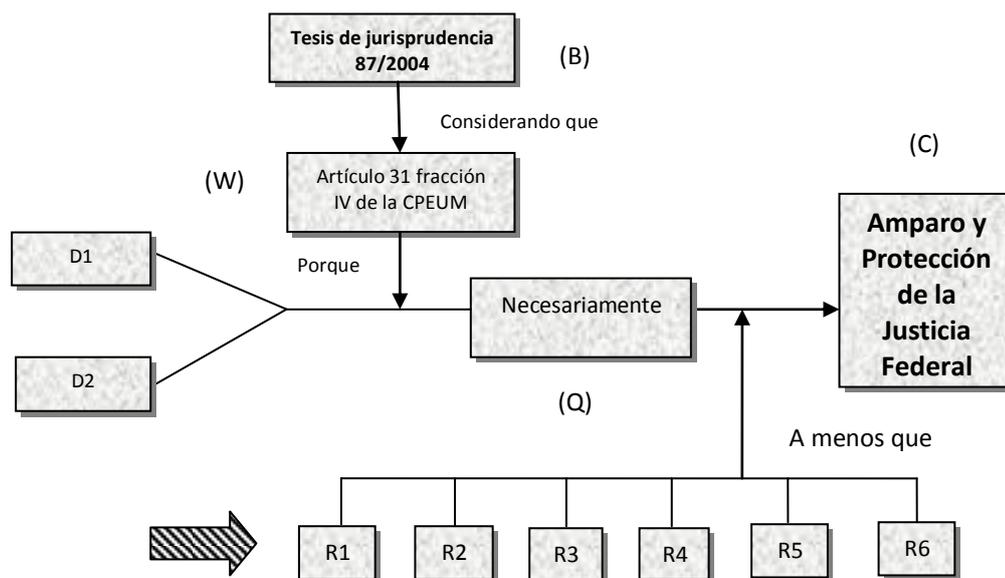
<sup>286</sup> *Ídem*.

<sup>287</sup> *Ídem*.

<sup>288</sup> *Ibidem*, foja 10.

<sup>289</sup> *Ídem*.

<sup>290</sup> Representación gráfica de elaboración propia.



*Figura 28. Las Condiciones de Refutación (R) del juicio de Amparo 407/2006 en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.<sup>291</sup>*

De igual forma, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para resolver el recurso de revisión 224/2007, realizó un exhaustivo estudio de los argumentos hechos valer por las sociedades mercantiles recurrentes (D), mediante el cual dio respuesta a cada uno de los razonamientos empleados para solicitar la revocación de la sentencia que les negó el Amparo y Protección de la Justicia de la Unión (C), mismo que, en síntesis, se reproduce en la figura 29:

<b>Datos (D)</b>	<b>Condiciones de Refutación (R)</b>
Agravios hechos valer por las recurrentes	Estudio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
Los ingresos provenientes de TEREFIGRES reciben tratamiento diverso derivado de un fin extrafiscal	<i>Se busca desalentar la inversión en los países con regímenes fiscales preferentes y, específicamente, la inversión que se realice sin vinculación empresarial.<sup>292</sup></i>
La inversión TEREFIGRES no es nociva para el fisco	<i>Lo argumentado por las quejas parte de la premisa de que el ingreso vinculado a regímenes fiscales preferentes será necesariamente declarado, circunstancia esta que no podría ser garantizada y que el legislador mexicano busca combatir.<sup>293</sup></i>
Trato distinto al de otros contribuyentes en	<i>La diferenciación de dichos ingresos, estableciendo un</i>

<sup>291</sup> Representación gráfica de elaboración propia.

<sup>292</sup> Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *op. cit.*, nota 201, foja 69.

<sup>293</sup> *Ibidem*, foja 72.

igualdad de circunstancias	<i>tratamiento para los mismos a nivel de régimen particular, se presenta como una respuesta razonable por parte del Estado mexicano, misma que deriva inclusive de recomendaciones emitidas por la OCDE.</i> <sup>294</sup>
Impide tributar conforme a su verdadera capacidad contributiva	<i>La Constitución no obliga a que todos los ingresos y todos los conceptos deducibles, así como todas las pérdidas, deban considerarse de manera conjunta.</i> <sup>295</sup>
Considera bases gravables diversas, con lo cual la capacidad contributiva del causante se ve afectada	<i>De permitirse legalmente que los ingresos vinculados a territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes se acumularan a los demás ingresos del residente en territorio nacional —o del no residente con establecimiento permanente—, y que las deducciones y pérdidas vinculadas a aquéllos, se consideraran en conjunto con las que corresponden al Título II, los causantes se encontrarían en posibilidad de “compensar” los efectos positivos y negativos de unos y otros.</i> <sup>296</sup>
No permite determinar una utilidad o un resultado fiscal, aún acumulados los ingresos	<i>La razón que justifica la separación de los ingresos, gastos y pérdidas, vinculadas a actividades realizadas en territorios que cuenten con un régimen fiscal preferente, tiene que ver con la intención de desincentivar la generación de cierto tipo de ingresos en relación con dichos territorios.</i> <sup>297</sup>
No se considera el incremento patrimonial real obtenido en el ejercicio fiscal	<i>La desagregación de una utilidad fiscal, implica una distinción que trasciende en la medición de la capacidad del causante.</i> <sup>298</sup>

*Figura 29. Esquema de las Condiciones de Refutación (R) en el Recurso de Revisión 224/2007.*<sup>299</sup>

Con base en la figura anterior, se desprende que las condiciones de refutación (R) mediante las cuales la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió el recurso de revisión 224/2007, se representan gráficamente mediante el modelo argumentativo de Toulmin, como lo muestra la figura 30:

<sup>294</sup> *Ibidem*, foja 66.

<sup>295</sup> *Ibidem*, foja 82.

<sup>296</sup> *Ibidem*, foja 83.

<sup>297</sup> *Ibidem*, foja 89.

<sup>298</sup> *Ibidem*, foja 84.

<sup>299</sup> Representación gráfica de elaboración propia.

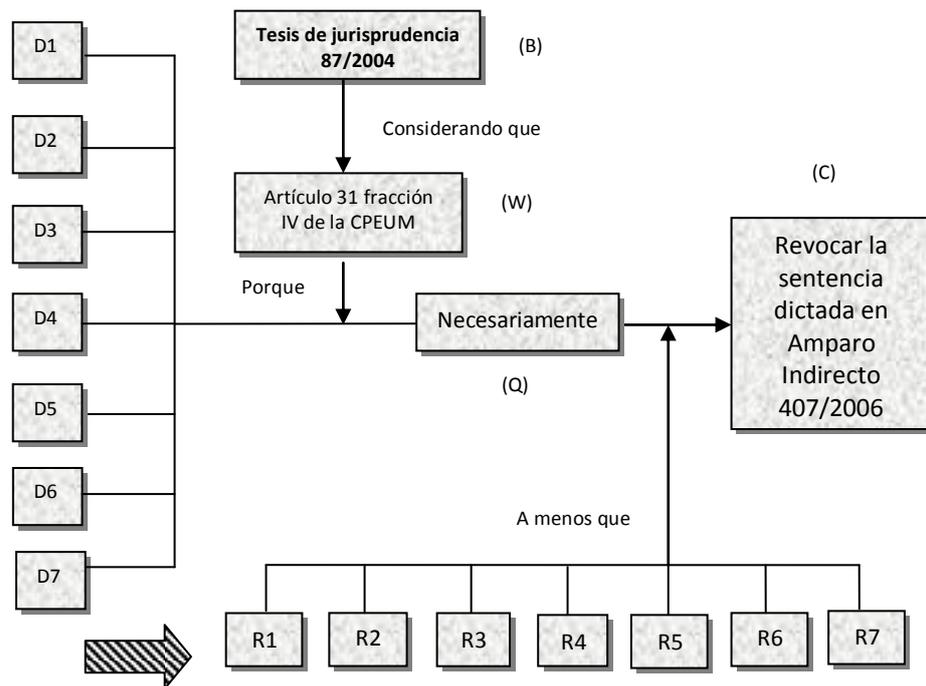


Figura 30. Las Condiciones de Refutación (R) del recurso de revisión 224/2007 en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.<sup>300</sup>

No obstante lo anterior, las condiciones de refutación no están restringidas a tratar únicamente respecto de los datos (D) que se expresen inicialmente, sino que también pueden restar valor a la garantía (W) o anular la aprobación otorgada por el respaldo de la garantía (B), situación que en el recurso de revisión en estudio, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación lleva a cabo mediante la refutación de la tesis de jurisprudencia utilizada por las sociedades mercantiles quejas, lo cual se representa como lo muestra la figura 31:

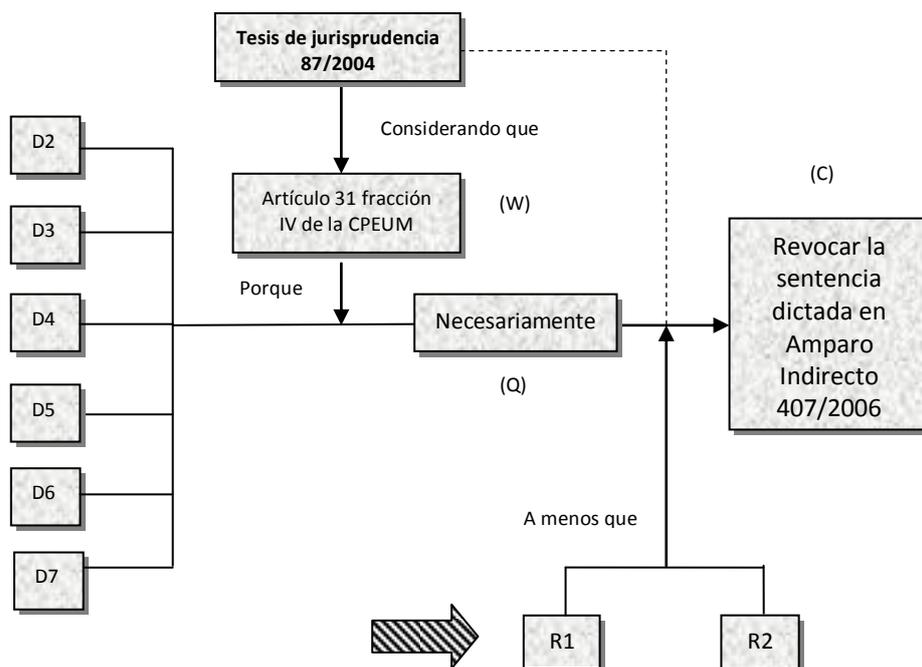
<b>Respaldo (B)</b> Jurisprudencia empleada por las recurrentes en apoyo al artículo 31 fracción IV de la CPEUM	<b>Condiciones de Refutación (R)</b> Estudio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
JURISPRUDENCIA 87/2004	<i>Los postulados enunciados en la tesis de jurisprudencia de referencia, así como en la cita anterior, resultan aplicables únicamente en el marco</i>

<sup>300</sup> Representación gráfica de elaboración propia.

	<i>del Título II de la Ley, por lo que la jurisprudencia aludida no resulta aplicable al presente caso.</i> <sup>301</sup>
	<i>Los elementos que delimitan el principio de equidad tributaria conforme lo establecido en la tesis de jurisprudencia 41/97,<sup>302</sup> establece que, si se presentan diferencias correspondientes al trato otorgado a una misma situación jurídica, dicho tratamiento deberá estar debidamente justificado.</i>

*Figura 31. Las Condiciones de Refutación (R) en el Recurso de Revisión 224/2007.*<sup>303</sup>

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación refutó la aplicabilidad de la tesis de jurisprudencia citada por las recurrentes, añadiendo a su vez, cuál es aquella que sí es aplicable y que justifica la constitucionalidad del trato otorgado por el artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Estas condiciones de refutación quedan representadas gráficamente mediante el modelo argumentativo de Toulmin, como lo muestra la figura 32:



*Figura 32. Las Condiciones de Refutación (R) respecto del respaldo del recurso de revisión 224/2007 en el modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.*<sup>304</sup>

<sup>301</sup> Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, *op. cit.*, nota 201, foja 99.

<sup>302</sup> Tesis P./J. 41/97, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. V, junio de 1997, p. 43.

<sup>303</sup> Representación gráfica de elaboración propia.

<sup>304</sup> Representación gráfica de elaboración propia.

#### **4.1.8 Esquema general del modelo de los argumentos de Stephen E. Toulmin en la resolución del Amparo en Revisión 224/2007 dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación**

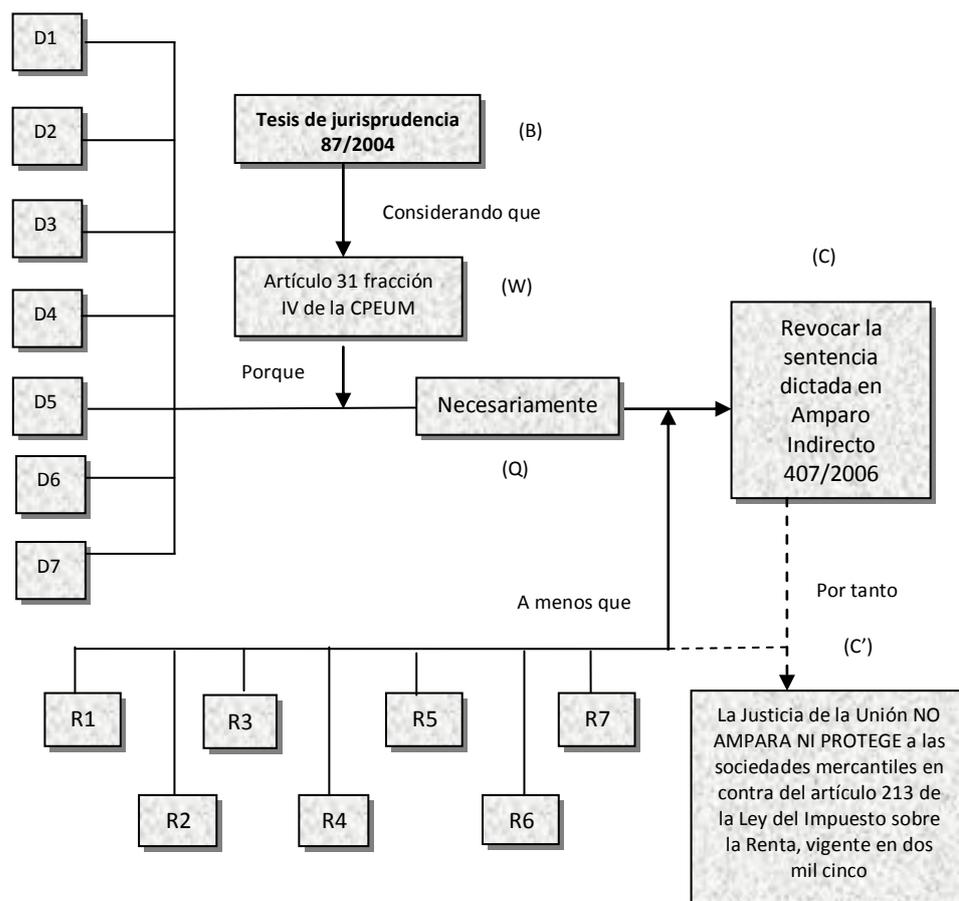
La aplicación del modelo argumentativo de Toulmin en la resolución objeto de la presente tesis, permite reconocer que, dentro del área jurídica, no basta con encontrarse en la hipótesis contemplada por la norma, sino que es menester de todo jurista prever los alcances tanto de las cuestiones de hecho como de derecho, ya que la obligación de las autoridades jurisdiccionales encargadas del control y observancia constitucional, no se restringe a la aplicación del hecho a la norma, sino a realizar un estudio casuístico y concreto que permita otorgar seguridad jurídica a quienes acuden ante tales instancias para resolver cualquier controversia.

Por lo anterior, y como corolario de la aplicación del modelo argumentativo de Toulmin a la resolución del Amparo en Revisión 224/2007, es posible identificar el motivo por el cual las autoridades jurisdiccionales resolvieron negar el Amparo y Protección de la Justicia de la Unión a las sociedades mercantiles recurrentes, no obstante de que éstas mencionaron el precepto constitucional mediante el cual le otorgaban validez a su argumento, el alcance de éste se vio limitado mediante las causas de refutación que hicieron valer tales autoridades. Los razonamientos de la autoridad jurisdiccional resolutora quedaron registrados como tesis aisladas, argumentando el apego a los principios de proporcionalidad<sup>305</sup> y equidad<sup>306</sup> tributarios del artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para 2005. En este sentido, la resolución del amparo en revisión 224/2007 queda representado como lo muestra la figura 33:

---

<sup>305</sup> Tesis 1a.XVIII/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVII, febrero de 2008, p. 488.

<sup>306</sup> Tesis 1a.XVIII/2008, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XXVII, febrero de 2008, p. 487.



*Figura 33. El recurso de revisión 224/2007 a través del esquema general del modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin.<sup>307</sup>*

Con ello, y sin pretender generalizar la aplicación del modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin, es posible comprobar que su utilidad abarca desde la promoción de una demanda, previendo las posibles excepciones por las cuales podría verse frustrada la pretensión; hasta el análisis de resoluciones judiciales en cuanto a la identificación de elementos de validez y fuerza con que éstas son dictadas.

El modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin, promueve directamente una cultura de transparencia e indirectamente la observancia de las garantías individuales en el continuo diálogo entre las autoridades

<sup>307</sup> Representación gráfica de elaboración propia.

jurisdiccionales y los litigantes, debido a que la estructura abierta del esquema planteado permite estructurar argumentos que incorporen el factor circunstancial y temporal (términos modales), así como las condiciones de refutación, logrando con ello, identificar las partes fuertes del argumento y, en la medida de lo posible, prever las partes débiles que pudieran frustrar la pretensión del mismo.

## Conclusiones

**PRIMERA.** La argumentación consiste en una actividad racional cuyo objeto radica en lograr la persuasión de un auditorio respecto de una determinada pretensión; mientras que la argumentación jurídica es un proceso encaminado a seleccionar y utilizar razonamientos o argumentos de naturaleza jurídica, para apoyar una conclusión en un caso determinado.

**SEGUNDA.** La argumentación jurídica es una herramienta de apoyo a los titulares de los órganos jurisdiccionales mediante las cuales legitiman sus acciones al motivar y justificar sus resoluciones.

**TERCERA.** La argumentación jurídica permite identificar las deficiencias del sistema jurídico, promoviendo soluciones encaminadas a satisfacer las constantes demandas sociales relacionadas con el respeto a las garantías individuales, la promoción de una cultura de transparencia y la rendición de cuentas.

**CUARTA.** Para llevar a cabo la actividad argumentativa, es necesario identificar y no perder de vista la aseveración originaria en torno de la cual se expresan argumentos para hacer valer las pretensiones, pues de esta manera se evita incurrir en vicios argumentativos que pueden inducir al error al auditorio.

**QUINTA.** Las teorías de la argumentación jurídica surgen en Europa en la segunda mitad del siglo XX con el objetivo de ofrecer una perspectiva de estudio del Derecho más allá del ortodoxo positivismo jurídico, promoviendo un análisis amplio y divergente que no se limitó al estudio de los procedimientos de creación de las normas.

**SEXTA.** La obra de Stephen E. Toulmin "*Los usos de la argumentación*" data de 1958, y en ella propone el análisis de los argumentos desde una perspectiva esquemática que evidencía la utilidad práctica de la argumentación en la vida cotidiana, así como una crítica al uso de la lógica deductiva.

**SÉPTIMA.** Para Stephen E. Toulmin, la expresión del lenguaje mediante la argumentación implica necesariamente una situación dialéctica, en que uno de los sujetos refute o ponga en duda lo que el otro sujeto expresa, siendo éste último en quien recae la carga de convencimiento o persuasión sobre aquel que controvierte el mensaje original.

**OCTAVA.** El modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin propone que para que un argumento sea considerado válido y posea la fuerza que le permita persuadir al auditorio, debe estar integrado por seis elementos: la pretensión, los datos, la garantía, el respaldo, los cualificadores modales y las condiciones de refutación.

**NOVENA.** La pretensión constituye el objetivo que se desea alcanzar y respecto del cual los demás elementos que integran el argumento participan para demostrar su validez, es decir, se trata de un elemento con dos funciones, una como punto de partida y otra como destino final del argumento.

**DÉCIMA.** Los datos son situaciones de hecho que se expresan mediante enunciados descriptivos, constituyendo la base respecto de la cual se formula la pretensión.

**UNDÉCIMA.** Se entiende por garantía el vínculo que justifica la validez entre los datos ofrecidos inicialmente y la pretensión, es decir, pretende demostrar que

los datos son oportunos y suficientes para demostrar la validez de la pretensión en la medida en que ésta última sea cuestionada.

**DUODÉCIMA.** El respaldo es un elemento del modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin cuya función consiste en demostrar que la aplicación de la garantía al caso concreto es viable, suficiente y oportuna. Sin embargo, no necesariamente se manifiesta en forma expresa, sino que se apelará a éste en la medida en que la garantía sea cuestionada.

**DÉCIMOTERCERA.** Atendiendo la característica convictiva de la argumentación, Stephen E. Toulmin establece en su modelo a los cualificadores modales, elementos que se expresan mediante adjetivos circunstanciales y temporales que fungen como orientadores para determinar el grado de fuerza con la que los datos pretenden otorgar validez a la pretensión.

**DÉCIMOCUARTA.** Las condiciones de refutación o excepciones, son elementos que establecen el grado de fuerza que posee un argumento, ya que constituyen las causas por las cuales el argumento se puede quedar sin apoyo o se puede destruir. Inciden directamente sobre la garantía y el respaldo, cuestionando su validez y suficiencia, puesto que, en la medida en que éstos sean refutados, se demostrará la legitimidad de los datos respecto de la pretensión. Su empleo es relativo, debido a que depende del grado de experiencia y el conocimiento que tengan las partes involucradas respecto de un tema, por lo que previamente deberá agotarse la investigación sobre el cual se argumenta para lograr descartar las condiciones de refutación, o en su caso, anticiparlas.

**DÉCIMOQUINTA.** La representación gráfica del modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin permite identificar los elementos que conforman un argumento en forma concatenada y no en forma aislada, por lo que se apega a

la práctica jurídica y es factible calificar la validez y la fuerza con que éste cuenta.

**DÉCIMOSEXTA.** La resolución del amparo en revisión 224/2007 permite identificar tres momentos procesales: la demanda de Amparo, la sentencia dictada por la Juez de Distrito y la resolución del recurso de revisión, por lo tanto se muestra un proceso dialéctico viable para la aplicación del modelo argumentativo propuesto por Stephen E. Toulmin.

**DECIMOSÉPTIMA.** Mediante la aplicación del modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin en el amparo en revisión 224/2007 se demostró la utilidad de dicho modelo para analizar los elementos en virtud de los cuales las sociedades mercantiles quejasas hicieron valer su pretensión, los razonamientos por los cuales se impugnó la sentencia dictada por la Juez de Distrito que negó el Amparo y Protección de la Justicia Federal, y los argumentos empleados por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Unión a través de los cuales validó, en su mayoría, las condiciones de refutación hechas valer por la Juez de Distrito.

**DECIMOCTAVA.** Si bien la utilización del modelo argumentativo de Stephen E. Toulmin puede verse restringida por el alcance que tiene para el análisis de todo tipo de resolución judicial, no está alejado de la realidad, toda vez que se trata de un modelo en el que se deberá estudiar cada caso en concreto para conocer la viabilidad de su aplicación.

**DECIMONOVENA.** El modelo de Stephen E. Toulmin ofrece una alternativa a la construcción de argumentos de tipo justificatorio que puede ajustarse al sistema jurídico nacional a través de su implementación en la estructura de las resoluciones judiciales, las cuales aunque se revelan formalmente mediante

silogismos, la selección de los argumentos que las componen se lleva a cabo mediante un proceso valorativo en el cual es aplicable dicho modelo.

**VIGÉSIMA.** El esquema argumentativo de Stephen E. Toulmin no pretende mecanizar el razonamiento judicial, sino que se trata de una herramienta de apoyo que permite identificar si la autoridad jurisdiccional dictó su resolución observando los principios de congruencia, motivación y exhaustividad que todas las sentencias deben cumplir, es decir, atendiendo todas y cada una de las pretensiones planteadas por las partes y, en su caso, cómo le dio respuesta a éstas, describiendo y justificando sobre qué elementos versa el sentido de su resolución.

**VIGÉSIMOPRIMERA.** Se propone la aplicación práctica de las teorías de la argumentación jurídica en el análisis de las resoluciones judiciales, en específico el esquema propuesto por Stephen E. Toulmin, ya que constituye un modelo dinámico y útil para los operadores jurídicos, sea para dirigir estratégicamente las pretensiones de las partes en litigio o bien, para que los órganos jurisdiccionales otorguen legitimidad y eficacia al cumplimiento de sus resoluciones.

## Bibliografía

1. ATIENZA RODRÍGUEZ, Manuel, *El sentido del Derecho*, Segunda edición, Editorial Ariel, España, 2004.
2. ----- *Las razones del derecho, Teorías de la argumentación jurídica*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1997.
3. BETTINGER BARRIOS, Herbert, *Paraísos Fiscales*, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2003.
4. BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *El juicio de amparo*, Trigésimo quinta edición, Editorial Porrúa, México, 1999.
5. ----- *Las garantías individuales*, Vigésimosexta edición, Editorial Porrúa, México, 1994.
6. CÁRDENAS GRACIA, Jaime Fernando, *La argumentación como derecho*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 2005.
7. COPI, Irving M., *Introducción a la lógica*, Editorial Eudeba, Buenos Aires, 1962.
8. COSSÍO, José Ramón y RAIGOSA, Luis, “Régimen político e interpretación constitucional en México”, en VÁZQUEZ, Rodolfo (coord.), *Interpretación jurídica y decisión judicial*, Editorial Fontamara, México, 2008.
9. DEHESA DÁVILA, Gerardo, *Introducción a la retórica y argumentación: elementos de retórica y argumentación para perfeccionar y optimizar*

*el ejercicio de la función jurisdiccional*, Cuarta edición, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2007.

10. DEL CASTILLO DEL VALLE, Alberto, *Ley de amparo comentada*. Segunda edición, Editorial Duero, México, 1992.
11. DORANTES DÍAZ, Francisco Javier, *Un análisis a la teoría de la argumentación de Robert Alexy*, Tesis doctoral, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2008.
12. GALINDO SIFUENTES, Ernesto, *Argumentación Jurídica. Técnicas de argumentación del abogado y del juez*, Tercera edición, Editorial Porrúa, México, 2010.
13. GARGARELLA, Roberto, “La dificultad de defender el control judicial de las leyes”, en VÁZQUEZ, Rodolfo (coord.), *Interpretación jurídica y decisión judicial*, Editorial Fontamara, México, 2008.
14. GONZÁLEZ URIBE, Héctor, *Teoría política*, Sexta edición, Editorial Porrúa, México, 1989.
15. GUASTINI, Riccardo. “La interpretación: objetos, conceptos y teorías”, en VÁZQUEZ, Rodolfo (coord.), *Interpretación jurídica y decisión judicial*, Editorial Fontamara, México, 2008.
16. HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Teoría general de la interpretación*, Editorial Porrúa, México, 2007.
17. HERNÁNDEZ FRANCO, Juan Abelardo, *Argumentación jurídica*, Editorial Oxford, México, 2010.

18. IRIGOYEN TROCONIS, Martha Patricia, *et al*, *Latín Jurídico*, Segunda edición, Editorial Mc Graw-Hill, México, 2008.
19. LÓPEZ VILLEGAS, Eduardo, *Derecho y argumentación*, Ecoe Ediciones, Colombia, 2001.
20. MARTÍNEZ ROCHA, Alejandro, *La ejecución de la sentencia de amparo*, Flores Editor y Distribuidor S.A. de C.V., México, 2007.
21. MORESO I MATEOS, Joseph Joan, *Lógica, argumentación e interpretación en el derecho*, UOC, Barcelona, 2006.
22. NAVARRO AZNAR, Fernando, “La argumentación del abogado penalista”, en PUY MUÑOZ, Francisco y PORTELA, Jorge (coords.), *La argumentación de los operadores jurídicos*, Editorial de la Universidad Católica de Argentina, Buenos Aires, 2005.
23. NIETO, Santiago, *Interpretación y argumentación jurídica en materia electoral, Una propuesta garantista*, UNAM/IIJ, México, 2005.
24. ORDUÑA SOSA, Héctor, *Redacción judicial, Cuaderno de trabajo*, Editorial Porrúa, México, 2008.
25. OTERO PARGA, Milagros, *Cuestiones de argumentación jurídica*, Porrúa, México, 2006.
26. OVALLE FAVELA, José, *Derecho procesal civil*, Novena edición, Editorial Oxford, México, 2003.
27. PERELMAN, Chaim, *et al*, *Tratado de la argumentación. La nueva retórica*, Editorial Gredós, Madrid, 1989.

28. REYES CORONA, Oswaldo G., *Manual del Amparo Fiscal, Anteproyecto de la nueva ley de amparo*, Tomo I, Tax Editores Unidos, México, 2001.
29. RIBEIRO TORAL, Gerardo, *Teoría de la Argumentación Jurídica*, Universidad Iberoamericana/Plaza y Valdez Editores, México, 2006.
30. ----- *Verdad y Argumentación Jurídica*, Editorial Porrúa. México, 2006.
31. RUIZ TORRES, Humberto Enrique, *Curso general de amparo*, Editorial Oxford, México, 2007.
32. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, *Revisión adhesiva, Pleno*, Número 14, Serie Debates, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 1999.
33. TOULMIN, Stephen, *Los usos de la argumentación*, Ediciones Península, Barcelona, 2007.
34. TRON PETIT, Jean Claude, *Argumentación en el amparo*, Segunda edición, Editorial Porrúa, México, 2010.
35. WESTON, Anthony, *Las claves de la argumentación*, Decimoprimer edición, Editorial Ariel, España, 2006.

## Diccionarios

Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, Decimoctava edición, Editorial Espasa-Calpe, España, 1956.

MARTÍNEZ MORALES, Rafael, *Diccionario jurídico, Teórico práctico*, Editorial Iure editores, México, 2008.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, Tercera edición, Editorial Oxford, México, 2008.

## Páginas electrónicas

BRIEBA DE CASTRO, Juan Mateo, “El modelo de Stephen E. Toulmin: origen y relación con la argumentación jurídica continental.” *Revista del Instituto de la Judicatura Federal*, Instituto de la Judicatura Federal. Número 26, México, 2008, p. 14. [En línea] <http://www.ijf.cjf.gob.mx/publicaciones/revista/26/RIJ26-01FBrieba.pdf> [consulta: 20 de abril de 2010]

DEHESA DÁVILA, Gerardo. “Los conectores lógicos del lenguaje, elementos indispensables para la argumentación jurídica”, en *Memorias del Seminario de argumentación jurídica*, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2006, p. 105 [en línea] <http://www.scjn.gob.mx/RecJur/BibliotecaDigitalSCJN/CopiaLibros/Paginas/MemoriadelSeminariodeArgumentacionJuridica.aspx> [consulta: 8 de septiembre de 2010].

Amparo en revisión 224/2007, dictado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 30 de agosto de 2007. [en línea] <http://www2.scjn.gob.mx/expedientes/> [consulta: 4 de marzo de 2011].

## Legislación nacional

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. *Agenda de amparo*, Séptima edición, Ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2004, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de Febrero de 1917.

Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, *Agenda de amparo*, Séptima edición, ediciones Fiscales ISEF, S.A., México, 2004, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de enero de 1936.

## Diario Oficial de la Federación

1° de Diciembre de 2004: Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso, Reforma al artículo 213 de la Ley el Impuesto Sobre la renta. Segunda Sección.

## **Anexo**

**AMPARO EN REVISIÓN 224/2007.  
QUEJOSAS: PEPSI-COLA MEXICANA,  
SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA  
DE CAPITAL VARIABLE Y OTRA.**

**PONENTE: MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ.  
SECRETARIOS: JUAN CARLOS ROA JACOBO  
PEDRO ARROYO SOTO  
FRANCISCO OCTAVIO ESCUDERO CONTRERAS  
ROGELIO ALBERTO MONTOYA RODRÍGUEZ  
PAOLA YABER CORONADO**

México, Distrito Federal. Acuerdo de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día **cinco de septiembre de dos mil siete**

**V I S T O S** para resolver los autos del amparo en revisión número 224/2007, promovida por el autorizado de la parte quejosa, así como la revisión adhesiva interpuesta por la delegada de la autoridad responsable, y

**R E S U L T A N D O Q U E:**

**PRIMERO. Interposición de la demanda de amparo.** Por escrito presentado el veintiséis de abril de dos mil seis, en la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, Gustavo Castañeda Macías, en representación de PEPSI-COLA MEXICANA, SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA DE CAPITAL VARIABLE y CORPORATIVO INTERNACIONAL MEXICANO, SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA DE CAPITAL VARIABLE, solicitó el amparo y protección de la Justicia Federal en contra de las autoridades y por los actos que a continuación se precisan:

**AUTORIDADES RESPONSABLES:**

1. Congreso de la Unión;
2. Presidente de los Estados Unidos Mexicanos;
3. Secretario de Gobernación; y,
4. Director del Diario Oficial de la Federación.

**ACTO RECLAMADO:**

En el ámbito de sus respectivas competencias, la discusión, aprobación, expedición, promulgación, orden de publicación, refrendo y publicación del “Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el uno de diciembre de dos mil cuatro; en específico, se reclama la reforma del artículo 213, párrafos primero, segundo y tercero de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La parte quejosa señaló como garantías individuales violadas las que consagra el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, narró los antecedentes del caso y expresó los conceptos de violación que estimó pertinentes<sup>1</sup>.

**SEGUNDO. Trámite del juicio de amparo.** Correspondió conocer de la demanda de amparo a la Juez Cuarto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal, la que por auto de veintiocho de abril de dos mil seis la admitió, registrándola con el número 407/2006 y señaló como representante común de las quejas a PEPSI-COLA MEXICANA, SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA DE CAPITAL VARIABLE, en virtud de haberse manifestado la solicitud respectiva en el escrito inicial de demanda<sup>2</sup>.

Seguidos los trámites de ley, el nueve de noviembre de dos mil seis, dicha juzgada celebró la audiencia constitucional, en la que dictó sentencia, misma que se terminó de engrosar el veintinueve de enero de dos mil siete, resolviendo negar el amparo solicitado<sup>3</sup>.

**TERCERO. Interposición del recurso de revisión.** Inconforme con la resolución anterior, Daniel Eugenio de la Parra Huerta, en su carácter de autorizado de la parte quejosa en términos del artículo 27 de la Ley de Amparo, interpuso recurso de revisión el veintiuno de febrero de dos mil siete.

**CUARTO. Trámite del recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado.** De dicho recurso tocó conocer al Décimo Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, siendo el caso que, por auto de fecha seis de

---

<sup>1</sup> Ello se desprende de las constancias que obran de la foja 19 a la 89 del cuaderno de amparo.

<sup>2</sup> Acuerdo visible a fojas 150 a 152 del cuaderno de amparo.

<sup>3</sup> Resolución que se consta de la foja 839 a la 851 del cuaderno de amparo.

marzo de dos mil siete, se hizo constar la formación del toca R.A. 84/2007-1204 en el índice del mencionado órgano colegiado, el cual se declaró legalmente incompetente para conocer del presente asunto, ordenando la remisión de los autos a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

**QUINTO. Interposición del recurso de revisión adhesiva y trámite de los recursos de revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación.**

Recibidos los autos en este Alto Tribunal, mediante acuerdo de doce de marzo de dos mil siete, su Presidente admitió el recurso de revisión hecho valer, acordó formar y registrar el toca de revisión con el número 224/2007; asimismo, ordenó la notificación correspondiente a las autoridades responsables y al Procurador General de la República para los efectos legales conducentes. Finalmente, se ordenó turnar el asunto al Ministro José Ramón Cossío Díaz, para la elaboración del proyecto de resolución respectivo<sup>4</sup>.

Con fecha veintitrés de marzo de dos mil siete, la delegada de la autoridad responsable Presidente de la República, interpuso recurso de revisión adhesiva<sup>5</sup>.

Mediante auto de Presidencia de este Alto Tribunal del día veintiocho del citado mes y año se admitió la adhesión a la revisión principal hecha valer por la delegada de la autoridad responsable<sup>6</sup>.

El Agente del Ministerio Público de la Federación formuló pedimento identificado con el número V/45/2007, en el sentido de negar el amparo solicitado por las quejas<sup>7</sup>.

Posteriormente, visto el dictamen formulado por el Ponente, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación envió para su resolución el presente asunto a la Primera Sala, cuyo Presidente lo radicó, devolviéndose los autos a la ponencia del Ministro mencionado, donde inicialmente fueron turnados.

**CONSIDERANDO QUE:**

**PRIMERO. Competencia.** Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión,

---

<sup>4</sup> Acuerdo que se puede apreciar en las fojas 52 y 53 del toca de revisión.

<sup>5</sup> El mencionado recurso se encuentra de la foja 92 a la 142 del toca de revisión en que se actúa.

<sup>6</sup> Acuerdo visible en la foja 156 del toca en que se actúa.

<sup>7</sup> Pedimento que se localiza de la foja 143 a la 155 del toca de revisión.

en términos de lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo; 21, fracción XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; 47, en relación con los artículos 14 a 18, todos ellos del Reglamento Interior de la Suprema Corte de Justicia de la Nación publicado en el Diario Oficial de la Federación el día dieciocho de septiembre de dos mil seis; y conforme a lo previsto en el Punto Cuarto, en relación con el Tercero, fracción II, del Acuerdo General Plenario 5/2001, emitido el veintiuno de junio del año dos mil uno y publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintinueve del mismo mes y año, en virtud de que se interpuso en contra de una sentencia dictada por un Juez de Distrito en la audiencia constitucional de un juicio de amparo en el que se cuestionó la constitucionalidad del artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, párrafos primero, segundo y tercero, según el texto vigente a partir de dos mil cinco, subsistiendo el problema de inconstitucionalidad planteado.

En el caso, se surte la competencia de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con fundamento en los Acuerdos Generales del Pleno de este Alto Tribunal número 5/2007 y 6/2007, de fechas siete y diecinueve de febrero de dos mil siete, respectivamente.

**SEGUNDO. Oportunidad de los recursos.** El recurso de revisión planteado por la parte quejosa fue interpuesto en tiempo y forma, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 86 de la Ley de Amparo, pues de las constancias de autos se advierte que la sentencia dictada por la Juez Cuarto de Distrito en Materia Administrativa en el Distrito Federal le fue notificada por lista a la parte quejosa el seis de febrero de dos mil siete, surtiendo efectos el día siete siguiente.

Así, el plazo de diez días que señala el artículo 86 de la Ley de Amparo, empezó a correr el día ocho y concluyó el día veintiuno, habiéndose descontado por ser inhábiles los días diez, once, diecisiete y dieciocho, todos ellos de febrero de dos mil siete, de conformidad con los artículos 23 de la Ley de Amparo y 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

En tales condiciones, dado que de autos se desprende que el recurso de revisión fue presentado ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en el Distrito Federal el veintiuno de febrero de dos mil siete, se concluye que se interpuso en tiempo.

A igual consideración se arriba respecto de la revisión adhesiva, toda vez que la autoridad responsable Presidente de la República, fue notificada de la

admisión al recurso de revisión el jueves quince de marzo, surtiendo efectos el mismo día; así, el término de cinco días, que para tal efecto señala el último párrafo del artículo 83 de la Ley de Amparo, transcurrió del viernes dieciséis al lunes veintiséis de marzo de dos mil siete, descontando del cómputo respectivo los días diecisiete, dieciocho y veintiuno del mismo mes y año, por ser inhábiles de conformidad con los artículos 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación y 23 de la Ley de Amparo, así como el día diecinueve de marzo de dos mil siete, inhábil por disposición del punto Primero del Acuerdo 2/2006 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Por tanto, si el escrito de agravios se presentó el viernes veintitrés de marzo dos mil siete, se concluye que se interpuso en tiempo.

**TERCERO. Problemática jurídica a resolver.** En el presente asunto se deberán analizar los agravios vertidos por las recurrentes, a efecto de dilucidar si resulta contrario al texto constitucional el tratamiento otorgado por el artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente para el ejercicio fiscal de dos mil cinco, a aquellos contribuyentes que se ubiquen en el supuesto normativo de dicho numeral, al obtener ingresos o realizar inversiones en los territorios denominados por la propia legislación como regímenes fiscales preferentes.

En caso de que alguno de los agravios resultara fundado, ello dará lugar al análisis de los argumentos planteados por la autoridad por medio del recurso de revisión adhesiva, a fin de determinar si el numeral reclamado resulta constitucional o inconstitucional.

**CUARTO. Cuestiones necesarias para resolver el asunto.** Los argumentos que serán estudiados en esta instancia son los que a continuación se sintetizan.

1. En primer término, debe atenderse a los planteamientos formulados por la parte quejosa a través de los conceptos de violación aducidos en la demanda de garantías.

*1.1. En su primer concepto de violación, las quejas argumentan que el artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, contenida en la fracción IV del artículo 31 constitucional, toda vez que no les permite tributar conforme a su verdadera capacidad contributiva, en razón de las consideraciones que a continuación se sintetizan.*

*En este sentido, las empresas quejasas proceden al desarrollo del contenido y alcance de la garantía constitucional de proporcionalidad en materia tributaria, y señalan que la capacidad contributiva de los causantes —a la cual se deben ajustar los gravámenes como el impuesto sobre la renta— únicamente puede apreciarse en función de la totalidad de los ingresos, reconociendo todos los gastos necesarios para generarlos, y permitiendo la amortización de la totalidad de las pérdidas sufridas.*

*Afirmando asimismo, que cualquier disposición que no permita reconocer dichos gastos o pérdidas, se traducirá en una violación a la garantía de proporcionalidad tributaria.*

*De la misma forma, aducen que el impuesto respectivo debe atender a la renta, entendida como utilidad global, motivo por el cual toda disposición que desconozca que únicamente hay una capacidad contributiva, y que no permita que se entere un solo gravamen que refleje el incremento global del patrimonio, vulnerará la mencionada garantía constitucional, dado que el juicio relativo al respeto a la proporcionalidad tributaria depende de la medida en la que se grave la referida modificación patrimonial positiva.*

*En el mismo concepto de violación, las quejasas aducen que es necesario que se les permita determinar una sola utilidad o pérdida fiscal —o, en su caso, un único resultado fiscal—; en este sentido, plantean que el artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta conmina a que se determine una segunda utilidad o pérdida fiscal, de lo que desprende la existencia de bases ajenas a la capacidad contributiva.*

*Procediendo a una explicación del contenido de dicho artículo, la parte quejosa aduce que los ingresos provenientes de territorios con regímenes fiscales preferentes no se acumulan a los demás ingresos, a pesar de que se trata de un único causante, con un patrimonio y, por lo tanto, una capacidad contributiva, de lo cual desprende que debería darse lugar a la determinación de una utilidad o una pérdida.*

*En relación con lo anterior, plantean que el hecho de que las deducciones y pérdidas relacionadas con los ingresos provenientes de regímenes fiscales preferentes, únicamente puedan ser tomadas en cuenta en relación con dichos ingresos, provoca que se desatienda el verdadero incremento patrimonial que se hubiera podido observar en un ejercicio.*

*Posteriormente, ejemplifica la forma en la que efectivamente se tributa —atendiendo a dos utilidades o pérdidas—, así como aquella en la que se hubiera tributado de considerar una sola utilidad o pérdida. Tomando en cuenta el resultado de dichos ejercicios, propone que resulta evidente el trato diferenciado, mismo que parecería sugerir que existen dos capacidades contributivas en el mismo causante, lo que considera absurdo e injustificado.*

*Atendiendo a los ejemplos propuestos, la parte quejosa critica el hecho de que coexista una utilidad —derivada de ingresos provenientes de territorio nacional—, con una pérdida —relacionada con los ingresos provenientes de regímenes fiscales preferentes—, así como el hecho de que no pueda compensarse el efecto de la primera, con el de la segunda, todo lo cual reafirma su convencimiento en el sentido de que la tributación se sujeta a bases ficticias.*

*Apoya sus consideraciones en la tesis de jurisprudencia de esta Primera Sala, de número 87/2004, y precisa que, de concederse el amparo, el efecto tendría que ser el de que se permita tributar conforme a su capacidad contributiva, determinando una sola utilidad o pérdida —o, en su caso, un único resultado fiscal—.*

**1.2.** *Por conducto del segundo concepto de violación, las quejas argumentan que el artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta es violatorio del principio de equidad tributaria, en razón de que establecería un trato distinto entre contribuyentes que —a su juicio— se encuentran en igualdad de circunstancias. Sus razones, en síntesis, son las siguientes.*

*En primer término, las quejas desarrollan el contenido y alcance de la garantía constitucional de equidad tributaria y señalan que, para cumplir con dicho principio, debe darse el mismo tratamiento a los que objetivamente estén en igualdad de circunstancias.*

*En este sentido, acuden al texto del artículo 213 de la ley reclamada, y señalan que dicho numeral otorga un tratamiento especial a los residentes en territorio nacional, así como a los no residentes con establecimiento permanente en el país, que obtengan ingresos provenientes de territorios en los que existan regímenes fiscales preferentes, en relación con aquellos causantes que obtengan sus ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, pero en un territorio distinto a aquellos en los que impere dicho régimen de preferencia.*

*Las sociedades mercantiles quejasas mencionan que el trato diferenciado no se justifica, precisando que la distinción radica —a su juicio— en que un grupo de causantes podría determinar su obligación fiscal conforme a su capacidad contributiva —refiriéndose a los que pueden calcular únicamente una utilidad o pérdida fiscal—, mientras que el otro grupo no podría hacerlo, al verse conminado a determinar dos utilidades o pérdidas fiscales.*

*En relación con lo anterior, señalan que todas las personas que obtengan ingresos deben tributar bajo las mismas bases, afirmación esta que las lleva a insistir en lo injustificado del tratamiento fiscal diverso, manifestando que los ingresos provenientes de regímenes fiscales preferentes podrían pagar un impuesto igual —o, inclusive, superior— al que pagarían quienes obtienen ingresos de fuente de riqueza extranjera distinta a los mencionados regímenes.*

*En este sentido, aducen que el impuesto pagado en el territorio sujeto a un régimen fiscal preferente —como término de comparación que determina la tributación en el Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta— no justifica el tratamiento diferenciado, atendiendo a que en ambos casos se obtienen ingresos y, más aún, el mismo tipo de ingresos, motivo por el cual se aprecia la existencia de una misma situación jurídica.*

*Todas las consideraciones anteriores son planteadas aduciendo el trato diferenciado entre los causantes que obtengan ingresos provenientes de fuente de riqueza extranjera, distinguiendo si se trata de aquéllos obtenidos de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes, o bien, de territorios que no se consideren como tales.*

*Al respecto, se aprecia que, en la parte final del concepto de violación, la parte quejosa reitera sus planteamientos, pero distinguiendo entre los contribuyentes que obtienen ingresos de territorio nacional, por un lado, y los que los perciben de fuente de riqueza en el extranjero, en el caso de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes.*

*Cabe destacar que en el presente concepto de violación, la parte quejosa igualmente ejemplifica sus planteamientos con casos prácticos con los que pretende demostrar la inconstitucionalidad del precepto reclamado.*

2. Los argumentos utilizados por la juzgadora de primera instancia para motivar el sentido del fallo se sintetizan a continuación.

**2.1.** *Por cuanto a la procedencia del juicio de garantías, la Juez A quo se avoca al estudio de las causales de improcedencia aducidas por las autoridades responsables y, en un primer aspecto, considera inatendibles las propuestas con fundamento en el artículo 73, fracciones III, V y XVIII, en relación con los artículos 80 y 116, fracción V, de la Ley de Amparo, por haberse propuesto en base a numerales que no fueron tachados de inconstitucionales.*

*En un diverso aspecto, procede al análisis de la planteada en relación con la fracción V del artículo 73 —misma que califica de infundada, pues sí se habría acreditado la aplicación de la disposiciones reclamada—, así como con la fracción XVIII del mencionado artículo, en relación con el 80, todos de la Ley de la materia —señalando que sí podrían concretarse los efectos de una eventual concesión de amparo—.*

**2.2.** *En cuanto al fondo de la problemática planteada, la A quo determina lo siguiente.*

**2.2.1.** *Acerca del primer concepto de violación, enderezado a demostrar la violación al principio de proporcionalidad, la Juez de Distrito determinó que la norma controvertida cumple con dicho principio, toda vez que el mecanismo contemplado en el Título II de la Ley —mediante el cual se consideran todos los ingresos y todas las deducciones— no es la única forma de reflejar el incremento patrimonial susceptible de ser gravado.*

*En este sentido, señala que la facultad de determinar una única utilidad o pérdida fiscal se establece solamente en relación con los ingresos regidos por el Título II, siendo que la obligación de determinar una utilidad o pérdida diversa —regida por el Título VI— no es inconstitucional, dado que se encuentra justificada.*

*Abunda en su conclusión de que no es indispensable que se determine una sola utilidad o pérdida para que se respete el principio de proporcionalidad tributaria, máxime si se toma en cuenta que las fuentes de riqueza en uno y otro caso —Títulos II y VI— son evidentemente distintas, justificándose los tratamientos diferentes entre cada uno.*

*Señala que la diversa tributación entre uno y otro caso permite reconocer manifestaciones distintas de la capacidad contributiva, y que los ejemplos planteados no pueden llevar a una declaratoria de inconstitucionalidad del precepto, dado que en los mismos se atiende a circunstancias hipotéticas o particulares.*

*Sobre lo anterior sostiene que los ingresos y deducciones aplicables en territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes no reflejan la misma capacidad; por ende —a su juicio— no deben ser tratados de la misma forma, ni deben mezclarse ambos tipos de ingresos; que la obtención de ingresos provenientes de regímenes fiscales preferentes, afirma, da lugar a la determinación de una categoría diversa de causantes, misma que se justifica al apreciarse que se otorga un trato distinto a situaciones diferentes, lo cual atiende al fin extrafiscal de desalentar y fiscalizar las inversiones en territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes.*

**2.2.2.** *Respecto al segundo concepto de violación, enderezado a fin de demostrar la violación al principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, la Juez Federal lo califica de infundado.*

*En efecto, la A quo estima que existen razones objetivas que sustentan el trato diferenciado del que se duelen las quejas, las cuales obedecerían a fines extrafiscales justificados en el proceso legislativo correspondiente.*

*En este sentido, señala que no basta la sola obtención de ingresos para apreciar la igualdad de circunstancias que plantea la parte quejosa, sino que también deben tomarse en cuenta las condiciones en las que se obtienen los ingresos.*

*En lo que hace a los ejemplos planteados por las impetrantes de garantías, la A quo también los descalifica en el presente apartado, reiterando que de los mismos no puede desprenderse la inconstitucionalidad del precepto reclamado, mismo que atiende a circunstancias generales, y no a casos particulares o hipotéticos, como lo serían los ilustrados en los ejemplos propuestos.*

*De la misma forma, la juzgadora de primera instancia considera que las sociedades mercantiles quejas se equivocan al comparar su situación con la de otros causantes que obtengan ingresos provenientes del extranjero, tomando en cuenta que el hecho generador establecido en el artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sea la obtención de ingresos de fuente de riqueza del extranjero, sino con la particularidad de provenir de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes.*

*Concluye señalando que no debe soslayarse la situación fáctica diferente que deriva de la obtención de ingresos provenientes de territorios con regímenes*

*fiscales preferentes, dado que en este supuesto se puede apreciar la existencia de prácticas que pueden considerarse nocivas para las autoridades fiscales de muchos países, incluido México.*

3. En el recurso de revisión, la parte quejosa aduce, en síntesis, lo siguiente.

*3.1. Las quejas, ahora recurrentes, en su primer agravio, estiman que la sentencia dictada por la Juez Federal debe ser revocada, pues habría sido emitida en contravención de los artículos 77, fracciones I y II, 78 y 79 de la Ley de Amparo, toda vez que no se examinaron debidamente los conceptos de violación expuestos en el escrito de demanda, los cuales iban enderezados a demostrar que el artículo 213 —en sus párrafos primero, segundo y tercero— de la Ley del Impuesto sobre la Renta, resulta violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria.*

*a) En un primer aspecto, la parte quejosa argumenta en contra de las consideraciones que sustentan la negativa del amparo, señalando que debió haberse declarado la inconstitucionalidad derivada de la obligación de determinar dos utilidades o dos resultados fiscales.*

*Señala que, siguiendo los razonamientos de la A quo, el impuesto sobre la renta no sería un impuesto global. En tal sentido, manifiesta que el objeto de dicho gravamen dispone que éste debe vincularse a todos los ingresos, gastos y pérdidas que impacten la situación del causante.*

*Consecuentemente, sostiene que la A quo pasó por alto que se está ante un contribuyente y un patrimonio, señalando que la negativa del amparo equivaldría a afirmar que cada tipo de ingreso implica un tipo diverso de patrimonio.*

*A su juicio, el origen del ingreso no debe dar lugar a distinciones, de lo cual desprende la inconstitucionalidad del artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al conminar a determinar dos utilidades o resultados fiscales, a pesar de que la mecánica del gravamen considera la totalidad de los ingresos conjuntamente con la totalidad de los gastos, afirmación esta que apoya en lo sostenido por esta Primera Sala al tenor de la jurisprudencia 87/2004.*

*Sobre este punto, abunda en apartados diversos del agravio planteado, señalando que cualquier ingreso incide en la capacidad contributiva, independientemente de su tipo; asimismo, precisa que, dado que se trata de una sola persona y de un solo patrimonio, debe determinarse una única utilidad o pérdida fiscal, o bien, un único resultado fiscal.*

*Aún en otro apartado, la parte quejosa manifiesta que no puede considerarse que a un determinado tipo de ingreso corresponde una capacidad mayor, en relación con algún otro tipo al que se atribuiría una menor capacidad, punto este en el que insiste en la necesidad de determinar solamente un resultado si únicamente existe una capacidad.*

*En un diverso punto, la parte recurrente de nueva cuenta combate esta consideración de la sentencia de primera instancia, y señala que, aun en caso de considerar que se está ante una categoría distinta de ingresos —con lo cual se apreciarían dos distintos tipos—, no podría pensarse que su percepción implica la existencia de dos modificaciones patrimoniales distintas.*

*b) Por otro lado, sostiene que la juez A quo se equivoca al considerar que la obligación de determinar dos resultados fiscales se encuentra justificada.*

*Al respecto, sostiene que su oposición no la endereza en contra de que se graven los ingresos provenientes de territorios en los que se cuente con un régimen fiscal preferente, sino en contra de que, una vez acumulados los ingresos respectivos, no se permita determinar una utilidad o un resultado fiscal.*

*Asimismo, sostiene que no es justificación para la medida combatida, el que los ingresos provengan de una distinta fuente de riqueza. En relación con lo anterior, sostiene que los ingresos vinculados a regímenes fiscales preferentes se encuentran fiscalizados —y, en este sentido, llega a sostener que la fiscalización de los recursos no es parte de la controversia del presente juicio de amparo—.*

*En el contexto descrito, la parte quejosa argumenta que el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta obliga —sin excepción— a que se determine un único resultado fiscal, en lo cual reconoce un postulado de proporcionalidad tributaria, pues si solo existe una capacidad contributiva, no tendría por qué haber más de una utilidad o resultado fiscal.*

*c) En otro apartado, las quejas combaten el que la juzgadora de primera instancia no hubiere valorado los ejemplos que citó en su demanda de garantías.*

*En relación con lo anterior, las impetrantes de garantías consideran que los planteamientos presentados en sus conceptos de violación eran generales y abstractos y, en particular, señalan que los ejemplos aludidos serían aplicables a cualquier contribuyente.*

d) *En un diverso punto del primer agravio, la parte recurrente combate las consideraciones de la A quo en las que se habría manifestado que el particular régimen de ingresos provenientes de regímenes fiscales preferentes, obedece a un fin extrafiscal.*

*En este apartado, precisa que la finalidad apuntada no sería propiamente extrafiscal —“que persigue un fin distinto a fiscalidad”—, considerando que los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes “se encuentran plenamente identificados en nuestro sistema legal”.*

*Señala que, aun de obedecer a finalidades extrafiscales, éstas no deberían dar lugar a violaciones a garantías individuales, lo cual habría sido pasado por alto por la juez A quo.*

*En relación con este tema, cuestiona de nueva cuenta la finalidad extrafiscal y señala que —a su juicio— el propósito de este tipo de disposiciones sería el de transparentar la obtención de ingresos, y no la determinación de dos resultados fiscales. Sobre este particular, menciona algunas de las formas en las que se podría lograr la finalidad que perseguiría la norma.*

*En esta misma línea, precisa que la juzgadora de primera instancia habría perdido de vista que el fin perseguido no consiste en desincentivar las inversiones en regímenes fiscales preferentes, manifestando que “es evidente” que no todas esas inversiones pueden constituir evasión.*

*Concluye el agravio que se sintetiza señalando que, en caso de que la finalidad efectivamente fuera la de desincentivar la inversión en regímenes fiscales preferentes, ello se traduciría en una violación al artículo 5o. constitucional.*

**3.2.** *En su segundo agravio, las recurrentes señalan que la sentencia dictada por la Juez Federal debe ser revocada, pues fue emitida en contravención de los artículos 77, 78 y 79 de la Ley de Amparo, al no haberles otorgado el amparo en contra de lo dispuesto por el artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismo que consideran inconstitucional por inequitativo. Al respecto, plantean lo que a continuación se sintetiza.*

a) *En primer término, las sociedades mercantiles quejasas combaten las consideraciones de la sentencia, con base en las cuales se haría valer la existencia de fines extrafiscales que justificarían el tratamiento fiscal diferenciado.*

*Bajo un parámetro semejante a lo planteado en lo que hace a la garantía de proporcionalidad, las quejas sostienen que la finalidad perseguida —a su juicio— no es extrafiscal, y señalan que no debe incorporarse el tema de la fiscalización de los ingresos gravados en términos del numeral reclamado.*

*En un primer momento, las recurrentes sostienen que el auténtico propósito de las disposiciones que combaten, es transparentar la obtención de ingresos; no obstante, en un texto diverso del mismo apartado, sostienen que la transparencia es un medio para desincentivar la inversión en regímenes fiscales preferentes. Bajo cualquier escenario, reitera que dichas finalidades no pueden ser inconstitucionales.*

*En un apartado posterior, retoman el tema de la finalidad extrafiscal, señalando que ésta no puede ser la de determinar un segundo resultado fiscal, sino que el propósito perseguido es el de conseguir transparencia para el control de las obligaciones tributarias.*

*b) En lo que hace a los argumentos enderezados en contra de la consideración que sostiene que el trato diferenciado del que se duelen se justifica en tanto que se aplica en supuestos distintos, las recurrentes señalan que la juez A quo pierde de vista que en ambos casos —se perciban ingresos provenientes de regímenes fiscales preferentes, o no— se está en presencia de ingresos para los contribuyentes, con lo que se evidenciaría la inequidad.*

*Al respecto, sostienen que no existen razones que justifiquen el trato diferenciado, y que, para tal efecto, no bastaría que los ingresos provengan de territorios con un régimen fiscal preferente, pues con ello no se establecería una categoría distinta. Aducen que la Juez de Distrito pierde de vista que, en cualquier caso, los ingresos serán acumulados.*

*c) Posteriormente, las recurrentes plantean que la A quo se equivocó al no atender a los ejemplos que se presentaron en la demanda de garantías, y reiteran lo aducido en el primer agravio, señalando que sus argumentos son generales y abstractos, y que los ejemplos aludidos pueden ser aplicables al común de los causantes.*

*d) En un tema vinculado al de las finalidades extrafiscales, argumentan en contra de lo sostenido por la juez A quo, en el sentido de que el trato diverso entre ambos grupos de causantes, obedecería a diferencias fácticas.*

*Así, señalan que la igualdad que plantea es jurídica, mientras que la Juez de Distrito tomaría en cuenta circunstancias fácticas para justificar la desigualdad, con lo cual se apreciaría que se da un trato distinto a contribuyentes que se encuentran en las mismas condiciones jurídicas.*

*De la misma forma, señala que la inversión en territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes no es nociva para el fisco, dado que todos los ingresos —aun los relativos a dichos regímenes— se someten al tributo conforme a la tasa general del artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con lo cual se conseguiría, inclusive, que se pague el tributo en un monto mayor, en relación con el que se habría percibido en caso de no percibir ingresos provenientes de los mencionados regímenes.*

*e) En el último apartado de dicho agravio, señala el efecto que —a su juicio— correspondería a una eventual concesión del amparo.*

**4.** En el recurso de revisión adhesiva, la autoridad fiscal plantea, en síntesis, lo siguiente.

**4.1.** *En su primer agravio, la recurrente adherente afirma que, contrariamente a lo afirmado por la parte contraria en la revisión principal, la Juez de Distrito efectivamente realizó el estudio del artículo 213, párrafos primero, segundo y tercero de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con el principio de proporcionalidad tributaria, razón por la cual —estima— deben declararse infundados los agravios vertidos en la revisión principal.*

*Señala que la A quo realizó un estudio pormenorizado y correcto de los conceptos de violación atendiendo a la intención del legislador, de fiscalizar eficientemente las operaciones realizadas en los regímenes fiscales preferentes, pues a través de ellos se realizan actividades que buscan erosionar la base del impuesto sobre la renta.*

*Reitera lo mencionado por la Juez de Distrito en la sentencia recurrida, al afirmar que los ingresos provenientes de inversiones realizadas en territorios con regímenes fiscales preferentes se encuentran en una situación diversa frente al resto de los ingresos, lo que justifica el establecimiento de requisitos, a fin de que no afectar a la hacienda pública y sostiene que el error de las quejas consiste en que no toman en cuenta que no es posible que se otorgue el mismo trato a ingresos provenientes de fuentes distintas.*

*Argumenta que si bien es cierto que los contribuyentes tienen una sola capacidad contributiva —como lo señalan en su escrito de demanda— también lo es que los contribuyentes tienen diversas manifestaciones de dicha capacidad contributiva por las cuales se les debe otorgar un trato acorde a su propia naturaleza.*

*En apoyo a las consideraciones de la sentencia, la recurrente adherente señala que los ingresos son un concepto tan amplio que la propia Ley del Impuesto sobre la Renta prevé un trato especial para cada uno de los tipos de ingreso y alude a que en el presente caso se trata de una distinción cualitativa y no cuantitativa de los mismos, es decir, que no se grava o deja de gravar dependiendo de a cuánto asciendan los ingresos o inversiones en regímenes fiscales preferentes, sino por la naturaleza de la inversión de la que proceden, o sea, dependiendo de la clase de inversión y de los ingresos.*

*Por otro lado, la recurrente adherente señala que deben declararse infundados los argumentos expuestos en la revisión principal, los cuales se refieren a que la A quo no expresó razonamientos por los que hubiere considerado que los ejemplos establecidos en la demanda de garantías resultaban ineficaces.*

*En este sentido, la propia recurrente adherente desacredita el ejemplo de las quejas al advertir que pretenden que los ingresos o pérdidas que se obtengan en un régimen fiscal preferente, guardan relación con los ingresos o pérdidas generadas en territorio mexicano y, de aceptarse esta situación, se estaría erosionando la base del impuesto sobre la renta al permitir realizar deducciones en México a una empresa que incluso no pagaría el impuesto sobre la renta relacionado con el régimen fiscal preferente en el cual realiza sus operaciones.*

**4.2.** *Por conducto del segundo agravio, la recurrente adherente estima que deben declararse infundados los agravios expresados en la revisión principal por los cuales se atacan las consideraciones de la Juez de Distrito al declarar que el artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no transgrede el principio de equidad tributaria.*

*Señala que resulta claro que si las quejas realizan operaciones en un régimen fiscal preferente, no se hallan en igualdad de circunstancias que los que no lo hacen, razón por la cual no puede otorgárseles un mismo tratamiento a contribuyentes que tributan en los regímenes aludidos, en relación con los que no perciben esa clase de ingresos.*

*Agrega que no puede entenderse la inequidad alegada por las quejas cuando fueron ellas mismas quienes, por voluntad propia, decidieron dónde realizar sus operaciones, razón por la que el estudio de la A quo en este sentido se efectuó correctamente, al afirmar que los contribuyentes que tienen ingresos o realizan inversiones en regímenes fiscales preferentes tienen una categoría distinta en relación con los nacionales y aun extranjeros, cuyos sistemas tributarios son semejantes a los de México, ya que si ambos son contribuyentes del mismo impuesto, ello no implica que sean iguales para efectos fiscales.*

*Posteriormente, la recurrente adherente expone razones que considera pertinentes para justificar el trato distinto que se le otorga a los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, aludiendo a la exposición de motivos de mil novecientos noventa y nueve, relacionada con la iniciativa de ley que estableció y modificó diversas leyes fiscales, en relación con los regímenes fiscales preferentes.*

*Asimismo, presenta un análisis respecto de la situación internacional y los trabajos realizados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, citando ciertos puntos establecidos en la Convención Internacional Tributaria de la mencionada organización, llevada a cabo en noviembre de mil novecientos noventa y ocho y menciona una serie de ejemplos de países que adoptan la legislación de regímenes fiscales preferentes.*

*Finalmente, en el presente agravio, la recurrente adherente describe la situación actual en el territorio mexicano relacionada con los regímenes fiscales preferentes y, consecuentemente, alude a los diversos contenidos del proceso de reforma de fecha primero de diciembre de dos mil cuatro, respecto de los artículos 212 al 214 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.*

*Asimismo realiza un análisis descriptivo de la forma en que la legislación fiscal ha normado el tema de los territorios con regímenes fiscales preferentes, señalando que, en la actualidad, ya no se trata de una simple lista de países ni que tampoco la regulación se limita a éstos, sino que la norma vigente hace aplicable a cualquier lugar o lugares del que se obtengan esos ingresos, siempre y cuando se reúnan las características para considerarlos como ingresos de los gravables obtenidos en regímenes fiscales preferentes, con lo que se puede tener mayor certeza respecto de la determinación de los ingresos provenientes de los territorios aludidos.*

*Por otra parte, la recurrente adherente menciona que, con la finalidad de no afectar inversiones que se realicen en los territorios controvertidos y cuyo fin sea*

*realmente productivo y no de evasión o elusión fiscal, el legislador ha previsto que bajo el cumplimiento de ciertos requisitos mínimos, los ingresos que deriven de dichas inversiones no se considerarán como acumulables para los efectos del impuesto sobre la renta, es decir, se encuentran plenamente justificados los mencionados requisitos —contrariamente al dicho de las impetrantes de garantías— y, al respecto —señala la recurrente adherente— no debe pasarse por alto que tratándose de beneficios fiscales, los fines extrafiscales no sólo son permitidos sino que en la mayoría de los casos son su razón de ser.*

*4.3. En su tercer agravio, titulado por la recurrente adherente como “conclusiones”, solicita que se consideren los diversos precedentes y ejecutorias que cita en el cuerpo del mencionado agravio, como sustento de sus argumentaciones relacionadas con la constitucionalidad del artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en relación con los principios de proporcionalidad y equidad tributarias.*

**QUINTO. Estudio de fondo.** Previo al estudio de los conceptos de agravio enderezados por la parte quejosa, resulta necesario efectuar una serie de precisiones en torno a la regulación fiscal aplicable a las inversiones en los denominados “Territorios con regímenes fiscales preferentes”, apelativo este bajo el cual la legislación mexicana regula a los territorios comúnmente conocidos como “paraísos fiscales”<sup>8</sup>, así como a los mecanismos favorables desde un punto de vista tributario que, sin constituir “paraísos”, permiten que la obligación fiscal sea aminorada.

En tal virtud, a fin de contar con una visión integral del problema planteado, a continuación se desarrolla un apartado introductorio que contempla el régimen aplicable a las jurisdicciones de baja imposición fiscal, como parte del desarrollo legislativo que actualmente se regula en los artículos 212, 213 y 214 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Resulta importante precisar que, a lo largo de la presente ejecutoria, las referencias que puedan efectuarse a los denominados “paraísos fiscales” se realizan con conocimiento de que el concepto de régimen fiscal preferente no se agota en dichas menciones, dado que pueden existir jurisdicciones tributarias que

---

<sup>8</sup> En una parte del desarrollo del presente apartado introductorio, se sigue la línea general descrita por Giuseppe Marino, en “La consideración de los paraísos fiscales y su evolución”, apreciable en el segundo tomo de la versión en castellano del “Curso de Derecho Tributario Internacional”, Editorial Temis, 2003, Bogotá, Colombia.

no constituyen “paraísos”, pero pueden otorgar un trato preferencial que los ubique —aun temporalmente— en términos de lo regulado por los mencionados artículos.

No obstante, es innegable que la problemática planteada vincula a los regímenes preferentes con los “paraísos fiscales”, no solo como antecedente legislativo, sino en tanto pueden otorgar la posibilidad de disminuir la obligación fiscal del causante, problema este que se analiza y que será estudiado en lo que pueden tener en común, con especial énfasis en las finalidades perseguidas por la legislación reclamada, así como en los medios utilizados para tales propósitos.

Con tal precisión presente, a continuación se desarrolla el análisis planteado.

Se suele hablar de “paraísos fiscales” en aquellos casos en los que se quiere hacer referencia a los Estados que no establecen un gravamen equivalente al impuesto sobre la renta mexicano, o bien, que lo aplican, pero sujeto a una tasa considerablemente menor. En términos generales, en aquellas jurisdicciones tributarias en las que se busca desincentivar la inversión en territorios con un régimen fiscal preferente, se suelen seguir los siguientes criterios, para la identificación de aquéllos:

- No existe un impuesto a las rentas al cual se encuentren sujetas las sociedades;
- Existe un impuesto a las rentas, pero no es equiparable al del país que busca desincentivar la inversión;
- Existe un impuesto a las rentas, pero determinadas sociedades o actividades están excluidas del régimen ordinario de imposición; y, finalmente,
- Existe un impuesto a las rentas, pero se aplica únicamente a las producidas en el territorio del Estado, mientras que las de fuente extranjera se encuentran exentas.

No obstante, debe tomarse en cuenta que la denominación genérica de “paraíso fiscal” suele utilizarse también para hacer referencia a medidas que, tradicionalmente, coexisten con las medidas tributarias preferenciales, pero que no necesariamente corresponden a la materia fiscal —por más que, finalmente, terminen por facilitar la aplicación de las mencionadas medidas preferentes—.

Así, se pueden apreciar medidas que permitirían también observar la existencia de paraísos “societarios”, “bancarios” o “penales”, cuyas características se explicitan a continuación:

- i. Se puede denominar “paraíso societario” a aquellos Estados en los que se prevé la posibilidad de constituir, en su territorio, sociedades de capital sin mayor formalidad (por ejemplo, la ausencia de un capital social mínimo, la posibilidad de tener acciones al portador, la ausencia de límites al endeudamiento en mayor medida al capital social, entre otras);
- ii. Por otro lado, puede denominarse “paraíso bancario” al Estado que en su territorio otorgue la autorización para ejercer la actividad bancaria —y financiera en general—, sin exigir estrictos requisitos patrimoniales y de confiabilidad y, sobre todo, si garantizan el secreto bancario que se impulsa a punto tal que el mismo banco no sabe quién es el beneficiario económico de la cuenta abierta;
- iii. Finalmente, por “paraíso penal” puede denominarse al Estado que, adicionalmente a las simplificaciones ya mencionadas, agrega un sistema penal que no prevé los delitos de evasión fiscal y de falsificación de la contabilidad, entre otros.

Las medidas que internacionalmente suelen adoptarse para combatir estas prácticas no siempre se enderezan expresamente en contra de las enunciadas en los incisos que anteceden. En cambio, puede apreciarse que lo que prevalece es una postura basada en la difusión de medidas tendentes a desalentar su utilización para obtener ahorros fiscales —de aquí la práctica según la cual se emplea el término de “paraíso fiscal” para designar, no sólo a los que tienen características que permiten identificarlos como tales, sino también a los que tienen un derecho societario, bancario o penal simplificado—.

La intención internacional de desincentivar la inversión en los territorios que cuentan con un régimen fiscal preferente —según la terminología utilizada en la Ley del Impuesto sobre la Renta, misma que regula tanto a los “paraísos fiscales” como a los mecanismos que, en otras jurisdicciones “normales” (no “paraísos”), pueden dar lugar a una disminución sustancial de la obligación tributaria—, puede evidenciarse en una serie de prácticas unilaterales seguidas por diversos Estados. No obstante, el esfuerzo unificador de dichas prácticas se pone de manifiesto en el informe de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en lo sucesivo, “OCDE”), titulado *“Harmful Tax Competition: an*

*Emerging Global Issue*<sup>9</sup>, que surgió a partir de una solicitud formulada a la OCDE, por los jefes de Estado del denominado “G7” en el encuentro de Lyon de mil novecientos noventa y seis.

En esa ocasión, se encomendó a la OCDE el estudio específico de los efectos distorsivos sobre las inversiones y sobre las bases imponibles de los Estados particulares, de la competencia fiscal perjudicial, llevada a cabo tanto por los “paraísos fiscales” como por aquellos Estados con un sistema fiscal “normal” dotados de regímenes tributarios particularmente beneficiosos.

En relación con dicha solicitud, en mil novecientos noventa y ocho, el Consejo de la OCDE aprobó el informe previamente mencionado, adoptando una serie de recomendaciones dirigidas a los Estados miembros. Dada su trascendencia para la solución del presente asunto, a continuación se precisan algunos puntos relevantes del documento aludido<sup>10</sup>.

Como punto de partida, el informe consagra la libertad y autonomía de cada Estado miembro para definir la estructura de su sistema tributario, reconociendo también la posibilidad de acordar facilidades fiscales a favor de ciertas áreas geográficas o de sectores económicos particulares. No obstante, se precisa que las medidas fiscales ventajosas deben mantenerse dentro de los límites de la tolerancia, a fin de evitar que resulten perjudiciales.

En dicho informe se señala que, a fin de verificar si un determinado país constituye o no un “paraíso fiscal”, debe partirse de la verificación que se efectúe sobre si el Estado efectivamente recauda los impuestos —o bien, si el nivel de imposición es meramente nominal— y, paralelamente, debe verificarse si el Estado en cuestión se ofrece —o es unánimemente considerado— como jurisdicción utilizable por los sujetos no residentes para escapar a la imposición propia del Estado de procedencia.

Otros elementos claves que podrían ser utilizados para confirmar la existencia de un “paraíso fiscal” son los siguientes: la presencia de normas o prácticas administrativas que obstaculicen el intercambio de información con otros

---

<sup>9</sup> El nombre de dicho documento se traduce literalmente como “Competencia fiscal perjudicial: un asunto global emergente”.

<sup>10</sup> Un extracto de dicho documento, así como su análisis por diversos autores puede apreciarse en el capítulo 11 —*Tax Competition, Harmonization and National Sovereignty*—, de la obra titulada “*Foundations of International Income Taxation*”, del profesor Michael J. Graetz, Foundation Press, 2003, Nueva York, Estados Unidos de América.

Estados, en relación con los sujetos que se benefician con la imposición reducida o nula; la ausencia absoluta de transparencia; así como la ausencia de disposiciones internas que requieran que la actividad manifestada por el sujeto sea efectiva, de donde se deduce que —asentado sobre la variable fiscal— el Estado se propone “conducir” a su territorio inversiones y capitales generados en otro lugar<sup>11</sup>.

En la sección final del informe se hace mención de la escasa incidencia de las medidas unilaterales o bilaterales adoptadas por los países adheridos, para frenar un fenómeno —la difusión de los regímenes fiscales fuertemente ventajosos— que se presenta con alcance general y global. Lo anterior es contrastado con la cooperación internacional, basada en la suscripción de acuerdos multilaterales que involucren el número más elevado posible de Estados, comprendiendo entre ellos a aquellos que no se encuentran adheridos a la OCDE.

De conformidad con dicha organización, las recomendaciones —junto con los lineamientos guía de acción que se fijan en el mismo informe—, constituyen la expresión de una aproximación unitaria de los Estados miembros contra el fenómeno de la competencia fiscal perjudicial. Las recomendaciones formuladas por la OCDE a los países adherentes son diecinueve, y han sido subdivididas por un sector de la doctrina en tres grandes apartados, mismos que se identifican a continuación:

- Recomendaciones concernientes a las legislaciones y prácticas tributarias internas;
- Recomendaciones referidas a los convenios internacionales para evitar la doble imposición; así como,
- Recomendaciones tendentes a intensificar la cooperación internacional contra la competencia fiscal internacional.

En este momento, no es indispensable acudir al detalle de la materia propia de las recomendaciones concretas que formuló la OCDE a través del informe que

---

<sup>11</sup> Los parámetros propuestos son útiles para identificar a los “paraísos fiscales” propiamente dichos, pero evidencian la corrección del juicio adelantado por esta Sala, en el sentido de que aun si no se está ante “paraísos” como tales, la existencia de mecanismos —legislativos, administrativos o, inclusive, la sola omisión en la verificación del cumplimiento de la obligación tributaria— que permitan reportar una obligación fiscal disminuida —o no reportarla— son relevantes al calificar las conductas que la OCDE busca combatir. Bajo esta óptica, también los regímenes fiscales preferentes que no constituyen “paraísos fiscales” claramente caen bajo el ámbito que la OCDE pretende regular.

se viene comentando; no obstante, en la medida en que puedan ser de utilidad para la solución del presente asunto, se retomará dicho aspecto.

En este contexto, resulta relevante tomar en cuenta que —con independencia de las medidas específicas recomendadas por la OCDE—, existe una preocupación entre los Estados —y, de mayor trascendencia, entre los que son miembros de la OCDE, como es el caso de México—, de combatir las prácticas que puedan dar lugar a una competencia fiscal que se considere perjudicial.

En relación con lo anterior, cabe preguntar cuál es la razón que motiva esta inquietud, y si las prácticas que se busca combatir efectivamente pueden traducirse en una afectación para los Estados en el concierto internacional.

Para responder esta interrogante, resulta necesario tomar en cuenta los principios básicos de asignación impositiva internacional —sujeción fiscal—, los cuales cuentan con una aceptación generalizada en el ámbito de las relaciones fiscales internacionales:

- a. El Principio personalista, que implica la tributación de toda la renta mundial de un residente (o nacional) de un país determinado, con independencia de la localización de la fuente de la renta. Básicamente, admite dos modalidades fundamentales, como son la de la residencia y la de la nacionalidad.
- b. El principio de territorialidad o de la fuente y origen de la renta, que se basa en la sujeción a gravamen de los residentes y de los no residentes que obtienen rentas de fuentes localizadas en un país. Este criterio, por tanto, fundamenta el derecho de gravamen de un país en la localización de fuentes de renta dentro de un territorio nacional.

En general, la práctica fiscal de los países se basa en una aplicación combinada de ambos criterios: tributación de los residentes por su renta mundial y de los no residentes por la renta doméstica.

Lo anterior debe ser analizado a la luz de la legislación mexicana, a fin de determinar cómo rigen los mencionados principios de sujeción tributaria en el país. Consecuentemente, debemos remitirnos al artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, mismo que se transcribe a continuación:

“**Artículo 1o.** Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste”.

Como se señalaba, en la actualidad, los Estados cuentan con sistemas tributarios sofisticados, inspirados principalmente en el principio de la imposición mundial de la renta. Como puede apreciarse de la transcripción anterior, México no es la excepción, dado que las personas residentes en México —sean físicas o morales— determinan su situación fiscal bajo el principio de fuente mundial de riqueza, lo cual implica que los residentes en una determinada jurisdicción tributaria, considerarán los ingresos que obtengan en cualquier lugar del mundo, acumulándolos para efectos de determinar su obligación fiscal en el lugar de residencia.

Bajo dicho principio —también denominado “criterio de residencia”, de “renta universal” o “personal”— se pretende que los residentes tributen por **la totalidad de sus rentas**, con independencia del país en que se generen, de lo cual se desprende un criterio de vinculación subjetiva, que permite gravar las rentas de los residentes de un país determinado, aun cuando éstas provengan de una jurisdicción fiscal diversa.

En el caso de la fracción III del artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta —residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional—, su situación frente al fisco mexicano no se rige bajo el principio de fuente mundial de riqueza, sino atendiendo a la territorialidad del ingreso, en su vinculación con fuentes de riqueza mexicanas.

En lo que hace al asunto que se analiza, primeramente debe precisarse que, aunque hacen referencia a operaciones internacionales, las disposiciones tachadas de inconstitucionales regulan la tributación *en México*, de los ingresos percibidos *por residentes en territorio nacional* —o, en su caso, por los establecimientos

permanentes de residentes en el extranjero—, cuando la fuente de riqueza se ubique en regímenes fiscales preferentes.

En tal virtud, bajo el principio de sujeción aplicable a los residentes en territorio nacional, una empresa podría percibir ingresos en México, en alguna jurisdicción fiscal que no se considere régimen fiscal preferente, así como en algún territorio que sí sea considerado como tal y, en los tres casos —con independencia de las responsabilidades tributarias que se hubieren podido adquirir en el extranjero—, el fisco mexicano, en principio, cuenta con el derecho a percibir el impuesto sobre la renta que corresponda a la totalidad del ingreso, considerando que en un esquema de renta mundial, la totalidad de los ingresos del causante deberán ser declarados en el país de residencia.

Lo anterior puede —es cierto— dar lugar a fenómenos de doble imposición, en los que un mismo ingreso puede ser gravado en el país de la fuente y en el de residencia, circunstancia esta que las distintas jurisdicciones fiscales intentan remediar bajo diversos mecanismos, como acontece en el caso mexicano mediante el acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado o retenido en el extranjero, el cual puede ser descontado del impuesto mexicano que se llegue a causar —bajo los parámetros y cumpliendo los requisitos que establece la legislación aplicable—, siempre y cuando —se reitera— el tributo se hubiere calculado considerando la totalidad del ingreso —tanto el proveniente de México, como el del resto del mundo—

En un contexto como el descrito —y sin entrar aún a las disposiciones específicas que regulan el tratamiento legal de los ingresos provenientes de territorios con un régimen fiscal preferente—, la obtención de un ingreso en una jurisdicción que no acuda a dichos regímenes, o bien, en una que sí pueda considerarse régimen fiscal preferente, en principio, podría no tener repercusión alguna para el sujeto activo de la relación tributaria, dado que la única diferencia entre ambos casos, sería que el causante residente en México no tendría impuesto sobre la renta acreditable —o lo tendría en un porcentaje muy bajo en relación con el ingreso— si decidiera invertir a través de los multicitados regímenes, frente a lo que sucedería si lo hace en otras jurisdicciones tributarias, caso en el cual podría contar con un monto mayor de impuesto acreditable, en proporción con el ingreso obtenido.

Para ilustrar el punto anterior, conviene acudir a ejemplos que permitan apreciar las diferencias apuntadas<sup>12</sup>:

Supuesto 1: considérese el caso de una persona moral residente en México que percibe un ingreso anual de \$10'000,000.00 (Diez millones de pesos), en el ejercicio fiscal de dos mil cinco, monto este que, en su totalidad, se obtiene de operaciones nacionales (para efectos de claridad, se atenderá al ingreso bruto, suponiendo que no existieran deducciones o pérdidas amortizables).

En este caso, en el que el ingreso bruto coincide con el ingreso neto (y con el resultado fiscal), a la utilidad gravable se le aplicará la tasa del 28% y el impuesto causado en el ejercicio ascenderá a \$2'800,000.00 (Dos millones, ochocientos mil pesos), del cual no tiene por qué restarse —acreditarse— monto alguno por concepto de impuesto pagado en el extranjero, dado que la totalidad de los ingresos provienen del territorio nacional.

Supuesto 2: una empresa obtiene el mismo monto de ingresos en el ejercicio fiscal de dos mil cinco —también sin deducciones y sin pérdidas amortizables—, pero la totalidad del ingreso se percibió en una jurisdicción que no cuenta con un régimen fiscal preferente, y en la que cubrió un impuesto sobre la renta a la tasa del 25%, mediante retención que efectivamente le fue aplicada, por un monto de \$2'500,000.00 (Dos millones, quinientos mil pesos).

Al momento de calcular el impuesto que se declarará ante el fisco mexicano, se aplicará la tasa mexicana del 28% a la totalidad del ingreso, determinando un impuesto por la cantidad de \$2'800,000.00 (Dos millones, ochocientos mil pesos), en relación con la cual podrá acreditarse el impuesto retenido en el extranjero, y determinando una cantidad a pagar por \$300,000.00 (Trescientos mil pesos), la cual corresponde a la diferencia entre la tasa del país extranjero y la tasa mexicana.

Supuesto 3: compárese lo anterior con el caso de una empresa que igualmente percibe \$10'000,000.00 (Diez millones de pesos), monto que, en su totalidad, proviene de un territorio con un régimen fiscal preferente, en el que dicho monto se sujeta a imposición a una tasa del 1%, reteniéndose \$100,000.00 (Cien

---

<sup>12</sup> Se reitera que esta Sala no pasa por alto que las circunstancias descritas no coinciden exactamente con el supuesto descrito en la normatividad combatida, lo cual será contrastado más adelante. Simplemente, se trata de ilustrar el punto consistente en que, en principio, la percepción de rentas provenientes de “paraísos fiscales” no necesariamente tendría que traducirse en un perjuicio al fisco federal.

mil pesos), y en relación con el cual no se cuenta con deducciones o pérdidas amortizables.

Dada la obligación de acumular bajo un principio de renta mundial, de cualquier manera se declara el ingreso total y se calcula a una tasa del 28%, causándose el mismo monto que en los dos primeros supuestos, y procediendo al acreditamiento de lo pagado en el extranjero, de tal manera que la cantidad que aún queda por cubrir al fisco mexicano asciende a \$2'700,000.00 (Dos millones setecientos mil pesos).

Estos tres casos se representan gráficamente a continuación:

	<b>Supuesto 1</b>	<b>Supuesto 2</b>	<b>Supuesto 3</b>
<b>Ingreso</b>	\$10'000,000.00	\$10'000,000.00	\$10'000,000.00
<b>Por:</b>			
<b>Tasa (México)</b>	28%	28%	28%
<b>Igual a:</b>			
<b>Impuesto causado</b>	<b>\$2'800,000.00</b>	<b>\$2'800,000.00</b>	<b>\$2'800,000.00</b>
<b>Menos:</b>			
<b>Impuesto acreditable</b>	---	\$2'500,000.00	\$100,000.00
<b>Igual a:</b>			
<b>Impuesto a pagar:</b>	<b>\$2'800,000.00</b>	<b>\$300,000.00</b>	<b>\$2'700,000.00</b>

Como puede apreciarse, dado que el impuesto se causa bajo un principio de renta mundial, el impuesto causado siempre sería el mismo; las diferencias que derivan se observan en el impuesto a pagar, y se explican atendiendo a las diferencias entre tasas —la mexicana y la aplicada en el extranjero—, las cuales se reflejan en el impuesto acreditable.

Así, los \$300,000.00 (Trescientos mil pesos) que se cubren en el supuesto 2, derivan del 3% que se encontraba pendiente de pago, en relación con el 28% bajo el cual se calcula el impuesto anual, y considerando que el 25% retenido por la jurisdicción fiscal extranjera puede restarse del impuesto causado en México, a fin de contrarrestar el fenómeno de doble imposición.

En el supuesto 3, los \$2'700,000.00 (Dos millones setecientos mil pesos), corresponden a la diferencia entre el 28% bajo el cual se causa el impuesto anual mexicano, y el 1% retenido en el territorio con régimen fiscal preferente.

En estos escenarios —hipotéticos, y no coincidentes con las disposiciones legales mexicanas—, puede apreciarse que, en principio, invertir a través de un régimen fiscal preferente —sea o no un “paraíso fiscal”— no tiene por qué traducirse en una afectación a la tributación causada en el país de residencia. Como se señalaba con antelación, la inversión a través de un régimen fiscal preferente —con la consiguiente percepción del ingreso relativo—, únicamente se traduce en un porcentaje menor de impuesto acreditable, en relación con el monto del ingreso percibido.

De esta forma, si se decidiera invertir en un régimen fiscal preferente, la parte del ingreso que no pagó impuesto sobre la renta en el extranjero —o que lo pago a una tasa reducida— no se beneficiaría sino en términos de flujo de efectivo, pues aún se encontraría pendiente la determinación del impuesto mexicano, bajo un principio de renta mundial, y de conformidad con la tasa general aplicable a los residentes en territorio nacional.

¿Y por qué, entonces, es que surge la inquietud de combatir la utilización de esquemas de tributación que se relacionan con regímenes fiscales preferentes, en lo general, y en los denominados “paraísos fiscales”, en particular? En otras palabras, ¿dónde radicaría lo perjudicial de la competencia fiscal analizada por la OCDE?

Estas dos preguntas se responden con facilidad si se aprecia que la premisa de la que parten los tres supuestos de los que se compone el ejemplo presentado, consiste en que el causante *declara* en el país de residencia el ingreso que proviene del territorio con régimen fiscal preferente, y paga el impuesto correspondiente.

No obstante —como se apuntó con anterioridad—, una de las características que permite determinar que se está en presencia de un “paraíso fiscal” es la presencia de normas o prácticas administrativas que obstaculizan el intercambio de información con otros Estados, en relación con los sujetos que se benefician de la imposición reducida o nula.

Lo anterior puede no darse necesariamente en los regímenes fiscales preferentes que no sean susceptibles de calificarse de “paraísos fiscales”, pero no debe perderse de vista que ello no deja de ser una circunstancia que se presenta en casos excepcionales, máxime si se toma en cuenta que la tributación en términos del Título VI se refiere a los ingresos denominados “pasivos” —caso en el cual es de apreciarse que, por regla general, el otorgamiento de beneficios

tributarios, aun fuera de “paraísos fiscales” no obedecería a la generación de ingresos bajo una inercia empresarial<sup>13</sup>—.

En otras palabras, las distintas jurisdicciones fiscales no tienen más remedio que confiar en que el ingreso declarado —si es que llega a declararse— es el único que se percibió en el territorio con régimen fiscal preferente, sin posibilidad real de auditar las inversiones efectuadas en éstos, dado que el Estado respectivo difícilmente proporcionará la información que permita al país de residencia determinar la situación fiscal global del causante de que se trate.

¿Y no podrían las autoridades tributarias simplemente confiar en la buena fe del causante? La posibilidad existe, pero no debe perderse de vista que la ausencia de intercambio de información se da en conjunto con la inexistencia de un impuesto sobre la renta, o con la imposición a una tasa reducida, con lo cual se aprecia la existencia de un claro incentivo para recurrir a inversiones en dichos territorios, no sólo por razones de negocio, sino con el propósito de aminorar la carga tributaria.

En tal virtud, y considerando que la obligación de contribuir a los gastos públicos tiene la mayor trascendencia —e, inclusive cuenta con respaldo constitucional expreso—, no sería prudente o lógico exponer su aseguramiento innecesariamente. Lo anterior ni siquiera se afirma en relación con los medios o recursos con que cuenta la autoridad hacendaria, sino que se menciona considerando el destino final de la recaudación —es decir, el sostenimiento de los gastos públicos, así como la consecución de los fines del Estado social y democrático de derecho, también elevados a rango constitucional, y en beneficio de la colectividad—.

En el contexto descrito, debe tomarse en cuenta que un análisis realista de la problemática que generan los territorios con regímenes fiscales preferentes, no

---

<sup>13</sup> Lo anterior se señala bajo el siguiente entendido: los Estados que participan en un esquema de competencia fiscal internacional que no es nociva, bajo circunstancias ordinarias, no darían lugar a beneficios que los identificaran con regímenes fiscales preferentes. En caso de que otorgaran bonificaciones, descuentos o créditos, suele obedecer a circunstancias particulares —apoyo por desastres naturales, incentivos a ciertos sectores económicos, entre otros—, mismas que usualmente harían que el beneficio no se relacionara con ingresos “pasivos”, y que suelen limitar su otorgamiento a un período determinado. Solo en la concurrencia de estas circunstancias —excepcionales, a juicio de esta Sala—, llegan a constituir regímenes fiscales preferentes, en relación con los cuales, de conformidad con la legislación aplicable, inclusive, pueden llegar a realizar deducciones o a reducir pérdidas, siempre y cuando cumplan con los requisitos que establece el artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El presente punto será retomado al analizar el caso concreto planteado por las sociedades quejasas.

debe cerrarse al hecho de que la situación jurídico tributaria de los ingresos efectivamente declarados es igual de importante que la facilidad con la que se presenta la posibilidad de no declararlos, sin que lo anterior deba entenderse como un juicio anticipado sobre la conducta de las empresas, o sobre la intención que hubieran tenido al invertir en regímenes fiscales preferentes.

En este mismo sentido, el problema jurídico que se plantea también admite un segundo acotamiento de realismo, relacionado con los efectos que la tributación tiene en las inversiones que se realizan en un mundo globalizado.

En efecto, el informe de la OCDE en materia de competencia fiscal perjudicial señala que la globalización y la creciente movilidad del capital han promovido el desarrollo de los mercados financieros y de capital, incentivando a los países a reducir las barreras fiscales a los flujos de inversiones, así como a la modernización de los sistemas fiscales, a fin de reflejar dicho desarrollo.

No obstante, en el propio informe se señala que la globalización también ha tenido un efecto negativo, consistente en dejar abiertas nuevas formas por cuya virtud los individuos y las corporaciones pueden minimizar o eludir los impuestos, y que pueden ser recogidas como parte de la política fiscal de algún Estado que, de esta forma, se dirigiría a atraer capitales.

Bajo estos esquemas, se puede erosionar la base de tributación de los Estados, y éstos pueden reaccionar alterando la estructura de su tributación —sustituyendo el peso de los gravámenes, a fin de que descansen más en factores con menor movilidad, o bien, dando preferencia a impuestos al consumo—, con lo cual podría afectarse el adecuado reparto de la carga fiscal entre los gobernados, así como la consecución de los fines constitucionales que corresponden a la tributación.

Ejemplificando las consecuencias que podrían derivar de las prácticas perjudiciales en materia de competencia fiscal internacional, un sector de la doctrina<sup>14</sup> ha llegado a sostener que, de permitirse que los productos del capital escapen al esquema tributario —como acontecería al acudir a un “paraíso fiscal” propiamente dicho—, el impuesto sobre la renta terminará pesando únicamente —o

---

<sup>14</sup> En dicho sector destaca el profesor Reuven S. Avi-Yonah, de la Universidad de Harvard, como se aprecia en su ensayo “*Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State*”, 2000, citado por Graetz en “*Foundations of International Income Taxation*”.

en mayor medida— sobre los demás factores de la producción, principalmente, el trabajo.

Dada la disminución de la recaudación, los Estados tendrían que acudir a tributos que no favorecen la progresión, como lo son los impuestos al consumo. En esta espiral —se abunda—, llegará el momento en el que los países se enfrenten a la imposibilidad política de aumentar la recaudación con base en impuestos que pesan sobre el trabajo o el consumo, pero en todo caso se implementará la tasa más alta que las circunstancias permitan.

Con tasas altas sobre los productos del trabajo, se desincentiva el empleo —o el empleo formal, cuando menos—, mientras que con tasas altas sobre el consumo, éste también se desincentiva o se desplaza a otras zonas —cuando ello es posible—. Frente a estos escenarios, el Estado no tendría más remedio que limitar la cobertura de ciertos bienes y servicios, en un momento en el que éstos se necesitarían más que nunca.

La ilustración que se formula a fin de justificar el combate a las prácticas de competencia fiscal perjudicial —francamente catastrofista— puede ser únicamente un simple encadenamiento de supuestos deónticos —al cual, por cierto, otros sectores doctrinarios llegan a oponerse<sup>15</sup>—, pero ciertamente pone de relieve el interés que tienen los Estados miembros de la OCDE en dicho propósito, así como el respaldo con el que cuenta la inquietud que dio lugar a la formulación del informe de dicho organismo internacional al que se ha hecho referencia.

Recapitulando en lo que hace a este apartado introductorio, se precisa lo siguiente:

- Existe una preocupación entre diversos Estados —y, de mayor relevancia, entre los miembros de la OCDE—, a fin de que se combatan las prácticas que puedan traducirse en una competencia fiscal internacional perjudicial.
- No es sencillo trazar una línea entre las prácticas que constituyen simples incentivos a la inversión en un determinado Estado, y aquéllas que consiguen atraerla, pero de una forma que agresivamente erosiona la base impositiva en otros Estados.

---

<sup>15</sup> En “*Foundations of International Income Taxation*”, Michael J. Graetz destaca entre los tratadistas que se oponen al profesor Avi-Yonah, a Julie Roin, citando su obra “*Competition and Evasion: Another perspectiva on International Tax Competition*” (2001).

- A pesar de ello, puede apreciarse la existencia de un “paraíso fiscal” propiamente dicho, en aquellas jurisdicciones que reúnen, al menos las siguientes dos características: la ausencia de un impuesto sobre las rentas (o la existencia de uno con una tasa reducida), así como la presencia de normas o prácticas administrativas que obstaculizan el intercambio de información entre Estados. Lo anterior, con independencia de que, comúnmente, dichas características suelen coexistir con facilidades en materia societaria, financiera y penal.
- La OCDE ha formulado diversas recomendaciones a los países que la integran, a fin de que se combatan estas prácticas, haciendo énfasis en la trascendencia que podría tener la homologación de las disposiciones que implementen las recomendaciones, a fin de lograr un esfuerzo conjunto que logre lo que las medidas unilaterales no han podido conseguir.
- La inquietud que subyace a la formulación de dichas recomendaciones es legítima, dado que, si bien la inversión en regímenes fiscales preferentes, en principio, no tendría por qué traducirse necesariamente en una afectación a la base impositiva del Estado afectado, ello se daría únicamente en caso de que se declararan todos los ingresos provenientes de territorios con el mencionado tipo de régimen fiscal, escenario éste que las autoridades hacendarias no podrían verificar.
- El análisis de la problemática planteada no debe pasar por alto la importancia que tiene el hecho de que los ingresos con fuente en un régimen fiscal preferente, como regla general —y, de manera absoluta, en el caso de los “paraísos fiscales”— no podrán ser revisados, así como la necesidad de que, en un mundo globalizado, es lícito que el flujo de capitales enfrente las menores barreras posibles.

Como puede apreciarse, el problema jurídico que se somete a la consideración de esta Sala no es menor, e involucra una serie de aristas complejas. Con esto en mente, se procede al análisis de las disposiciones que regulan la tributación de los ingresos provenientes de territorios con regímenes fiscales preferentes —y, de manera específica, las que son acusadas por la parte quejosa como inconstitucionales—, a fin de que este Alto Tribunal se encuentre en posibilidad de analizar los agravios de la parte recurrente.

En efecto, con el propósito de precisar la materia de estudio en el presente asunto, a continuación se transcribe el artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta —en la parte que interesa—, según su texto vigente en dos mil cinco, cuya constitucionalidad es cuestionada.

**“Artículo 213.** Para los efectos de este Título, se consideran ingresos gravables los ingresos del ejercicio a que se refiere el artículo 212 de esta Ley, sujetos a regímenes fiscales preferentes, en el ejercicio al que correspondan, en el momento en que se generen, de conformidad con lo dispuesto en los Títulos II y IV de la misma, siempre que no se hayan gravado con anterioridad en los términos de los Títulos antes citados, aún en el caso de que no se hayan distribuido los ingresos, dividendos o utilidades, en la proporción de la participación directa o indirecta promedio por día que tenga la persona residente en México o el residente en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional.

Los ingresos gravables a que se refiere este artículo se determinarán cada año de calendario y no se acumularán a los demás ingresos del contribuyente, inclusive para los efectos de los artículos 14, 15, 127, 169 y 170, según corresponda, de esta Ley. El impuesto que corresponda a los mismos se enterará conjuntamente con la declaración anual. Se considera que los ingresos a que se refiere este artículo se generan en las fechas a que se refiere esta Ley.

Cuando los contribuyentes tengan a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad de los ingresos a que se refiere el artículo 212 de esta Ley y presenten dentro del plazo correspondiente la declaración informativa a que se refiere el artículo 214 de la misma, podrán disminuir proporcionalmente a su participación directa o indirecta promedio por día, las deducciones que correspondan a dichos ingresos de conformidad con lo previsto por los Títulos II y IV de la misma, de la totalidad de los ingresos gravables del ejercicio a que se refiere este artículo, para determinar la utilidad o pérdida fiscal de los citados ingresos y, en su caso, podrán determinar el resultado fiscal de las mismas, disminuyendo las pérdidas en que hayan incurrido los contribuyentes de este Capítulo, en los términos del artículo 61 de esta Ley. Para estos efectos, el contribuyente únicamente disminuirá dichas pérdidas de la utilidad fiscal de los cinco ejercicios siguientes derivados de los ingresos previstos en este artículo.

[...]”

Como puede advertirse, de la anterior transcripción se desprende la forma en que la legislación define qué ingresos serán gravables en los términos del Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, remitiendo a los establecidos en el artículo 212 de dicho ordenamiento, precisando el momento en que tendrán trascendencia para efectos del gravamen, así como las circunstancias que rodearán su cálculo.

Asimismo, se prescribe que dichos ingresos se determinarán por año calendario y que no serán acumulables a otros ingresos, siendo que el impuesto que les corresponda será pagado junto con la declaración anual.

Por último, de la transcripción también se deriva que cuando se presente la declaración informativa y se facilite a la autoridad exactora la contabilidad de los ingresos, los contribuyentes podrán disminuir de la participación promedio que tengan por día, las deducciones correspondientes a esos ingresos y, en su caso, también podrán disminuir de la utilidad fiscal las pérdidas en que incurran en los cinco ejercicios siguientes derivados de los ingresos aducidos en la transcripción.

Una vez efectuadas las precisiones anteriores, se procede al estudio de los agravios planteados por la parte recurrente, si bien se señala que los mismos no serán estudiados en el orden en el que fueron planteados, por cuestión de método.

**1. Estudio relacionado con la garantía de equidad tributaria.** En primer término, se procede al estudio de los agravios encaminados a demostrar que la disposición reclamada resulta violatoria de la garantía de equidad en materia tributaria, mismo que se considera infundado, atendiendo a las consideraciones que se detallan a continuación.

Es preciso señalar previamente lo que este Alto Tribunal ha sostenido en relación con la garantía de equidad tributaria, para después analizar el régimen establecido para los sujetos que perciban ingresos provenientes de fuente de riqueza en el extranjero, sujetos a regímenes fiscales preferentes, para finalmente estudiar la medida cuestionada.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado que la equidad tributaria consiste en que los gobernados deben recibir el mismo trato cuando se ubican en similar situación de hecho. De ahí que, si una conducta concreta produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que

exista para ello una justificación objetiva y razonable, dicho actuar resultará inconstitucional por inequitativo.

Por tanto, cuando se plantea la existencia de un trato desigual entre sujetos cuya situación jurídica relevante puede estimarse igual, es necesario que la disposición de que se trate pueda ser justificada razonablemente, a fin de que el órgano de control constitucional cuente con elementos que permitan evaluar si la medida se ajusta a la Ley Fundamental; debiendo analizar si dicho tratamiento diferenciado obedece a una finalidad legítima debidamente instrumentada por el autor de la norma para conseguir la igualdad de hecho, o bien, si se trata de una medida discriminatoria injustificada.

En otras palabras, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ante un caso en el que la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación que debe ser excluida del ordenamiento jurídico en lo que concierne al promovente del juicio de garantías, como acontece con las motivadas por origen étnico o nacionalidad, género, edad, capacidades diferentes, condición social, condiciones de salud, religión, opiniones, preferencias, estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas humanas y jurídicas, como establece el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Al respecto, esta Primera Sala ha sostenido la tesis jurisprudencial número 1a./J. 55/2006, misma que se transcribe a continuación:

“IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL. La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley (en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia), sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido. En ese tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos,

sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada. Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador: es necesario que la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de qué se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al Juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado”<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> Tesis jurisprudencial 1a./J. 55/2006, establecida en la novena época por esta Primera Sala, la cual se aprecia en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, correspondiente a septiembre de dos mil seis, página setenta y cinco.

Si bien dicha tesis hace referencia a la garantía de igualdad, es criterio reiterado de esta Primera Sala que el principio tributario de equidad no es más que la manifestación en materia impositiva del valor superior de igualdad consagrado en el artículo 1o. de la Constitución Federal, toda vez que aquél incorpora la justicia en el ámbito financiero-tributario, revistiéndose así de la naturaleza de principio constitucional, al tenor del cual el legislador, al establecer una contribución así como sus elementos esenciales y variables, debe tener en cuenta la igualdad o desigualdad de condiciones cualitativas y/o cuantitativas existentes entre los sujetos a los que se encuentra dirigida la regulación de que se trate.

Lo anterior, inclusive, ha sido plasmado a través de la tesis de jurisprudencia 1a./J. 97/2006, de rubro “EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD”<sup>17</sup>.

El Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que la equidad radica en dar un trato igual a los iguales y uno desigual a los desiguales, aunque se ha reconocido que no toda desigualdad de trato establecida en la ley supone una violación a dicho principio, siempre y cuando se den razones objetivas que justifiquen el diverso trato<sup>18</sup>. Aunado a lo expuesto y con

---

<sup>17</sup> Tesis jurisprudencial 1a./J.97/2006, establecida en la novena época por la Primera Sala de este Alto Tribunal, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXV, correspondiente a enero de dos mil siete.

<sup>18</sup> Así se desprende de la jurisprudencia del Tribunal Pleno de esta Corte, número P./J. 41/97, la cual se puede consultar a foja 43 del tomo V, de junio de mil novecientos noventa y siete, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, cuyo rubro y contenido se transcriben a continuación: “EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) no toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) a iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) no se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas

la finalidad de demostrar lo afirmado, para lograr un control constitucional más completo, la existencia de una justificación debe apreciarse en relación con la finalidad y con los efectos de la medida examinada.

En este tenor, una diferencia de trato que repercuta sobre un derecho tutelado por la Constitución no sólo debe atender a una finalidad legítima, sino que también debe considerar que exista una razonable relación entre los medios empleados y el fin que se persiga. Así, el trato diferenciado que se concede en la ley a dos situaciones de hecho no constituirá una discriminación, siempre y cuando se cumplan las siguientes exigencias:

- Que las circunstancias de hecho sean distintas;
- Que la decisión del tratamiento diferente esté fundada en un fin aceptado constitucionalmente;
- Que la consecución de dicho fin por los medios propuestos sea posible y, además, adecuada.

De esta manera, en el juicio constitucional es conveniente analizar la disposición de que se trate a fin de determinar si la actuación de la autoridad es acorde a la exigencia constitucional. Lo anterior sirve como una guía para dar respuesta a la pregunta que debe hacerse en todo problema relacionado con un tratamiento diferenciado vinculado con el principio de equidad: ¿cuál es el criterio relevante para establecer un trato desigual? o, en otras palabras, ¿es razonable la justificación ofrecida para el establecimiento de un trato desigual?

Este ejercicio de análisis ha de servir para evaluar cualquier tratamiento desigual, como el que acontece en el presente caso, mismo que se materializa mediante la disposición legislativa reclamada por la parte quejosa.

El análisis que debe realizar el juez constitucional exige no sólo que la medida utilizada por la autoridad tienda a la consecución del fin planteado, sino que frente al establecimiento de distinciones de cara a éste, se den razones que las justifiquen. Dicho de otro modo, si se estima idóneo dar un trato desigual entre los individuos, se deben dar argumentos que hagan aceptable la razón para que algunos queden excluidos de las medidas adoptadas.

---

y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.”

En efecto, la tarea realizada por el legislador coincide con un espacio de juicio propio que la Constitución les confía y que este Alto Tribunal les debe reconocer, salvo cuando de manera arbitraria se sacrifica cualquiera de los principios constitucionales.

El ejercicio anterior excluye toda actuación del poder público que carezca de motivación y que no tenga en consideración a los individuos afectados por su ejercicio. En este sentido, un acto del Estado será inadmisibile cuando sea falto de todo fundamento o cuando no tienda a cumplir con algún objetivo jurídicamente relevante.

De este modo, se restringe la órbita de la discrecionalidad; se destierra de ella la arbitrariedad y el exceso y la somete al respeto de los derechos fundamentales establecidos por la Constitución, de tal manera que sea dable confrontar las ventajas que se obtengan mediante la intervención en el derecho fundamental, mismas que en todo caso deberán compensar los sacrificios que conllevan para su titular y para la sociedad en general.

Este ejercicio consta de tres pasos a seguir:

- a.** Determinar si la finalidad es objetiva y constitucionalmente válida. Ello, en razón de que los medios escogidos por el legislador no sólo deben guardar relación con los fines buscados por la norma, sino compartir su carácter de legitimidad.
- b.** Examinar la racionalidad de la medida, esto es, que exista una relación de índole instrumental entre los medios utilizados y el fin pretendido.
- c.** Valorar que se cumpla con una relación de proporcionalidad (razonabilidad), la cual propiamente sopesa la relación de medios a fines, con objeto de determinar si en aras de un propósito constitucionalmente válido no se afectan de manera innecesaria o excesiva otros bienes o derechos protegidos por la Constitución Federal, verificando, en su caso, si pudiera existir alguna vía menos gravosa para el derecho.

Mediante esta evaluación se analizan los casos en los que la autoridad estatal ha introducido una diferenciación como medio para obtener determinado fin, debiendo observarse que el primero sea proporcional al segundo y, adicionalmente, que no produzca efectos desmesurados para otros intereses jurídicos. En este sentido, no sólo se busca que la medida tenga fundamento, sino también que sea

aplicada de tal manera que los intereses jurídicos de otras personas o grupos no se vean afectados, o que ello suceda en la menor medida posible.

En relación con lo anterior, resulta necesario precisar que en el caso de normatividad con efectos económicos o tributarios —como lo es la reclamada en la especie—, por regla general, el análisis debe ser *poco estricto*, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el económico, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado. En efecto, en tales esferas, un control muy estricto llevaría al juez constitucional a sustituir la función legislativa del Congreso, pues no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o resultan necesarias.

Para este Alto Tribunal es claro que la fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación de poderes tiene como consecuencia obvia que los otros órganos del Estado —y entre ellos, el juzgador constitucional— deben respetar la libertad de configuración con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, en el marco de sus atribuciones.

Así, si dichas autoridades tienen mayor discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que en esos temas las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada.

Por el contrario, en aquellos asuntos en que el texto constitucional limita la discrecionalidad del Congreso o del Ejecutivo, la intervención y control del tribunal constitucional debe ser mayor, a fin de respetar el diseño establecido por ella. En esas situaciones, el escrutinio judicial debe entonces ser más estricto, por cuanto el orden constitucional así lo exige. Conforme a lo anterior, la severidad del control judicial se encuentra *inversamente relacionada con el grado de libertad de configuración* por parte de los autores de la norma —el Congreso en circunstancias ordinarias, o bien, el Ejecutivo, como acontece en el presente caso—.

Así se desprende de la tesis de jurisprudencia 1a./J. 84/2006 de esta Primera Sala de rubro “ANÁLISIS CONSTITUCIONAL. SU INTENSIDAD A LA LUZ DE LOS PRINCIPIOS DEMOCRÁTICO Y DE DIVISIÓN DE PODERES”.<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> Tesis de jurisprudencia 1a./J. 84/2006, establecida por la Primera Sala de este Alto Tribunal, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXIV, noviembre de 2006, página 29, cuyo texto se transcribe a continuación: “Acorde con las consideraciones sustentadas por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 1a. CXXXIII/2004, de rubro: “IGUALDAD. CASOS EN LOS QUE EL JUEZ CONSTITUCIONAL DEBE HACER UN ESCRUTINIO ERICTO DE LAS CLASIFICACIONES

Pues bien, en el contexto de lo precisado, procede analizar el Decreto legislativo publicado en el Diario Oficial de la Federación de primero de diciembre de dos mil cuatro, a través del cual se reformó el artículo 213, párrafos primero, segundo y tercero de la Ley del Impuesto sobre la Renta, reclamado, que establece un tratamiento especial para los ingresos provenientes de regímenes fiscales preferentes, consistente en la no acumulación con los demás ingresos.

Para tal efecto, es necesario dilucidar, por medio del método apuntado, si el régimen especial adoptado por el Poder Legislativo, para los ingresos provenientes de regímenes fiscales preferentes, en relación con la finalidad buscada, conlleva o no una afectación a los principios constitucionales aplicables, específicamente, al de equidad.

En tales términos, es menester responder a las siguientes interrogantes, en cuya respuesta serán valoradas las circunstancias que determinan el tratamiento disímil a los ingresos provenientes de territorios sujetos a regímenes fiscales preferenciales en relación con otros ingresos provenientes de fuente de riqueza en el extranjero.

---

LEGISLATIVAS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 1o. DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS).", siempre que la acción clasificadora del legislador incida en los derechos fundamentales garantizados por la Constitución, será necesario aplicar con especial intensidad las exigencias derivadas del principio de igualdad y no discriminación. De igual manera, en aquellos asuntos en que el texto constitucional limita la discrecionalidad del Congreso o del Ejecutivo, la intervención y control del tribunal constitucional debe ser mayor, a fin de respetar el diseño establecido por ella. Para este Alto Tribunal es claro que la fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación de poderes tiene como consecuencia obvia que los otros órganos del Estado -y entre ellos, el juzgador constitucional- deben respetar la libertad de configuración con que cuentan el Congreso y el Ejecutivo, en el marco de sus atribuciones. Conforme a lo anterior, la severidad del control judicial se encuentra inversamente relacionada con el grado de libertad de configuración por parte de los autores de la norma. De esta manera, resulta evidente que la Constitución Federal exige una modulación del juicio de igualdad, sin que eso implique ninguna renuncia de la Corte al estricto ejercicio de sus competencias de control. Por el contrario, en el caso de normatividad con efectos económicos o tributarios, por regla general, la intensidad del análisis constitucional debe ser poco estricta, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador, en campos como el económico, en donde la propia Constitución establece una amplia capacidad de intervención y regulación diferenciada del Estado, considerando que, cuando el texto constitucional establece un margen de discrecionalidad en ciertas materias, eso significa que las posibilidades de injerencia del Juez constitucional son menores y, por ende, la intensidad de su control se ve limitada. En tales esferas, un control muy estricto llevaría al Juez constitucional a sustituir la competencia legislativa del Congreso —o la extraordinaria que puede corresponder al Ejecutivo—, pues no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores o si éstas resultan necesarias".

**A) ¿Las razones para el establecimiento de un régimen especial para los ingresos provenientes de regímenes fiscales preferentes encuentran un soporte constitucional?**

Como una cuestión previa, al análisis del soporte constitucional del establecimiento de un régimen especial, para los ingresos provenientes de territorios con regímenes fiscales preferentes, es necesario desentrañar cuáles son las finalidades que se persiguen.

Para tal efecto, es menester atender a los procesos legislativos correspondientes a las reformas que ha sufrido la Ley del Impuesto Sobre la Renta en lo correspondiente al tratamiento otorgado a las inversiones efectuadas por los residentes en México en los países con regímenes fiscales preferentes. Asimismo, deben tenerse en cuenta las recomendaciones de la OCDE en el informe titulado “*Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*”<sup>20</sup>, antes mencionado en la presente ejecutoria, a través del cual se establecen los lineamientos que han de seguir los países miembros contra el fenómeno de la competencia fiscal perjudicial, atendiendo a cada ordenamiento jurídico.

En México existe una regulación para los ingresos que provienen de fuente de riqueza ubicada en los países que tienen un régimen fiscal preferente desde mil novecientos noventa y siete, denominándolas “jurisdicciones de baja imposición fiscal”.

En la exposición de motivos de la ley que establece y modifica diversas leyes fiscales, para el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y siete, la Comisión de la Cámara de origen, con fecha siete de noviembre de mil novecientos noventa y seis, sostuvo lo siguiente:

“Se proponen adecuaciones al régimen fiscal aplicable a las operaciones internacionales, congruentes con las nuevas prácticas y los tratados para evitar la doble tributación que tiene en vigor el país. Lo anterior, para inhibir el uso de jurisdicciones de baja imposición fiscal. Así, se propone:

Incorporar en ley la lista de las jurisdicciones que se consideran de baja imposición fiscal. Hacer acumulables para los accionistas o beneficiarios que sean residentes en México, las utilidades de

---

<sup>20</sup> Como se ha precisado con antelación, el nombre de dicho documento puede traducirse como “Competencia fiscal perjudicial: un asunto global emergente”.

empresas situadas en dichos países, aún antes de su distribución. Establecer la obligación de reportar toda inversión en los países mencionados. Tipificar como delito, con una penalidad de tres meses a tres años de prisión, el incumplimiento de la obligación de informar sobre las inversiones realizadas, directa o indirectamente, en los llamados paraísos fiscales.

Hacer no deducibles los pagos hechos a países de baja jurisdicción fiscal, salvo que se compruebe que las operaciones se hicieron a precios de mercado.

Establecer la presunción de que todos los pagos entre empresas o establecimientos residentes en México y países de baja jurisdicción fiscal, son pagos entre partes relacionadas.

Establecer que las comisiones y demás pagos por mediaciones a residentes en los países mencionados están sujetos a una tasa de retención del 30%.

Para el caso de los intereses que provengan de créditos que se hubieran otorgado a personas morales, establecimientos permanentes o bases fijas en el país de residentes en el extranjero, por personas morales residentes en México o en el extranjero que sean partes relacionadas, se propone no permitir la deducción de dichos intereses cuando los mismos excedan a los intereses de mercado. Con esta medida se evitará una merma importante en la recaudación”.

De lo anterior se advierte que, atendiendo a las nuevas prácticas y los tratados para evitar la doble tributación, en México se comenzaron a regular las inversiones efectuadas por residentes en el país, en jurisdicciones de baja imposición fiscal, con la finalidad de inhibir dicha práctica.

Para tal efecto, se introdujeron parámetros para conocer las inversiones y las operaciones, que los residentes lleven a cabo en jurisdicciones de baja imposición para darles un carácter especial.

Entre las medidas establecidas están: la acumulación anticipada de los dividendos, limitación para la deducción de los intereses y pagos efectuados a “paraísos fiscales” con la presunción de que son entre partes relacionadas, el incumplimiento de la obligación de informar sobre las inversiones realizadas en dichas jurisdicciones, tipificarlo como delito, las comisiones y pagos por mediaciones sujetarlos a una tasa del treinta por ciento, se estableció una lista de países o territorios considerados como jurisdicciones de baja imposición fiscal.

Posteriormente, en la reforma a Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir de dos mil dos, se establece un nuevo título en la Ley del Impuesto sobre la Renta, denominado “De los Territorios con Regímenes Fiscales Preferentes y de las Empresas Multinacionales”.

Se agruparon las disposiciones que regulan los territorios fiscales preferentes en un título en específico, que se divide en dos capítulos: el primero, relativo a las inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes, incorpora las disposiciones aplicables a las jurisdicciones de baja imposición fiscal previstas en diversas normas; y por otro lado, el segundo de este título, incluye las disposiciones previstas en la ley anterior en materia de precios de transferencia.

Al respecto, en la exposición de motivos del Decreto por el que se modificaron diversas disposiciones fiscales para el ejercicio fiscal de dos mil dos, la comisión de la Cámara de origen con fecha cinco de abril de dos mil uno, sostuvo lo siguiente:

“Singular importancia reviste para nuestro sistema tributario la existencia de territorios con regímenes fiscales preferentes. Ello es así, en virtud de que dichos territorios, al no gravar de forma global los ingresos de las empresas o personas físicas o al hacerlo con tasas meramente simbólicas, se han convertido en centros de atracción de inversiones, cuyo único propósito es evitar el pago del impuesto sobre la renta.

Con base en lo anterior, diversas empresas multinacionales manipulan los precios de las operaciones realizadas con sus subsidiarias ubicadas en territorios con regímenes fiscales preferentes, situando en ellos la mayor parte de utilidad que legítimamente corresponde a nuestro país, evitando el pago del gravamen.

Por lo anterior, es necesario establecer de manera clara el tratamiento fiscal de los ingresos obtenidos por inversiones realizadas en territorios con regímenes fiscales preferentes, así como de las obligaciones que deben cumplir las empresas multinacionales en materia de precios de transferencia.

[...]

Territorios con régimen fiscal preferente

En este ámbito se plantea incorporar las disposiciones aplicables a las jurisdicciones de baja imposición fiscal en un Título específico

denominado "De los Territorios con Regímenes Fiscales Preferentes y Empresas Multinacionales", con la finalidad de facilitar la aplicación de las disposiciones relativas a los ingresos provenientes de dichos territorios.

Actualmente existen prácticas de evasión fiscal mediante inversiones en territorios que, a pesar de no estar contemplados en la lista de jurisdicciones de baja imposición fiscal, otorgan beneficios fiscales similares a los previstos por éstas.

Por lo que, **con la finalidad de desalentar dichas operaciones por parte de los contribuyentes y así evitar la erosión de la base gravable**, se propone que esa Soberanía establezca como medida antiabuso, el considerar como inversiones en regímenes fiscales preferentes aquéllas que hayan sido sujetas a un impuesto sobre la renta efectivo que sea nulo o mínimo, es decir, inferior al 80% del impuesto que se hubiere pagado en México en términos del Título II".

De lo anterior se desprende que se propuso establecer de forma clara y precisa la regulación de los ingresos obtenidos por inversiones realizadas en territorios con regímenes fiscales preferentes y las obligaciones de las empresas multinacionales en materia de precios de transferencia, derivado de la evasión fiscal que ha ocasionado la existencia de dichos regímenes.

Asimismo, se advierte que se propuso como medida "antiabuso", que se considerarán como inversiones sujetas a dichos regímenes, las que estén sujetas a un impuesto sobre la renta efectivo que sea nulo o inferior al 80% del impuesto que se hubiera pagado en México; sin embargo, ello no fue aprobado.

En esa línea de ideas, se advierte que la inclusión del Título VI, relativo a las normas que regían a las jurisdicciones de baja imposición fiscal y otras para dar un especial tratamiento a los ingresos provenientes de fuente de riqueza de los países en cuestión, no derivó en un cambio sustancial al tratamiento efectuado con anterioridad.

Ahora bien, en la exposición de motivos del "Decreto que Reforma, Adiciona, Deroga y Establece Diversas Disposiciones Fiscales, y que Establece Subsidios para el Empleo y Para la Nivelación del Ingreso", para el ejercicio fiscal de dos mil cinco, la Cámara de origen señaló con fecha trece de septiembre de dos mil cuatro, lo siguiente:

"Paraísos fiscales

A nivel internacional, la OCDE ha identificado la existencia de regímenes preferenciales en los sistemas fiscales de la mayoría de sus países miembros y no miembros, los cuales se han considerado nocivos, en virtud de que están enfocados exclusivamente a triangular inversión extranjera, toda vez que estos regímenes otorgan esquemas de exención o establecen un impuesto mínimo, aunado a que por los mismos no se intercambia información tributaria.

Existen países que aun cuando no son considerados como territorios con regímenes fiscales preferentes, de conformidad con los criterios establecidos por la Ley del Impuesto sobre la Renta, sí cuentan con regímenes preferenciales específicos que llegan a crear prácticas fiscales nocivas, no obstante que sus respectivas disposiciones generales en materia de impuesto sobre la renta no cuentan con elementos preferenciales, provocando esquemas de elusión y evasión fiscal del pago del impuesto en México, en virtud de la considerable disminución de la carga fiscal que obtienen al invertir en dichos regímenes, sin tener la obligación de aplicar las disposiciones relativas a los territorios con regímenes fiscales preferentes.

**Debido a lo anterior, y con la finalidad de desalentar y fiscalizar las inversiones realizadas bajo los regímenes antes señalados, sobre todo cuando obtengan ingresos pasivos, tales como intereses, dividendos, regalías, ganancias de capital, entre otros, se propone incluir un artículo en donde se establezca la obligación de anticipar la acumulación de los ingresos provenientes de este tipo de regímenes, siempre que el impuesto sobre la renta efectivo pagado en el extranjero sea inferior al que se pagaría en México.**

Esta práctica ha sido acogida por una gran mayoría países que incluyen en sus legislaciones fiscales reglas contra los regímenes fiscales preferentes, toda vez que permite identificar los mismos sin tener que calificar a todo un régimen tributario, cuando éste pueda sólo tener esquemas preferenciales específicos.

Una disposición de esta naturaleza evitaría que el contribuyente eluda o difiera el pago del impuesto en México al operar en jurisdicciones a las que no les son aplicables las reglas sobre territorios con regímenes fiscales preferentes, al no estar incluidas en la lista que de estos territorios se contienen de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pero que sí cuentan con regímenes preferenciales.

En lo referente a ingresos activos que pudieran obtener los residentes en México por los que se hubiera gozado de un régimen fiscal preferente, se somete a consideración de esta Soberanía el

establecer que no tendrán que anticipar la acumulación de dichos ingresos, siempre que el país donde se generen tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información con México, o en caso de no tenerlo, que las autoridades fiscales extranjeras permitan el intercambio de información sobre operaciones del contribuyente en su territorio.

Por otra parte, uno de los principales problemas relacionados con los regímenes fiscales preferentes es el relativo a la falta de intercambio de información para efectos fiscales. Esta falta de intercambio de información es un obstáculo para que las autoridades fiscales mexicanas verifiquen el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Existen algunas jurisdicciones que mantienen restricciones para intercambiar información para efectos fiscales, sobre ingresos generados en su territorio. Es por lo anterior que se considera necesario establecer una obligación de informar por parte de los contribuyentes sobre los ingresos que obtengan en esta clase de jurisdicciones, y con ello fiscalizar con mayor efectividad los ingresos obtenidos en el extranjero, sin que por este hecho se considere que se están obteniendo ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes. Esto responde también, a la petición que muchas jurisdicciones han hecho en foros internacionales de que exista un mismo trato, en las legislaciones fiscales internas, cuando se regulen las consecuencias de los regímenes fiscales preferentes que existan en países miembros de la OCDE y países no miembros de dicha organización, que tengan regímenes de la misma naturaleza.

Finalmente, esta misma obligación se establece para aquellos que invierten a través de entidades o figuras jurídicas que se consideran transparentes, es decir aquellas que no son consideradas como contribuyentes en su país de constitución o que tributan a nivel de sus integrantes. En este caso, la información que resulta relevante para la autoridad fiscal es la de conocer en donde se está invirtiendo a través de estas entidades con el objeto de conocer si se triangulan operaciones con el objetivo de disminuir la carga fiscal”.

Por otro lado, en el dictamen de la Cámara revisora del once de noviembre de dos mil cuatro, se señaló lo siguiente:

“Asimismo, con el objeto de **evitar ceder recaudación a fiscos extranjeros y evitar maniobras de evasión y diferimiento en el pago del impuesto**, se modifica el régimen fiscal aplicable a los

paraísos fiscales con el objeto de establecer un sistema de fórmula en lugar de una lista de países, a fin de considerar que los ingresos que no estén gravados en el extranjero o lo estén con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México por dichos ingresos, se encuentran sujetos a regímenes fiscales preferentes.

En el caso de ingresos activos no se considera que se encuentran en regímenes fiscales preferentes, cuando en el país en el que se generen dichos ingresos tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México, o que no teniéndolo, los contribuyentes obtengan por escrito la aceptación por parte de las autoridades competentes del país de que se trate, para intercambiar información sobre los ingresos e inversiones del contribuyente con las autoridades mexicanas”.

De la exposición de motivos antes transcrita se advierte que la razón de la inclusión del artículo, por el que se establece la obligación de anticipar la acumulación de los ingresos provenientes de los regímenes fiscales preferentes — siempre que el impuesto sobre la renta efectivo pagado en el extranjero sea inferior, en el porcentaje aludido, al que se pagaría en México—, es la de desalentar y fiscalizar dichos regímenes, sobre todo cuando tengan ingresos pasivos, pues el legislador consideró que de tal manera se evita la elusión o diferimiento del pago del impuesto sobre la renta en México, al realizar operaciones en jurisdicciones a las que no les aplican las reglas de los regímenes fiscales preferentes.

Asimismo, se señala que no se tendrá que anticipar la acumulación de los ingresos activos —vinculados a algún régimen fiscal preferente— que pudieran obtener los residentes en México, cuando exista entre el país en el que se generen y México un acuerdo amplio de intercambio de información, o bien, que se permita por parte de las autoridades fiscales extranjeras dicho intercambio sobre operaciones del contribuyente en su territorio.

Se advierte que, derivado del problema que genera para las autoridades fiscales mexicanas, la falta de intercambio de información para efectos fiscales, y con la finalidad de fiscalizar con efectividad los ingresos obtenidos en el extranjero, sin que necesariamente se trate de un régimen fiscal preferente, se impone una

obligación a los contribuyentes de informar sobre los ingresos que se obtengan en los países que restringen el intercambio de información<sup>21</sup>.

Lo anterior, como respuesta a la búsqueda que en foros internacionales se ha realizado, de que exista un mismo tratamiento en las legislaciones internas en lo referente a las consecuencias de los regímenes fiscales preferentes, cuando se trate de países miembros y no miembros de la OCDE, atendiendo a las particularidades y modalidades propias de los ordenamientos jurídicos respectivos.

Ahora bien, una vez precisados los procesos legislativos de las reformas en cuestión, es menester referirnos a las recomendaciones, así como a los lineamientos guía de acción, fijados en el informe titulado "*Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue*" presentado por la OCDE, en relación con la cooperación internacional con respecto a la competencia fiscal nociva, que han sido considerados por los países miembros, como punto de referencia para su adecuación en cada legislación.

Las recomendaciones al respecto, consistieron en las siguientes:

1. *Que los países miembros aprueben los lineamientos sobre regímenes fiscales preferenciales nocivos, y establezcan un foro para implementar los lineamientos y otras recomendaciones.*
2. *Establecimiento de una lista de paraísos fiscales.*
3. *Identificar los vínculos con los paraísos fiscales.*
4. *Que el Foro se encargue de desarrollar y promover activamente principios de buena administración Fiscal.*
5. *Promover las recomendaciones establecidas en el informe y los lineamientos aprobados.*

---

<sup>21</sup> Al respecto, debe tomarse en cuenta que, desde la incorporación del régimen general aplicable (mil novecientos noventa y siete), al establecer modificaciones (dos mil dos) y en las disposiciones reclamadas (dos mil cinco), el legislador fiscal ha manifestado claramente su participación en el esfuerzo por combatir las mencionadas prácticas. Inclusive, en dos mil dos y dos mil cinco habla expresamente de "desalentar", de "evitar maniobras de manipulación" o "evitar erosión de la base gravable", independientemente de que se trate de "paraísos fiscales" propiamente dichos, o de regímenes fiscales preferentes que no se consideren "paraísos".

Los lineamientos para enfrentar a los Regímenes Fiscales Preferentes consisten, esencialmente, en los siguientes:

1. *Abstenerse de adoptar nuevas medidas o extender su alcance, reforzar medidas existentes, bajo la forma de disposiciones legislativas o prácticas administrativas relacionadas con la tributación que puedan constituir prácticas fiscales nocivas tal y como se definen en la Sección III del Capítulo 2 del presente informe.*

2. *Revisar las medidas existentes con el propósito de identificar aquellas medidas, bajo la forma de disposiciones legislativas o prácticas administrativas relacionadas con la tributación, que constituyen prácticas fiscales nocivas tal y como se definen en la Sección III del capítulo 2 del presente informe. Las medidas serán informadas al Foro sobre Prácticas Fiscales Nocivas y serán incluidas en una lista dentro de dos años a partir de la fecha en que estos lineamientos son aprobados por el Consejo de la OCDE.*

3. *Eliminar las características nocivas de sus regímenes fiscales preferenciales identificados en la lista referida en el párrafo 2 antes del término de 5 años iniciando a partir de la fecha en la que se aprobaron los Lineamientos por el Consejo de la OCDE.*

*No obstante, con respecto a los contribuyentes que resultan beneficiados de tales regímenes al 31 de diciembre de 2000, los beneficios que se derivan serán eliminados a más tardar el 31 de diciembre de 2005. Ello garantizará que dichos beneficios fiscales particulares hayan sido totalmente eliminados después de esta fecha. La lista referida en el párrafo 2 será revisada anualmente para eliminar aquellos regímenes que no constituyen más regímenes fiscales preferenciales nocivos.*

4. *Cada país miembro de la Organización que considere que alguna medida existente aún no incluida en la lista referida en el párrafo 2, o que una medida nueva o propuesta por sí mismo o por otro país, constituye una medida, bajo la forma de disposiciones legislativas o prácticas administrativas relacionadas con la tributación, pueda constituir una práctica fiscal nociva a la luz de los factores identificados en la Sección III del Capítulo 2 del presente Informe, puede solicitar que la medida sea examinada por los países miembros a través del Foro sobre Prácticas Fiscales Nocivas a efectos de la aplicación del párrafo 1 o para inclusión en*

*la lista referida en el párrafo 2. El foro puede proporcionar una opinión no vinculante al respecto.*

*5. Coordinar, a través del foro, sus respuestas nacionales y las relativas al convenio, en materia de prácticas fiscales nocivas adoptadas por otros países.*

*6. Usar el foro para alentar activamente a países no miembros a que se asocien a dichos lineamientos.*

En tales términos, la OCDE ha identificado la existencia de regímenes fiscales preferentes y la necesidad de actuar, tanto colectiva como individualmente, para combatir la competencia nociva, y contrarrestar el esparcimiento de los regímenes fiscales preferenciales dirigidos hacia actividades financieras y otros servicios, para lo cual los miembros de dicha organización, han aprobado los lineamientos antes transcritos tendentes a fomentar la cooperación internacional para combatir el desarrollo de los regímenes fiscales preferenciales nocivos.

Así las cosas, tomando en consideración las recomendaciones creadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico —la cual ha hecho hincapié en el establecimiento de medidas para contrarrestar los efectos dañinos de los denominados “paraísos fiscales” como tales, y también para eliminar las características nocivas de los regímenes preferentes, en términos amplios—, la legislación mexicana, específicamente la Ley del Impuesto sobre la Renta ha establecido una distinción del tratamiento de los ingresos provenientes de regímenes fiscales preferentes.

De lo anteriormente expuesto, esta Primera Sala puede advertir que México, al suscribir la declaración sobre la aceptación de sus obligaciones como miembro de la OCDE, asumió el compromiso de admitir sus propósitos y objetivos, entre los cuales se encuentra el desalentar las prácticas nocivas fiscales que conllevan una afectación a nivel nacional e internacional.

En esa tesitura —y atendiendo tanto a los procesos legislativos que han configurado el tratamiento legal aplicable a la inversión a través de los citados regímenes fiscales, como a los documentos que acreditan la intención internacional de combatir su proliferación—, puede concluirse que la legislación mexicana ha marcado como finalidad de dichas medidas, la siguiente: **regular mecanismos para combatir las prácticas de competencia fiscal internacional nocivas, así como el combate a la posibilidad de manipular la base de tributación,**

**mediante el uso de vehículos jurídicos que aprovechan los beneficios inherentes a la inversión en regímenes fiscales preferentes.**

Una vez enunciada tal finalidad, debe señalarse que, a juicio de este Alto Tribunal, la misma es perfectamente admisible desde el punto de vista constitucional, considerando la interpretación sistemática de sus artículos 3o., 16, 25 y 31, fracción IV, de conformidad con lo siguiente.

Del último de los numerales mencionados se desprende que es intención del Constituyente que todos los mexicanos —y, como ha sido interpretado, aun los extranjeros residentes en territorio nacional y, en general, los que de alguna manera sean beneficiarios de los servicios y bienes públicos proporcionados por el Estado— contribuyan al sostenimiento de los municipios, entidades federativas y de la propia Federación, en una medida acorde a la capacidad de cada persona, igualitaria y de conformidad con los lineamientos aprobados por el pueblo soberano, a través de sus representantes populares.

Como cualquier obligación elevada a rango constitucional, la de contribuir es una que tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana, derivada únicamente de la potestad del Estado, sino que tiene una vinculación social, una aspiración más alta, vinculada a los fines perseguidos por la propia Constitución.

Así se desprende, entre muchos otros, de los artículos 3o. y 25 de nuestra Ley Fundamental, mismos que establecen, en su parte conducente, lo que a continuación se transcribe:

“Artículo 3o. Todo individuo tiene derecho a recibir educación. El Estado —Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios— impartirá educación preescolar, primaria y secundaria. La educación preescolar, primaria y la secundaria conforman la educación básica obligatoria.

La educación que imparta el Estado tenderá a desarrollar armónicamente todas las facultades del ser humano y fomentará en él, a la vez, el amor a la Patria y la conciencia de la solidaridad internacional, en la independencia y en la justicia.

I.- Garantizada por el artículo 24 la libertad de creencias, dicha educación será laica y, por tanto, se mantendrá por completo ajena a cualquier doctrina religiosa;

II.- El criterio que orientará a esa educación se basará en los resultados del progreso científico, luchará contra la ignorancia y sus efectos, las servidumbres, los fanatismos y los prejuicios.

Además:

a).- Será democrático, considerando a la democracia no solamente como una estructura jurídica y un régimen político, sino como un sistema de vida fundado en el constante mejoramiento económico, social y cultural del pueblo;

[...]"

“Artículo 25. Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.

Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público, el sector social y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la Nación.

[...]"

De las transcripciones que anteceden, se deduce que la Constitución aspira a que se promueva el desarrollo social —dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social del pueblo—. Asimismo, se observa que la Ley Fundamental otorga una importancia destacada a la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado.

Así, de la Constitución se desprende que el sistema tributario tiene como objetivo el recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que el mismo resulte justo —equitativo y proporcional—, con el propósito de procurar el crecimiento

económico y la más adecuada distribución del ingreso y la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la Carta Magna.

En efecto, resulta necesario advertir que los derechos económicos, sociales y culturales, promovidos a nivel constitucional durante las primeras décadas del siglo XX, no han sido incorporados al ordenamiento jurídico de las democracias constitucionales simplemente por ser considerados como un elemento adicional de protección.

Por el contrario, la razón de ser de tales derechos está en el hecho de que su mínima satisfacción es una condición indispensable para el goce de los derechos civiles y políticos. Dicho de otra forma, sin la satisfacción de unas condiciones mínimas de existencia, sin el respeto de las condiciones materiales de existencia de los individuos, toda pretensión de efectividad de los derechos clásicos de libertad e igualdad formal, consagrados en el Capítulo Primero del Título Primero de nuestra Ley Fundamental, se reducirá a un mero e inocuo formalismo. Sin la efectividad de los derechos económicos, sociales y culturales, los derechos civiles y políticos son una ilusión. Y a la inversa, sin la efectividad de los derechos civiles y políticos, los derechos económicos, sociales y culturales son insignificantes.

En este contexto, debe destacarse que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a la que hace referencia el artículo 25 constitucional, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. En efecto, de eliminarse un impuesto, los contribuyentes dispondrían para sí mismos de mayor riqueza y de más oportunidades de autodeterminación. Sin embargo, la libertad que se gana al quedar liberado de la imposición es fugaz, pues ésta se pierde en la defensa de los derechos propios, antes garantizada por el Estado, sostenido con las propias contribuciones.

De esta manera, la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales puede destacarse la que corresponde al deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública o a un interés social.

Así, dada la importancia del deber de contribuir al sostenimiento del Estado, resulta perfectamente válido que la legislación —y la administración tributaria en el

ámbito competencial que le corresponda— prevea las reglas necesarias para combatir las prácticas fiscales nocivas que por sus características merman a la recaudación y con ello al gasto público, en el entendido de que la misma se encuentra indisolublemente ligada a un principio de responsabilidad social para la consecución de los fines a los que la propia Constitución aspira.

Al respecto, esta Primera Sala ha sostenido la tesis aislada número 1a. CXIX/2006, misma que se transcribe a continuación:

“OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD. El sistema tributario tiene como objetivo recaudar los ingresos que el Estado requiere para satisfacer las necesidades básicas de la comunidad, haciéndolo de manera que aquél resulte justo -equitativo y proporcional, conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos-, con el propósito de procurar el crecimiento económico y la más justa distribución de la riqueza, para el desarrollo óptimo de los derechos tutelados por la Carta Magna. Lo anterior, en virtud de que la obligación de contribuir -elevada a rango constitucional- tiene una trascendencia mayúscula, pues no se trata de una simple imposición soberana derivada de la potestad del Estado, sino que posee una vinculación social, una aspiración más alta, relacionada con los fines perseguidos por la propia Constitución, como los que se desprenden de la interpretación conjunta de los artículos 3o. y 25 del Texto Fundamental, consistentes en la promoción del desarrollo social - dando incluso una dimensión sustantiva al concepto de democracia, acorde a estos fines, encauzándola hacia el mejoramiento económico y social de la población- y en la consecución de un orden en el que el ingreso y la riqueza se distribuyan de una manera más justa, para lo cual participarán con responsabilidad social los sectores público, social y privado. En este contexto, debe destacarse que, entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 constitucional, se encuentra la obligación de contribuir prevista en el artículo 31, fracción IV, constitucional, tomando en cuenta que la exacción fiscal, por su propia naturaleza, significa una reducción del patrimonio de las personas y de su libertad general de acción. De manera que la propiedad tiene una función social que conlleva responsabilidades, entre las cuales destaca el deber social de contribuir al gasto público, a fin de que se satisfagan las necesidades colectivas o los objetivos inherentes a la utilidad pública

o a un interés social, por lo que la obligación de contribuir es un deber de solidaridad con los menos favorecidos”<sup>22</sup>.

Lo anterior, considerando que es lógico que el propio sistema tributario prevea mecanismos que permitan hacer exigible a los particulares esa obligación constitucional, de cuyo cumplimiento depende la eficacia misma de las finalidades sociales encomendadas constitucionalmente al Estado. De tal forma que el legislador, en ejercicio de la potestad constitucional de imponer medidas de desaliento que afecten la recaudación, constrictando la esfera jurídica de los derechos individuales, está legitimado para regular la manera como se debe cumplir una determinada obligación tributaria.

Lo antes expuesto, inclusive puede desprenderse del propio artículo 16 constitucional, en el que se establece la posibilidad de que la autoridad administrativa lleve a cabo las actuaciones que le permitan comprobar el efectivo cumplimiento de las obligaciones de la materia tributaria, con lo cual se acredita la capital trascendencia de dicho deber —siendo ésta una de las pocas materias en las que desde la propia norma fundante se establece la posibilidad de verificación—.

Para efectos de claridad, a continuación se transcribe la parte conducente del referido artículo 16 de nuestra Carta Magna:

“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.

[...]

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones

---

<sup>22</sup> Tesis aislada 1a. CXIX/2006, establecida por la Primera Sala de este Alto Tribunal, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXIV, correspondiente a julio de dos mil seis, de rubro “OBLIGACIONES TRIBUTARIAS. OBEDECEN A UN DEBER DE SOLIDARIDAD”. El precedente respectivo se identifica en los siguientes términos: “Amparo en revisión 846/2006. Grupo TMM, S.A. 31 de mayo de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo”.

fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos”.

De lo expuesto con antelación derivado de la interpretación sistemática del entramado normativo descrito en los artículos 3o, 16, 25 y 31, fracción IV, constitucionales, se concluye que la finalidad de desalentar las inversiones en “paraísos fiscales” en particular, y a través de los regímenes fiscales preferentes en general, es válido desde un punto de vista constitucional, dando por satisfecho el primer paso del ejercicio analítico previamente identificado.

En este contexto, se aprecia que la finalidad genérica de establecer un régimen especial para los ingresos provenientes de regímenes fiscales preferentes puede, en principio, estimarse plenamente ajustada a la Constitución. Por consiguiente, de la misma podrían emanar restricciones a la libertad general de acción y a la propiedad, cuya validez constitucional en todo caso deberá examinarse en cada oportunidad —tal y como sucederá en la especie, atento a las consideraciones que serán expuestas a continuación—.

#### **B) ¿Es racional el establecimiento de un régimen particular para los ingresos pasivos provenientes de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes?**

Si el fin buscado lo constituye el combate a las prácticas de competencia fiscal internacional nocivas, así como a las conductas que tienden a la elusión del impuesto sobre la renta acudiendo a vehículos jurídicos que aprovechan los beneficios inherentes a la tributación a través de regímenes fiscales preferentes, ha de analizarse si la medida tomada para ello —el establecimiento de un régimen particular para dichos ingresos, en el cual no se permite analizar conjuntamente el efecto proveniente de ingresos, deducciones y pérdidas— es racional, es decir, debe efectuarse un análisis lógico, partiendo de la constatación empírica. Dicho de otro modo, debe determinarse si el método adoptado tiende a la consecución del fin pretendido.

En primer término, conviene reiterar que, a través de la disposición legislativa reclamada —así como de las demás normas contempladas en el Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta—, se establece un mecanismo particular para aquellos causantes residentes en el país —o para establecimientos permanentes de no residentes— que obtengan ingresos pasivos provenientes de territorios vinculados a regímenes fiscales preferentes, mismo que no es aplicable para los residentes que también obtengan ingresos de fuente de riqueza ubicada

en el extranjero, pero que **no** se vinculen a los mencionados regímenes preferenciales.

Bajo la mecánica de tributación aplicable a los ingresos obtenidos de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes, deberán distinguirse los recursos respectivos y determinar el gravamen atendiendo a la mecánica particular descrita en el artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, destacando que los ingresos percibidos, las deducciones consideradas y las pérdidas sufridas en términos de dicho Título no serán consideradas conjuntamente con los demás ingresos, deducciones y pérdidas del causante —los cuales se determinan en los términos del régimen general del Título II, para el caso de las personas morales—.

Como puede apreciarse, a la obligación que se determine en términos del Título VI, debe adicionarse el hecho de que los ingresos, deducciones y pérdidas mencionados, son desagregados de la situación fiscal de las quejas que hubiere correspondido en términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Dicha medida buscaría ser justificada en los términos de la finalidad que ya ha sido analizada, es decir, la de evitar la manipulación impositiva por medio de prácticas de elusión que acudan a vehículos jurídicos que contemplen recurrir a regímenes fiscales preferentes —mejorando el control en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y asegurando la efectiva recaudación del impuesto—, así como combatir la competencia fiscal internacional que se considere perjudicial.

De esta manera, sin que sea dable analizar la totalidad de las diversas medidas al alcance del autor de la norma —dada la intensidad débil del escrutinio que se efectúa—, debe determinarse si el mecanismo concreto que se escogió conduce al resultado deseado —lo cual pondría de manifiesto su carácter racional—, o bien, si no conduce a éste —caso en el cual se evidenciará su irracionalidad—.

La determinación de qué opción podría ser mejor para alcanzar su meta o, cuando menos, si la opción no es la idónea para tal fin, en su caso, no sería materia de este punto, sino de un ejercicio de razonabilidad —al cual se refiere el tercer paso del escrutinio propuesto—.

Es claro que para conseguir los fines buscados, el legislador contaba con un abanico de posibilidades, como podrían ser, entre otros: abiertamente prohibir la inversión en “paraísos fiscales” propiamente dichos, establecer un régimen estricto de declaraciones informativas, disponer un mecanismo tributario más gravoso para

los ingresos derivados de inversiones vinculadas a regímenes fiscales preferentes —sea que ello se consiguiera a través de tasas más altas, de desvinculación del régimen general o de algún otro mecanismo—.

Partiendo de la noción de que el análisis efectuado por esta Sala —no siendo estricto— no pretende encontrar una respuesta correcta única en el actuar del Poder Legislativo, sino que simplemente se avoca al análisis de la relación entre medios y fines —considerando que aquéllos son racionales en la medida en la que sean adecuados para alcanzar la finalidad propuesta—, se arriba a la conclusión de que el mecanismo establecido en el Título VI —y, en particular, el que se desprende del artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta—, es una medida adecuada y racional para alcanzar la meta deseada.

Lo anterior es así, en razón de que la tributación desagregada de los ingresos vinculados a los regímenes fiscales preferentes —considerando también de manera aislada las deducciones y pérdidas respectivas—, se traducen en una medición distinta de la capacidad contributiva<sup>23</sup>, misma que puede implicar el cálculo del gravamen por un monto mayor y, en esa medida, se consigue el propósito buscado, consistente en desalentar la inversión a través de los mencionados regímenes preferentes.

En consecuencia, se concluye que el establecimiento de un mecanismo particular de tributación para los ingresos vinculados a los regímenes en comento, con las implicaciones que el mismo pueda tener —sea que, como acontece en México, se determine la desagregación del ingreso, de las deducciones y de las pérdidas, o bien, si ello acontece mediante alguna otra fórmula— sí es acorde con las finalidades perseguidas, pues el mecanismo particular puede coadyuvar en la fiscalización de dichos recursos y, en última instancia, puede desalentar el acudir a la inversión en los mencionados territorios, al menos en lo que hace a actividades que generen ingresos pasivos.

En tal virtud, puede apreciarse que la medida combatida sí es racional, al permitir la consecución de los fines propuestos. Sin embargo, el análisis más complicado al que debe someterse dicha norma es el que determinará si el mecanismo diseñado permite enfrentar de manera inmediata, con la mayor eficiencia y la menor afectación posible a otros principios constitucionales, la

---

<sup>23</sup> Debe señalarse que dicha medición diferente de la capacidad contributiva no es, por el momento, objeto de análisis de la presente ejecutoria, considerando que de dicho tema se ocupará esta Sala al resolver lo planteado en relación con la garantía de proporcionalidad tributaria.

circunstancia que se busca combatir, es decir, la posibilidad de manipular la base impositiva, mediante vehículos jurídicos que utilicen las ventajas inherentes a los regímenes que se estudian. Dicho análisis se detalla en el apartado siguiente.

**C) ¿Es razonable la distinción que se efectúa de los ingresos provenientes de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes?**

Sin perder de vista que, en la especie corresponde efectuar un análisis de intensidad débil, a través de la valoración apuntada será analizada la relación existente entre el medio —la tributación particular de los ingresos pasivos vinculados a los regímenes fiscales preferentes— y el fin trazado —combatir las prácticas de competencia fiscal internacional nocivas, así como la posibilidad de manipular la base de tributación, mediante el uso de vehículos jurídicos que aprovechan los beneficios inherentes a la inversión en regímenes fiscales preferentes—, con el propósito de determinar si, en aras de dicha finalidad, no se afectan de manera innecesaria o excesiva otros bienes o derechos protegidos por la Constitución Federal, de lo cual se desprenderá un juicio relacionado con la proporcionalidad que guarda la medida, frente a la finalidad pretendida.

Tal y como ha sido sostenido reiteradamente por este Alto Tribunal, la Constitución Política consagra el derecho a que se otorgue un trato igual a los gobernados que se encuentren en igual situación y, por ende, desigual a aquéllos que no se encuentren en las mismas circunstancias relevantes.

Sin embargo, dicho principio no es el único que debe ser valorado en el sistema, siendo necesario proteger otros derechos que se encuentran en la Constitución, todo ello complementado con los fines sociales que corresponden al Estado constitucional de corte democrático, los cuales no deben ser antagónicos a los de las libertades personales y patrimoniales, sino moderadores de ellas.

De esta manera, a través del artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta —y, en general, mediante la distinción de los ingresos pasivos provenientes de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes— se establece un mecanismo particular de tributación que, finalmente, da lugar a la distinción entre los siguientes supuestos generales:

- El primero de ellos, correspondiente a los residentes en territorio nacional que perciban ingresos de fuente de riqueza ubicada en México o en el extranjero, siempre que **no** se trate de ingresos pasivos vinculados a

regímenes fiscales preferentes, los cuales determinarán una única utilidad fiscal o, en su caso, un único resultado fiscal;

- El segundo de ellos, correspondiente a los residentes en territorio nacional que perciban ingresos de fuente de riqueza ubicada en México o en el extranjero —si esto último ocurre, de manera total o parcial, atendiendo a ingresos pasivos vinculados a regímenes fiscales preferentes—, los cuales determinarán dos utilidades fiscales o, en su caso, dos resultados fiscales. En este último caso, la dualidad precisada permitirá distinguir los siguientes conceptos: una utilidad (o resultado) correspondiente a los ingresos de territorio nacional y a todos los ingresos de fuente de riqueza extranjera no vinculados a regímenes fiscales preferentes, así como a los ingresos activos vinculados a dichos territorios, por un lado; y una segunda utilidad (o resultado), exclusivamente por los ingresos pasivos vinculados a los mencionados regímenes preferentes.

En el análisis de la razonabilidad de dicha distinción, debe partirse de la premisa —reconocida por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación—, que sostiene que el sistema tributario no es rígido y que su configuración forma parte de las facultades reconocidas constitucionalmente al Congreso de la Unión.

En efecto, el texto constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es la sufragación de los gastos públicos, tanto de la Federación, como del Distrito Federal, entidades federativas y municipios, dentro de un marco legal, que sea proporcional y equitativo. Así pues, es dable afirmar que el sistema tributario está integrado por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el objetivo asignado por la Ley Fundamental.

La creación del mencionado sistema tributario, por disposición constitucional, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, por lo que se le debe reconocer a éste un espacio legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva.

En tal virtud, debe señalarse que el poder tributario pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política —amplio, mas no ilimitado—, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal de los tributos.

Al respecto, resulta aplicable lo dispuesto en la tesis de jurisprudencia del Tribunal Pleno de rubro “GASTOS Y EROGACIONES DE LAS PERSONAS. EL ESTADO TIENE FACULTAD DE GRAVARLOS EN EJERCICIO DE SU POTESTAD TRIBUTARIA”<sup>24</sup>, así como la aislada de esta Primera Sala de rubro “SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES”<sup>25</sup>.

En consecuencia, apreciando que la determinación del particular mecanismo de imposición que corresponde a los ingresos de los residentes en territorio nacional cuando obtienen ingresos vinculados a regímenes fiscales preferentes, se

---

<sup>24</sup> Tesis de jurisprudencia P./J. 38 12/89, establecida en la octava época por el Pleno de este Alto Tribunal, consultable en el Semanario Judicial de la Federación, tomo IV, primera parte, julio a diciembre de 1989, página 129, cuyo texto dispone lo siguiente: “El artículo 31, fracción IV, de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, otorga al legislador ordinario la facultad de determinar cómo y en qué forma los mexicanos deben contribuir al gasto público. El legislador tiene facultad para seleccionar el objeto del tributo siempre que éste satisfaga los principios establecidos en la Constitución. El precepto constitucional señalado no establece como requisito que los gravámenes se impongan sólo a los ingresos, a los bienes o al capital. Al no existir restricción constitucional en este sentido el Estado está facultado para gravar erogaciones o gastos en dinero o en especie que revelen capacidad contributiva de quienes los efectúan y, por ende, sean susceptibles de ser objeto de imposición por parte del Estado”.

<sup>25</sup> Tesis aislada número 1a. XLIX/2006, establecida por esta Primera Sala, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, correspondiente a marzo de 2006, página 210, cuyo texto dispone lo siguiente: “El Texto Constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados y Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo, por ello se afirma que dicho sistema se integra por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el mencionado objetivo asignado constitucionalmente. Ahora bien, la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva. En tal virtud, debe señalarse que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política —amplio, mas no ilimitado—, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, por lo que el hecho de que en un determinado momento los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquellos vinculados con anterioridad a las hipótesis contempladas legalmente, no resulta inconstitucional, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales”. El precedente respectivo es identificado en los siguientes términos: “Amparo en revisión 1914/2005. Operadora de Hoteles de Occidente, S.A. de C.V. y otras. 18 de enero de 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo”.

circunscribe en este margen de configuración del sistema tributario, este Alto Tribunal no estima que, en sí misma, resulte inconstitucional la decisión de distinguir ese tipo de ingresos en específico, ni la de hacerlo a través del establecimiento de un Título en específico en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Retomando el análisis del trato diferenciado entre los grupos de causantes que han sido identificados, debe señalarse que ello puede analizarse desde una doble óptica: en primer término, como la distinción entre ingresos, a nivel de régimen, estableciendo un tratamiento particular para los provenientes de fuente de riqueza en el extranjero, vinculados a regímenes fiscales preferentes; y, en segundo lugar, y como consecuencia de lo anterior, el establecimiento de una medida particular para un grupo de causantes, consistente en la obligación de determinar dos utilidades (pérdidas) fiscales, o bien, dos resultados fiscales.

Para efectos de claridad, el análisis particular de cada aspecto se realiza por separado:

a. En lo que hace al primer aspecto —la distinción de dichos ingresos, a fin de establecer un mecanismo particular de tributación a nivel de régimen—, la parte introductoria del presente estudio aporta elementos objetivos que ponen de manifiesto la preocupación existente en el concierto internacional, en torno a los efectos que pueden derivar de la competencia fiscal internacional nociva, así como de la utilización de vehículos jurídicos que aprovechan las características propias de los regímenes fiscales preferentes, refiriéndonos por tales a la presencia de normas o prácticas administrativas que obstaculizan el intercambio de información con otros Estados<sup>26</sup>, en relación con los sujetos que se benefician de la imposición reducida o nula; así como a la inexistencia de un impuesto sobre la renta —

---

<sup>26</sup> Tal y como fue acotado en el apartado introductorio de la presente ejecutoria, esta Sala reconoce que los regímenes fiscales preferentes —como concepto jurídico— no necesariamente reúnen las características de los denominados “paraísos fiscales”, siendo que la posibilidad de intercambiar información puede llegar a darse en los regímenes que no constituyan “paraísos”. Sin embargo, ello no es una circunstancia que lleve a la modificación del criterio que se sostiene, pues debe contemplarse que los mecanismos excepcionales de aminoración de la carga fiscal —es decir, los distintos a deducciones o acreditamientos inherentes a la mecánica del impuesto sobre la renta— no son la norma en territorios no vinculados a regímenes fiscales preferentes —menos aún los que otorguen beneficios que disminuyan el impuesto correspondiente a ingresos “pasivos”—, ni suelen tener permanencia. Los casos en los que dichas circunstancias —el eventual otorgamiento de beneficios a la tributación de ingresos “pasivos”, de manera previsible, regular o permanente— lleguen a coincidir con la tributación en un territorio que facilite el intercambio de información, a juicio de esta Sala, se consideran excepcionales y, por ende, no llegan a justificar un criterio contrario al apuntado.

típicamente en un “paraíso fiscal” como tal—, la imposición a una tasa reducida — como puede acontecer en los “paraísos”—, o bien, la existencia de medidas legislativas o administrativas que se traduzcan en un impuesto menor —lo cual puede acontecer en cualquier régimen fiscal preferente, aun si no se considera “paraíso” como tal—.

En tal virtud, dado que las características apuntadas claramente evidencian que la inversión en regímenes fiscales preferentes puede realizarse por razones distintas a las comerciales o de negocio —es decir, que las mismas pueden derivar de consideraciones de índole tributaria—, no es ilógico o poco razonable que el legislador busque darles un tratamiento fiscal diferenciado o, inclusive, que persiga como finalidad desalentar la realización de las mencionadas inversiones, lo cual quedó expresamente apuntado en los procesos legislativos.

De la misma forma, es claro que México comparte la preocupación que evidencia la comunidad internacional, en torno al combate a las prácticas que puedan constituir competencia fiscal nociva; inclusive, deba valorarse en su justa dimensión el hecho de que México forme parte de la OCDE, organismo internacional que en mayor medida ha impulsado el establecimiento de medidas que se contrapongan a la proliferación de este tipo de prácticas —y que, inclusive, expresamente buscan que se desincentive acudir a la tributación vinculada a regímenes fiscales preferentes—, llevando a cabo recomendaciones que se han incorporado en la legislación mexicana.

En efecto, puede apreciarse que, al impulso de la globalización económica y de los enormes avances de la tecnología informática y su conexión con los servicios financieros, se ha desarrollado una fuerte competencia fiscal entre los Estados; en este contexto, éstos pueden sentirse tentados a involucrarse en la competencia por atraer actividad económica, así como por la localización de capitales en sus propios territorios.

Esta competencia puede tener efectos positivos, como lo serían el contribuir a exportar formas más eficientes de imposición, incentivar la reforma tributaria interna o promover una mayor eficiencia en la administración tributaria e, inclusive, en la realización del gasto público.

Sin embargo, junto a esta competencia aceptable, surge una competencia fiscal nociva, como la que deriva de los denominados “paraísos fiscales”, los cuales aprovechan regímenes preferenciales y nichos tributarios liberatorios para atraer actividades o defender una determinada posición financiera, lo cual suele traer

aparejada la multiplicación de las posibilidades de elusión, afectándose la base tributaria por razones injustificadas.

La respuesta a este fenómeno es la puesta en práctica de diversos mecanismos, —como son las cláusulas de beneficiario efectivo y de intercambio de información en los convenios para evitar la doble imposición— y, en todo caso, pone de manifiesto la necesidad de acciones internacionales concertadas —como la encabezada por la OCDE—.

México forma parte de este grupo de Estados que busca atraer la inversión de capitales sin recurrir a prácticas internacionales cuestionables, como lo evidencia la suscripción de convenios para evitar la doble tributación, en los que se hace también patente la disposición a resentir una pérdida en la recaudación —equivalente a la tributación de los residentes, hasta por el monto por el que se otorga un crédito en México por el impuesto pagado en el Estado en el que se localiza la fuente de riqueza—, misma que es compensada con los propios impuestos que puede recuperar al retener como Estado de la fuente en lo que hace a no residentes.

Lo anterior, bajo principios de reciprocidad internacional, se traduce en que los residentes en México consigan que, como regla general, la obtención de recursos provenientes del extranjero —y la sujeción de éstos a gravamen en el país de la fuente— no se traduzca en una duplicidad en la carga tributaria.

De esta forma, se consigue armonizar dos principios de justicia: el primero, entre Estados, reconociendo el derecho de los países de la fuente —tradicionalmente, países receptores de capitales, como lo es México— a sujetar a imposición a los recursos originados en su territorio; y el segundo, entre personas, a fin de que no vean afectada su esfera patrimonial con el establecimiento de un doble gravamen.

A la luz de este esfuerzo, la utilización de vehículos jurídicos que aprovechen las características inherentes a los regímenes fiscales preferentes en general, y a los denominados “paraísos fiscales” en particular —como lo son la falta de mecanismos de intercambio de información y la nula imposición de la renta o su imposición a una tasa reducida—, se presenta como una práctica que válidamente puede ser combatida o desalentada, tal y como lo hace el Estado mexicano, a fin de que —entre las personas— la inversión vinculada a regímenes fiscales preferentes no sea el motivo por el que se permita una injustificada redistribución de la carga tributaria, o bien, —entre los Estados— no dé lugar a una

concentración de actividad económica en un determinado territorio, si ello deriva de una práctica fiscal internacional nociva.

En consecuencia, la diferenciación de dichos ingresos, estableciendo un tratamiento para los mismos a nivel de régimen particular, se presenta como una respuesta razonable por parte del Estado mexicano, misma que deriva inclusive de recomendaciones emitidas por la OCDE, organismo internacional del que México es parte.

**b.** Ahora bien, en lo que hace a la implicación que tiene dicho tratamiento específico, desagregando solamente a un cierto tipo de ingreso proveniente de fuente de riqueza ubicada en el extranjero —es decir, a los ingresos pasivos vinculados a regímenes fiscales preferentes—, a fin de que se determinen dos utilidades (pérdidas) fiscales, o bien, dos resultados fiscales, debe tomarse en cuenta lo siguiente.

Como se señalaba con antelación, la configuración particular del sistema normativo fiscal se encuentra dentro de las facultades del legislador, en aras de cumplir con el propósito que constitucionalmente se atribuye a la tributación.

En tal virtud, el legislador se encontraba en posibilidad de regular la tributación de los ingresos pasivos vinculados a regímenes fiscales preferentes, ya fuera a través de las propias disposiciones del Título II —como acontecía en legislaciones vigentes en otras anualidades—, o bien, desagregar este tipo de ingresos —conjuntamente con las deducciones y pérdidas correspondientes— del sistema unitario inherente a dicho apartado de la Ley, generando el Título VI que actualmente se aprecia en el mencionado ordenamiento.

Lo anterior, sin que ninguna de dichas opciones pueda ser considerada inconstitucional *per se*, pues la Ley Fundamental le otorga al legislador un margen de configuración política amplio que perfectamente acepta ambos supuestos.

En esas condiciones, se aprecia que la legislación reclamada se encamina a gravitar sobre aquellos causantes que obtienen ingresos pasivos vinculados a regímenes fiscales preferentes, conminándolos a determinar dos utilidades o resultados fiscales, con lo que se evidencia un trato diferenciado. Sin embargo esta discriminación encuentra su primera justificación en la necesidad de asegurar la recaudación, ante la posibilidad de que se acuda a vehículos que permiten la manipulación de la base y la elusión de la obligación fiscal.

En tal virtud, lo importante a efectos del análisis de constitucionalidad es constatar si el mecanismo particular de tributación —la obligación de determinar dos utilidades o resultados fiscales— se encuentra en contra del sistema jurídico tributario, tal como fue constitucionalizado —porque derogaría un deber general de contribuir en condiciones igualitarias—, o si, por el contrario, constituye una delimitación legítima de dicho deber, en el marco de los propósitos particulares a los que se encamina la disposición reclamada.

En el caso en estudio, a juicio de esta Primera Sala, se diseñó un instrumento normativo *razonable*, lo cual se desprende de la proporción que guarda la medida decretada, en relación con la consecución de los objetivos trazados, sin que lo anterior se traduzca en una norma de privilegio, tal y como se explicita a continuación.

En efecto, debe señalarse que la particular decisión por la que se optó —el establecimiento de un Título VI en la Ley del Impuesto sobre la Renta, desagregando una porción particular del ingreso— puede ser explicada con bases objetivas y razonables.

Esta separación de un tipo particular de ingresos favorece la administración particular de las rentas así individualizadas —así como de las deducciones y pérdidas respectivas— y, adicionalmente, permite el tratamiento diferenciado por virtud del cual se busca desalentar la inversión vinculada a regímenes fiscales preferentes.

En efecto, si se buscara únicamente controlar o transparentar la inversión en regímenes fiscales preferentes, facilitando su fiscalización, la tributación en el Título II parecería una opción más adecuada, dado que la determinación del gravamen, en principio, podría no verse afectada, al permitirse aglutinar los recursos vinculados a regímenes fiscales preferentes con todos los demás que perciba el residente en México —con el efecto correlativo de las deducciones y pérdidas respectivas—, determinándose una única utilidad o pérdida fiscal, o bien, un único resultado fiscal.

En cambio, mediante la separación a un Título particular —y la consecuente obligación de determinar dos utilidades o resultados fiscales—, se posibilita el desaliento que el legislador busca establecer, atendiendo a las peculiaridades de los regímenes fiscales preferentes.

De haberse conservado una tributación unitaria o global dentro del propio Título II, ello hubiera tenido como efecto que la tributación de las ganancias provenientes de los regímenes fiscales preferentes se pudiera ver disminuida, en la medida de las deducciones autorizadas para el resto de los ingresos —los provenientes de territorio nacional, así como los de fuente de riqueza extranjera no vinculados a regímenes fiscales preferentes y aun los de dichos territorios cuando se trate de ingresos activos—, así como por el efecto que tendrían las pérdidas fiscales también vinculadas a los ingresos restantes.

En efecto, considerando indeseables las consecuencias que derivan de la realización de inversiones a través de regímenes fiscales preferentes —como lo es, en la mayoría de los casos, la ausencia de transparencia y el potencial para eludir la obligación tributaria en México, con la consecuente redistribución de la carga fiscal por razones que no lo justifican—, se acudió a un mecanismo que pone frente al causante la decisión de acudir a regímenes fiscales preferentes —y, específicamente, realizando inversiones que se traducen en ingresos de los denominados “pasivos”—, bajo la conciencia de que ello tendrá una repercusión tributaria específica.

De esta forma, se estima que, contrariamente a lo aducido por la recurrente, las medidas legislativas reclamadas no resultan inconstitucionales.

El derecho fundamental a la equidad, instituido por la Constitución Política, no busca o no pretende que se genere una igualdad matemática y ciega ante las diferentes situaciones que surgen en la vida real, pues la igualdad a la que se refiere la Constitución es una igualdad de trato ante la ley. Si bien surgen situaciones fácticas que requieren un trato diferente, este último debe sustentarse en criterios razonables y objetivos que así lo justifiquen, sin que de esta manera se deje al capricho o voluntad de quien imparte las reglas, la aplicación de un trato distinto.

En este contexto, se aprecia que el parámetro establecido en el mecanismo de tributación reclamado —la obtención de ingresos pasivos vinculados a regímenes fiscales preferentes— no está fijado de manera artificiosa ni arbitraria; por el contrario, se encuentra ajustado de manera objetiva para cumplir el propósito perseguido, apreciándose que la determinación de la “segunda” utilidad o pérdida fiscal —en su caso, “segundo” resultado fiscal— se limita a los mencionados ingresos pasivos.

Como se precisó con anterioridad, los países con regímenes fiscales preferenciales han sido considerados como un factor problemático a nivel

internacional, dado que dichos mecanismos —y, en particular, los “paraísos fiscales”— conllevan una distorsión de los patrones de comercio e inversión que se convierten en una amenaza tanto contra los sistemas fiscales nacionales como para la estructura general de la tributación internacional.

Es así que el tratamiento fiscal diferenciado deriva de las características que tienen estos países, mismas que, por regla general, facilitan la posibilidad de eludir las obligaciones tributarias, cuestión que no ocurre tratándose de residentes cuya fuente de riqueza se ubica en países extranjeros que no favorecen acudir a regímenes preferentes.

Así, en un primer término, la identificación de los recursos provenientes de regímenes fiscales preferentes, no es inadecuada ni escapa a una justificación objetiva. Más aún, el hecho de que, por regla general, se limite dicho mecanismo de tributación —calculando la “segunda” utilidad o el “segundo” resultado— a los ingresos pasivos —entendiendo por tales a los intereses, dividendos, regalías, ganancias en la enajenación de acciones, títulos valor o de bienes inmuebles, los derivados del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, así como los percibidos a título gratuito—, pone de manifiesto que el legislador limitó razonablemente el alcance de la medida, a fin de que únicamente terminara pesando sobre los recursos de más difícil fiscalización y que con mayor facilidad pueden potencialmente no ser declarados.

Asimismo, puede apreciarse que se trata de ingresos que no derivan de la realización de actividades empresariales y que no se vinculan con activos involucrados en dichas actividades, con lo cual se evidencia de nueva cuenta el ánimo de limitar la proyección de dicha medida, dado que no repercutiría en inversiones que —bajo este parámetro— evidencien realizarse por auténticas razones de negocio.

Así las cosas, la finalidad o el objetivo con base en el cual el legislador creó un tratamiento fiscal distinto y en el cual, entre otros, se determina que se debe llevar un resultado fiscal por separado de los ingresos que se perciben en el Título II, se encuentra plenamente justificado, porque se busca desalentar la inversión en los países con regímenes fiscales preferentes y, específicamente, la inversión que se realice sin vinculación empresarial, reportando ingresos que la legislación denomina “pasivos”.

Asimismo, debe tomarse en cuenta que en los procesos legislativos que han ido configurando el régimen fiscal vigente de los ingresos vinculados a regímenes

fiscales preferentes, se advierte la intención de evitar la posibilidad de manipular la base tributaria y eludir la obligación fiscal en México, con lo cual es congruente la decisión de contrarrestar los beneficios que pueden derivarse de la realización de inversiones en dichos países, en relación con los que no tienen un tratamiento fiscal preferente.

De esta forma, lo dispuesto en el artículo reclamado, es una medida que se justifica si se atiende a que lo que se pretende es que se cuente con contrapesos —la imposibilidad legal de considerar las deducciones y pérdidas que no se vinculen directamente con los ingresos pasivos provenientes de regímenes fiscales preferentes— que compensen los beneficios que resultarían a los inversionistas por acudir a regímenes preferenciales.

Consecuentemente, si los regímenes fiscales preferentes tienen el efecto de atraer a los contribuyentes por las características que les son inherentes —y que pueden reflejarse en una manipulación del ingreso que se reporta en el país de residencia—, el hecho de que se establezca un mecanismo que no permite compensar pérdidas de un régimen fiscal preferente, con otras ganancias —o viceversa—, produce como resultado una norma de desaliento que guarda una proporción lógica con la intención de motivar a que la inversión se desplace a países que no se consideren vinculados a regímenes fiscales preferentes —entre los que se cuenta México—.

En el contexto descrito, queda pendiente dar respuesta a algunos planteamientos específicos formulados por la parte quejosa en los agravios formulados, a lo cual se procede en los términos siguientes.

- En lo que hace a lo argumentado en el sentido de que la finalidad perseguida por el legislador no es extrafiscal, debe señalarse que es acertado lo afirmado por la quejosa, dado que se aprecia que se trata de una finalidad inherente a la política tributaria seguida por el Estado mexicano.

No obstante, ello no resulta suficiente para desvirtuar las consideraciones de la A quo, dado que la política fiscal también puede dar lugar a distinciones que se justifiquen objetivamente, tal y como será precisado en el apartado siguiente, en lo tocante a la garantía de proporcionalidad tributaria.

En este mismo sentido, la constitucionalidad de la finalidad perseguida — sea que se califique de extrafiscal como lo hace la Juez de Distrito, o que se atribuya a la política fiscal, como lo hace este Alto Tribunal— ha sido avalada, atendiendo al propio respaldo que en abstracto le otorga la Ley Fundamental, pero

también en lo que hace al carácter racional y razonable con el que se instrumentó el mecanismo utilizado para la consecución de tal fin.

- Asimismo, debe señalarse que también asiste la razón a las quejas al señalar que la finalidad perseguida por la norma no puede ser —y, efectivamente, no lo es— la de que se calcule una segunda utilidad fiscal o un segundo resultado fiscal.

No obstante, debe señalarse que tal corrección en el juicio adelantado tampoco permite la revocación del fallo recurrido, toda vez que las quejas únicamente atribuye tal aseveración a la Juez de Distrito, sin que ésta la hubiere sostenido en los términos apuntados y, por otro lado, esta Sala ya se ha hecho cargo de la enunciación de la finalidad que persiguen las disposiciones combatidas, así como del respaldo constitucional de la misma y de su instrumentación.

- Tal y como podría ya desprenderse de lo expuesto en el presente apartado, la simple obtención de ingresos no es una circunstancia que ubique a los causantes en un plano de igualdad frente a la Ley, dado que la percepción de los ingresos pasivos, obtenidos de fuente de riqueza extranjera vinculada a regímenes fiscales preferentes, con toda claridad permite establecer presupuestos objetivos que posibilitan la distinción entre causantes.

Así, debe tomarse en cuenta que, desde el propio apartado de introducción de este considerando, ya se ha precisado que la posibilidad de acudir a vehículos jurídicos que puedan aprovechar los beneficios inherentes a los regímenes fiscales preferentes, es una circunstancia compleja que se ha estimado suficiente para el establecimiento de un trato diferenciado.

En este mismo sentido, también se ha precisado que la simple acumulación del ingreso no resulta suficiente para solucionar la problemática que busca atender el legislador tributario, dado que en la misma debe valorarse que la situación jurídico tributaria de los ingresos efectivamente declarados —“acumulados”, en la propuesta de la quejosa— es igual de importante que la facilidad con la que se presenta la posibilidad de no declararlos.

- De la misma forma, lo aducido en cuanto a que la tributación en regímenes fiscales preferentes no resulta nociva para la recaudación, dado que —de acumularse el ingreso en términos del Título II— el impuesto también se generaría conforme a la tasa mexicana, tampoco es acertado.

Lo anterior, en razón de que lo argumentado por las quejas parte de la premisa de que el ingreso vinculado a regímenes fiscales preferentes será necesariamente declarado, circunstancia esta que no podría ser garantizada — precisamente por las características propias de los regímenes fiscales preferentes—, y que el legislador mexicano busca combatir mediante el desaliento de dichas inversiones, a fin de no arriesgar innecesariamente la recaudación y los fines que con la misma se persiguen.

- Finalmente, en lo que hace a lo aducido en el sentido de que las diferencias que justificarían el trato particular que se establece, serían de orden fáctico, mientras que las semejanzas que ordenarían el trato igual son de índole jurídica, debe señalarse lo siguiente.

En primer término, ya se ha señalado que el término de comparación propuesto por las quejas es equivocado, dado que la simple percepción de ingresos no es suficiente para determinar que, desde el punto de vista constitucional, el legislador se encuentre obligado a establecer exactamente el mismo tratamiento jurídico.

Por otro lado, la circunstancia relativa a que el criterio de distinción deriva de una problemática fáctica y no jurídica tampoco es relevante, dado que la igualdad que propugna el texto constitucional no es fría y matemática, sino que precisamente busca que las diferencias de origen, que surgen en la vida real — diferencias “fácticas”, diría la quejosa— puedan ser solucionadas, precisamente por la intervención de las instituciones estatales.

De ser fundada tal aseveración, la problemática “fáctica” que deriva de un evento natural —como acontecería al resentir una parte del territorio nacional los efectos de un huracán— no darían lugar a actuación alguna del Poder Público, y se dejaría en la más absoluta desprotección a los que necesitaban del auxilio de las instituciones del Estado.

En este sentido, la propia jurisprudencia de este Alto Tribunal ha establecido que este tipo de circunstancias avalan el establecimiento de trato diferenciado, siempre y cuando la distinción no resulte artificiosa o injustificada<sup>27</sup>.

---

<sup>27</sup> Lo anterior, en los términos de la tesis de jurisprudencia número P./J. 41/97, del Tribunal Pleno, de rubro “EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS”, consultable en la foja 43 del tomo V, de junio de mil novecientos noventa y siete, de la novena época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, y cuyo texto se omite, en razón de que a la misma ya se ha hecho referencia en la presente ejecutoria.

En tal virtud, con base en las consideraciones expuestas, y atendiendo al carácter justificado —tanto del establecimiento de un trato diferenciado a nivel de régimen de tributación, como del mecanismo inherente a ello, consistente en la obligación de determinar dos utilidades o resultados fiscales—, devienen infundados los agravios planteados por las sociedades mercantiles quejasas, en relación con la garantía de equidad tributaria.

Debe precisarse que lo anterior no debe ser entendido como un juicio anticipado de constitucionalidad sobre cada medida que pudiera establecerse como parte del régimen de desaliento que se analiza, sino que ello dependerá del estudio que en cada caso realice el juzgador constitucional.

## **2. Estudio relacionado con la garantía de proporcionalidad tributaria.**

En lo que hace a lo planteado en el primer agravio, en contra de la negativa de la sentencia de primera instancia, en relación con el amparo solicitado en contra del artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, debe señalarse lo siguiente.

La parte quejosa plantea en vía de agravio su inconformidad con las consideraciones de la A quo en las que sostuvo que la obligación de determinar dos utilidades o pérdidas fiscales, o bien, en su caso, dos resultados fiscales —el primero, en lo que corresponde al Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y el segundo, de conformidad con el Título VI de dicho ordenamiento— no resulta inconstitucional. Al respecto, la ahora recurrente insiste en que dicho mecanismo de tributación resulta inconstitucional, en la medida en la que no permite aglutinar todos los ingresos del causante, con todos los conceptos deducibles y con todas las pérdidas fiscales que hubiere podido sufrir.

En relación con este tema, se somete a la consideración de este Alto Tribunal, la aducida violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, contemplada por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, combatiendo la respuesta formulada por la juez A quo e insistiendo en que —a juicio de la recurrente—, al no permitirse la acumulación de todos los ingresos y el reconocimiento de todos los gastos y todas las pérdidas, ello tendría como consecuencia la determinación de dos utilidades o dos resultados fiscales, lo cual no sería acorde a la capacidad contributiva de los causantes, quienes contarían con un único patrimonio y, por ende, una única medida de capacidad.

A juicio de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dichos argumentos resultan infundados, de conformidad con las consideraciones que se exponen a continuación.

A fin de dar respuesta a los planteamientos formulados por la parte quejosa ahora recurrente, a través de los cuales aduce la violación a la garantía de proporcionalidad tributaria, es necesario primeramente precisar el contenido y alcance de ésta.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que es obligación de los mexicanos, contribuir al gasto público de la manera *proporcional* y equitativa que dispongan las leyes.

Al respecto, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

De conformidad con este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad de cada sujeto pasivo, esto es, en función de su potencialidad real para contribuir a los gastos públicos, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada.

Además, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza.

De acuerdo con lo anterior, la potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones es, precisamente, el de la identificación de la capacidad para contribuir a los gastos públicos por parte de los gobernados.

La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos, por traslación que deba hacerse por disposición legal o por las características propias del tributo de que se trate.

De lo anterior se desprende que la garantía de proporcionalidad tributaria se respeta en la medida en que se atiende a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, pues debe pagar más quien tiene una mayor capacidad contributiva y menos el que la tiene en menor proporción.

Corroboran lo anterior, las diversas tesis sustentadas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro "CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS"<sup>28</sup> y "CONTRIBUCIONES. LA POTESTAD PARA DETERMINAR SU OBJETO NO SE RIGE POR EL PRINCIPIO DE GENERALIDAD, SINO POR EL DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA"<sup>29</sup>. En este mismo sentido, puede apreciarse que las

---

<sup>28</sup> Tesis de jurisprudencia P.J. 109/99, establecida en la novena época por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo X, noviembre de 1999, página 22, cuyo texto se transcribe a continuación: "Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto."

<sup>29</sup> Tesis aislada P. LXXIX/98, establecida por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, novena época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,

consideraciones anteriores fueron sintetizadas por el Tribunal Pleno en la tesis de jurisprudencia P./J. 10/2003, de rubro “PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES”<sup>30</sup>.

Por tanto, el principio de proporcionalidad tributaria radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, aportando una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada; esto es, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

---

tomo VIII, correspondiente a diciembre de 1998, página 241, cuyo texto se transcribe a continuación: “La potestad tributaria implica para el Estado, a través de las autoridades legislativas competentes, la facultad de determinar el objeto de los tributos, involucrando cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva, de ahí que uno de los principios que legitima la imposición de las contribuciones no es precisamente el de generalidad, sino el de la identificación de la capacidad contributiva de los gobernados, por lo que no existe obligación de contribuir si no existe la relativa capacidad contributiva, y consecuentemente, habrá de pagar más quien tiene una capacidad mayor, y menos el que la tiene en menor proporción; todo lo cual descarta la aplicación del principio de generalidad en la elección del objeto del tributo.” El precedente respectivo es identificado en los siguientes términos: “Amparo en revisión 2695/96. Inmobiliaria Firpo Fiesta Coapa, S.A. de C.V. y coags. 31 de agosto de 1998. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván”.

<sup>30</sup> Tesis de jurisprudencia P.J. 10/2003, sentada por el Pleno de este Tribunal Constitucional, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVII, mayo de 2003, página 144, cuyo texto dispone lo que a continuación se cita: “El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción”.

En este contexto, es importante señalar que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene desde la octava época que, para analizar la proporcionalidad de un impuesto, debe atenderse a los términos en los que se realiza el respectivo hecho imponible, tomando en cuenta su naturaleza, es decir, si grava una manifestación general de la riqueza de los gobernados, tal y como puede apreciarse en la tesis de jurisprudencia de rubro “PROPORCIONALIDAD DE LAS CONTRIBUCIONES. DEBE DETERMINARSE ANALIZANDO LAS CARACTERISTICAS PARTICULARES DE CADA UNA”<sup>31</sup>.

Al respecto —procediendo a la delimitación del criterio de proporcionalidad aplicable en el impuesto sobre la renta y, de manera específica, bajo el régimen general de las personas morales—, debe tomarse en cuenta que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el objeto del impuesto sobre la renta lo constituyen los ingresos, mientras que las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo, constituyen la base del gravamen, tal y como se desprende de la tesis jurisprudencial de rubro: “RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO”<sup>32</sup>.

---

<sup>31</sup> Tesis P. 44, establecida en la octava época por el Pleno de este Alto Tribunal, consultable en el Semanario Judicial de la Federación, tomo IV, primera parte, julio a diciembre de 1989, página 143, cuyo texto se transcribe a continuación: “La Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver asuntos relativos al impuesto sobre la renta, ha establecido que el principio de proporcionalidad consiste en que cada causante contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, y añade que ese objetivo se cumple fijando tasas progresivas. Sin embargo, tratándose de tributos distintos del impuesto sobre la renta, no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, pues este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo”.

<sup>32</sup> Tesis número P.J. 52/96, establecida por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que se aprecia en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo IV, octubre de 1996, página 101, cuyo texto dispone lo siguiente: “De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto, así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior. No es cierto pues, que el impuesto sobre la renta se causa anualmente, ya que, como se dijo, éste se va causando operación tras operación en la medida en que se vayan obteniendo los ingresos; por ende, no es cierto tampoco, que al realizar pagos provisionales a cuenta del impuesto, se esté enterando un tributo no causado y que ni siquiera se sabe si se va a causar. El impuesto se ha generado, se va causando operación tras operación, ingreso tras

Sobre el particular, el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta — parte integrante del Título II del mencionado ordenamiento—, determina qué debe entenderse por utilidad y, específicamente, por utilidad fiscal, misma que se obtiene restando a los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas por la legislación aplicable, al señalar lo siguiente:

**“Artículo 10. [...]**

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título.”

En términos generales, por ingreso debe entenderse todo aquello que se percibe como aumento al patrimonio, percepción obtenida mediante el esfuerzo, que puede consistir en la inteligente inversión de capitales, en trabajo intelectual o material desarrollado o en la combinación de ambos.

Ahora bien, desde el punto de vista económico, “utilidad” significa el rendimiento que queda en poder del productor, después de que éste haya deducido de los ingresos, el costo de los materiales empleados, los salarios, las rentas, los intereses normales del capital propio o ajeno y una cantidad suficiente para cubrir cualquier riesgo, puesto que toda empresa tiene peligro de una pérdida, especialmente cuando desembolsa de antemano el importe de los costos de producción y corre peligro de no reembolsarlos íntegramente en el precio y en la venta.

En el caso del impuesto sobre la renta, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el mismo se causa operación tras operación, en la medida en la que se genera el ingreso. Ratificando lo anterior, debe considerarse, adicionalmente, que la determinación del gravamen se justifica si la imposición se efectúa sobre el impacto patrimonial positivo apreciable en el gobernado, mismo que sólo puede evidenciarse en términos reales si se considera, no sólo el ingreso bruto generado aisladamente, sino la utilidad real, obtenida mediante la

---

ingreso, y el hecho de que, de conformidad con el artículo 10 de la ley en comento, sea hasta el fin del ejercicio fiscal cuando se haga el cómputo de los ingresos acumulables, y se resten a éstos las deducciones permitidas por la ley, para determinar una utilidad fiscal que va a constituir la base (no el objeto), a la que se habrá de aplicar la tarifa que la misma ley señala, para obtener así el impuesto definitivo a pagar, no implica que dicha utilidad sea el objeto del impuesto y que éste no se hubiese generado con anterioridad.”

consideración conjunta del ingreso y de las cantidades erogadas como costo de generación del ingreso.

En este contexto, si bien el objeto del impuesto lo constituyen los ingresos percibidos, dicho gravamen se determina considerando como base la utilidad fiscal, lo cual implica que el ingreso bruto debe ser atemperado con conceptos relacionados con el costo de la producción del ingreso, es decir, con las deducciones, de tal manera que la base del impuesto sea la ganancia que resulte de la obtención de ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o de cualquier otro tipo, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, mediante un impacto positivo en éste.

Consecuentemente, en los términos de dicho numeral, la disminución de ciertos conceptos deducibles, aplicada a los ingresos percibidos por el causante, permite la determinación de una auténtica utilidad, es decir, de un ingreso neto, debiendo apreciarse que la proporcionalidad que deben observar las contribuciones se satisface en la medida en la que los causantes se vean conminados a efectuar enteros que atiendan a su efectiva capacidad contributiva, es decir, para el caso de impuestos directos, que atiendan al referido nivel de ingresos netos, pues sólo éste permite determinar la capacidad que tiene el contribuyente para resentir las cargas tributarias, siendo claro que el gravamen correspondiente debe determinarse considerando una utilidad real, y no una que no corresponda a la capacidad contributiva.

En todos estos aspectos, esta Sala aprecia que la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es coincidente con las premisas generales de lo planteado por las sociedades mercantiles quejasas: efectivamente, la tributación correspondiente a un impuesto directo debe ajustarse a la capacidad contributiva del causante, siendo que ésta debe medirse considerando los ingresos del causante, conjuntamente con los montos erogados de manera necesaria para la generación del ingreso, de tal manera que el impuesto finalmente pese sobre la renta neta.

El punto en el que surgen diferencias entre el planteamiento de la parte recurrente y el criterio que sostiene esta Sala, radica en la aplicación de la mencionada doctrina jurisprudencial, pues la misma establece criterios generales de justicia tributaria, pero éstos no resultan aplicables de manera automática o ciega a la totalidad de los casos, sino que —como se sostuvo con antelación— corresponde al juzgador constitucional valorar las variables que puedan derivar de la naturaleza del gravamen, de las condiciones particulares en que se genera el

ingreso o, inclusive, de las finalidades de política fiscal que puedan regir un determinado mecanismo legal.

Así, considérese el caso de la jurisprudencia establecida desde la séptima época por este Alto Tribunal en materia de proporcionalidad tributaria. El primer acercamiento a dicho principio constitucional lo identificó con lo que en otras latitudes suele denominarse “progresividad tributaria”, y que suele definirse como aquella característica de un sistema fiscal según la cual, a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza.

La forma más aceptada para cumplir con el postulado anterior consiste, precisamente, en el establecimiento de tarifas progresivas, todo lo cual fue reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, según se desprende de la tesis de jurisprudencia de rubro “IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS”<sup>33</sup>.

---

<sup>33</sup> Tesis de jurisprudencia establecida en la séptima época por el Pleno de este Alto Tribunal, apreciable en el Informe 1985, primera parte, Pleno, tesis 5, página 371, y cuyo texto se transcribe a continuación: “El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. **El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos**, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con **la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas**, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula”.

No obstante, la evolución de la doctrina jurisprudencial permitió apreciar que dicho criterio no podía ser aplicado por igual a todos los gravámenes, atendiendo a que su propia mecánica o naturaleza no siempre admitían el establecimiento de tarifas progresivas. Por citar un par de ejemplos, el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el Impuesto al Valor Agregado, establecen tasas fijas — no progresivas—, y no por ello son inconstitucionales, tal y como lo ha sostenido este Alto Tribunal, llegando inclusive a determinarse criterios de justicia que resultan acordes a cada caso en concreto.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación tiene oportunidad de realizar múltiples pronunciamientos en materia tributaria y, desde la perspectiva actual, puede apreciarse que la particularización de los criterios de justicia tributaria no ha sido equivocada: un tributo como el impuesto al valor agregado —en su concepción tradicional— no admite tarifas progresivas, y una declaratoria de inconstitucionalidad por este Alto Tribunal seguramente habría provocado que el mismo se volviera inaplicable, con lo cual no solo se habría evidenciado un rigorismo simplista, sino que se habría permitido que ciertas manifestaciones de capacidad, idóneas para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, quedaran libres del gravamen.

De esta forma, esta Sala sostiene que la proporcionalidad de las contribuciones debe analizarse desde su mecánica o naturaleza particular, e inclusive, debe tomar en cuenta la manera en la que influyen las características de la particular manifestación de capacidad que se analice, así como las circunstancias en las que se causa el tributo. En este aspecto, se coincide con lo sostenido por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, al tenor de la tesis aislada de rubro “RENTA. PARA ABORDAR EL ESTUDIO DE LA PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, DEBE TENERSE PRESENTE QUE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS GOBERNADOS NO SE DETERMINA ÚNICAMENTE POR LA CUANTÍA EN QUE AQUÉLLA SE OBTIENE, SINO TAMBIÉN POR LA FUENTE DE LA QUE PROVIENE O, INCLUSO, POR LAS CIRCUNSTANCIAS QUE RODEAN SU GENERACIÓN”<sup>34</sup>.

---

<sup>34</sup> Tesis 2a. CLVII/2001, establecida por la Segunda Sala, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIV, agosto de 2001, novena época, página 247, cuyo texto se transcribe a continuación: “Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, para analizar la proporcionalidad y equidad de un impuesto debe verificarse, en principio, en qué términos se realiza el respectivo hecho imponible, tomando en cuenta su naturaleza, es decir, si grava una manifestación general de la riqueza de los gobernados, o bien, si recae sobre una manifestación aislada de ésta; asimismo, si los respectivos contribuyentes, al ubicarse en la hipótesis de hecho que genera la obligación tributaria, lo hacen

Con base en lo anterior, la solución del presente asunto deberá responder las siguientes interrogantes, en cuya respuesta serán valoradas las circunstancias que rodean la percepción de ingresos provenientes de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes:

- ¿La obligación de determinar dos utilidades o pérdidas fiscales —o bien, en su caso, dos resultados fiscales— implica una afectación a la forma en que se mide la capacidad contributiva?
- ¿Resultaba necesario, desde el punto de vista constitucional, que se determinara que la utilidad (pérdida) fiscal o el resultado fiscal, no pueden ser desagregados? Es decir, ¿la Constitución obliga a que *todos* los ingresos y *todos* los conceptos deducibles, así como *todas* las pérdidas, deban considerarse de manera conjunta?
- En caso de que la respuesta a la anterior interrogante fuera negativa, ¿se justifica la distinción que se contiene en el Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta?

A continuación se atiende a los cuestionamientos planteados.

**A) ¿La obligación de determinar dos utilidades o pérdidas fiscales —o bien, en su caso, dos resultados fiscales— implica una afectación a la forma en que se mide la capacidad contributiva?**

No tiene ningún sentido negar que la determinación de dos utilidades (pérdidas) fiscales, o de dos resultados fiscales, implican una medición diversa de

---

en las mismas circunstancias o en diversas que ameriten un trato desigual. En ese contexto, tratándose del impuesto sobre la renta, que recae sobre una manifestación general de riqueza, debe tenerse presente que la capacidad contributiva de los gobernados no se determina únicamente por la cuantía de la renta obtenida, sino también por la fuente de la que proviene ésta (capital o trabajo) o, incluso, por las especiales circunstancias que rodean su obtención; de ahí que el legislador puede válidamente establecer diversas categorías de causantes, a los que conferirá un tratamiento diverso atendiendo a las circunstancias objetivas que reflejen una diferente capacidad contributiva, por lo que para determinar si el trato desigual, que se da a las diferentes categorías de contribuyentes del citado impuesto es proporcional y equitativo, debe verificarse si las circunstancias que distinguen a un grupo de otros reflejan una diversa capacidad contributiva y si con tal distinción se grava en mayor medida a los que, por esas situaciones de hecho, manifiestan en mayor grado esa capacidad”. Los precedentes respectivos se identifican en los siguientes términos: “Amparo en revisión 970/99. Othón Ruiz Montemayor. 27 de abril de 2001. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina. Amparo en revisión 738/2000. Ernesto Pérez Charles. 27 de abril de 2001. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Alma Delia Aguilar Chávez Nava”.

la capacidad contributiva, dado que dicha medida conlleva el cálculo de dos bases gravables en paralelo y, por ende, la determinación de dos cantidades a cargo del causante, por concepto de impuesto sobre la renta.

De permitirse legalmente que los ingresos vinculados a territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes se acumularan a los demás ingresos del residente en territorio nacional —o del no residente con establecimiento permanente—, y que las deducciones y pérdidas vinculadas a aquéllos, se consideraran en conjunto con las que corresponden al Título II, los causantes se encontrarían en posibilidad de “compensar” los efectos positivos y negativos de unos y otros.

Así, una pérdida sufrida considerando los ingresos que tributan en el Título II, podría disminuir una utilidad generada en términos del Título VI; de la misma forma, la pérdida observada en un territorio sujeto a un régimen fiscal preferente, podría ayudar a aminorar la carga que correspondería a una utilidad obtenida según el Título II.

Y si bien se reconoce abiertamente que la obligación de determinar una utilidad o resultado por cada Título afecta la forma como se mide la capacidad contributiva, también debe señalarse que ello no se traduce necesariamente en un impuesto mayor a cargo del causante.

Por ejemplo, en caso de obtener utilidades en ambos Títulos —y en caso de que las pérdidas amortizables en ambos casos no alcancen a eliminar las utilidades generadas—, la suma de todos los ingresos o la suma de sus partes —Título II y Título VI—, restando todas las deducciones o pérdidas, o la suma de sus componentes —Título II y Título VI—, nos llevaría a la determinación de la misma cantidad por concepto de impuesto sobre la renta causado.

De la misma forma, en caso de obtener pérdidas en ambos rubros, ello dará lugar a que no se determine impuesto sobre la renta a cargo del causante —independientemente del efecto que derivaría en ejercicios futuros, al amortizar cada pérdida—.

En tal virtud, no puede afirmarse —como equivocadamente lo hace la quejosa— que la desagregación de los distintos componentes relativos a la medición de su capacidad, necesariamente implique el pago de un gravamen que desatiende a dicha capacidad.

En relación con este punto específico, esta Sala coincide con la juzgadora de primera instancia al desestimar los ejemplos numéricos que planteó en la demanda de amparo, pues si bien los mismos pueden auxiliar para la comprensión de una parte del problema que nos ocupa —y, en esa medida, pueden ser tomados en cuenta—, lo cierto es que no asiste la razón a la ahora recurrente al afirmar que dichas hipótesis resultan aplicables a todos los casos, motivo por el cual esos simples ejemplos no deben vincular al juzgador constitucional.

A manera de conclusión, se señala que la respuesta a la interrogante planteada definitivamente es afirmativa, pues la desagregación de una utilidad fiscal, implica una distinción que trasciende en la medición de la capacidad del causante.

La determinación relativa a si esta afectación es un elemento suficiente para declarar la inconstitucionalidad del precepto se desarrolla en los siguientes puntos.

**B) ¿Resultaba necesario, desde el punto de vista constitucional, que se determinara que la utilidad (pérdida) fiscal o el resultado fiscal, no pueden ser desagregados? Es decir, ¿la Constitución obliga a que *todos los ingresos y todos los conceptos deducibles, así como todas las pérdidas, deban considerarse de manera conjunta?***

Analizando el texto del artículo 31, fracción IV, constitucional, así como la doctrina jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se concluye que la respuesta a la interrogante planteada es negativa.

En efecto, una forma de medir la capacidad contributiva es la que aducen las quejas —de manera “global”—, atendiendo a todos los ingresos, todas las deducciones y todas las pérdidas; pero no es la única forma, y si bien es la que puede resultar idónea, no es ordenada de manera absoluta por el texto constitucional.

La desagregación a la que se viene haciendo referencia se aprecia con mayor nitidez en los esquemas tributarios denominados “cedulares”, a los cuales no se les relaciona en automático con una medida *equivocada* de la capacidad contributiva, sino que, simplemente, son valorados como una medida *distinta* de dicha capacidad.

En efecto, los impuestos sobre la renta pueden tener una estructura unitaria o cedular, según el criterio que hubiere seguido el legislador para reunir o separar

distintos réditos para la aplicación del impuesto correspondiente. La denominación de “sistema cedular” deriva del sistema británico de impuestos a las rentas, clasificadas en distintas tablas o *schedules*, teniendo como características principales, entre otras, las siguientes:

- a. Por regla general, cada clase de réditos est  sujeta a un impuesto por separado: no hay, pues, compensación entre réditos y pérdidas de diferentes categorías;
- b. El sistema se presta a una adecuada administración por la precisa individualización de las rentas y de las deducciones pertinentes; y
- c. Fomenta el principio de discriminación de las rentas, esto es, un tratamiento fiscal diferenciado para las rentas según el mayor o menor esfuerzo personal para su obtención; el distingo puede hacerse en forma más pormenorizada, distinguiendo diversos grados de preponderancia del capital o del trabajo en las actividades más productoras de ingresos.

Lo anterior se ilustra apreciando la estructura del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el cual los ingresos y deducciones se reúnen bajo una estructura unitaria, mientras que el Título IV de dicho ordenamiento evidencia una estructura cedular, y no por ello resulta inconstitucional.

Inclusive, en el propio Título II se aprecia la existencia de conceptos que no se consideran ingresos<sup>35</sup>, o que tienen tal carácter, pero no son acumulables<sup>36</sup>; de la misma forma, no todas las erogaciones son deducibles<sup>37</sup>, ni todas las pérdidas son amortizables<sup>38</sup>. Con lo anterior, se evidencia que la medición de la capacidad contributiva no se efectúa en términos absolutos, sino que el legislador sigue un

---

<sup>35</sup> De conformidad con el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

<sup>36</sup> En los términos del propio artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se consideran acumulables los ingresos por dividendos o utilidades que perciban las personas morales residentes en México (o los establecimientos permanentes de no residentes), de otras personas morales residentes en México

<sup>37</sup> Para una ilustración de los conceptos no deducibles, o bien, de las limitantes o modalidades en los deducibles, basta una lectura de los artículos 29 a 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

<sup>38</sup> En este sentido, la legislación aplicable limita las pérdidas amortizables, a las sufridas en los últimos diez ejercicios, según lo dispone el artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

criterio que discrimina en cada caso, de acuerdo con las características del tributo y la forma en que se genera.

Debe resaltarse que la anterior afirmación no debe ser entendida como una autorización concedida por este Alto Tribunal al legislador ordinario, a fin de que fuera éste quien delimite la capacidad contributiva idónea para concurrir a los gastos públicos, de tal suerte que el gravamen terminara pesando sobre una potencialidad delimitada legalmente —con los ingresos que tuviera a bien incluir o excluir, o con las deducciones que decidiera otorgar o reconocer—.

Por el contrario, esta Sala ha establecido el criterio de que no todos los ingresos evidencian en automático idoneidad para ser gravados, tal y como se desprende de la tesis aislada de rubro “DERECHO AL MÍNIMO VITAL. CONSTITUYE UN LÍMITE FRENTE AL LEGISLADOR EN LA IMPOSICIÓN DEL TRIBUTO”<sup>39</sup>.

---

<sup>39</sup> Tesis aislada 1a. XCVIII/2007, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXV, mayo de 2007, página 792, cuyo texto se transcribe a continuación: “En el marco que corresponde a la materia fiscal, el derecho al mínimo vital constituye una garantía fundada en la dignidad humana y como presupuesto del Estado democrático, de tal manera que los principios especiales que rigen el sistema tributario han de ser interpretados a la luz de los principios fundamentales que informan toda la Constitución. A partir de lo anterior, la capacidad contributiva -concepto capital para juzgar en relación con la proporcionalidad del gravamen, al menos en lo que hace a impuestos directos- ha de apreciarse teniendo en cuenta el contexto real, por lo cual debe precisarse que, si bien el deber de tributar es general, el derecho al mínimo vital exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando ello puede coexistir con la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados. Así, se considera que los causantes deben concurrir al levantamiento de las cargas públicas con arreglo a su capacidad contributiva, en la medida en la que ésta exceda un umbral mínimo que únicamente así podrá considerarse idónea para realizar en el campo económico y social las exigencias colectivas recogidas en la Constitución. El respeto al contenido esencial de este derecho exige que no se pueda equiparar automáticamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con la capacidad de contribuir al gasto público, todo ello respecto de las personas que puedan carecer de lo básico para subsistir en condiciones dignas; la acepción negativa del derecho al mínimo vital se erige como un límite que el Estado no puede traspasar en materia de disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna. Esta limitante se ha expresado tradicionalmente en la prohibición de los impuestos confiscatorios, pero también es especialmente relevante para el caso el derecho al mínimo vital, en particular el de las personas que apenas cuentan con lo indispensable para sobrevivir. Lo dicho no implica intromisión alguna en la esfera legislativa dentro de la cual se inscribe la configuración del sistema tributario, dado que la misma, por una parte, no es ilimitada -siendo que corresponde a este Alto Tribunal la verificación del apego a las exigencias constitucionales- y por el otro, no es pretensión de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que legalmente se defina con toda certeza ese mínimo de subsistencia que serviría de punto de partida en la imposición, sino que **se reconozca un**

De la misma forma, esta Primera Sala ha sostenido que, si bien las deducciones procedentes desde un punto de vista legal son únicamente las establecidas por el legislador, el tribunal constitucional tiene facultades para identificar conceptos que deben ser reconocidos como deducciones, en relación con las cuales podrán establecerse modalidades o requisitos, mismos que se sujetarán a un juicio de razonabilidad. Lo anterior, de conformidad con la tesis aislada de rubro “DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL”<sup>40</sup>.

---

**patrimonio protegido a efectos de atender las exigencias humanas más elementales, lo cual implica excluir las cantidades o conceptos que razonablemente no puedan integrarse a la mecánica del impuesto** -ya sea a nivel del objeto o que no puedan conformar su base imponible-, toda vez que dichos montos o conceptos se encuentran vinculados a la satisfacción de las necesidades básicas del titular. El precedente respectivo se identifica en los siguientes términos: “Amparo en revisión 1780/2006. Lempira Omar Sánchez Vizuet. 31 de enero de 2007. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo”.

<sup>40</sup> Tesis 1a. XXIX/2007, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXV, febrero de 2007, página 638, cuyo texto y precedente se transcriben a continuación: “De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) **las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador**, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes. Ello no implica que no se puedan establecer requisitos o modalidades para su deducción, sino que **válidamente pueden sujetarse a las condiciones establecidas por el legislador, debiendo precisarse que dicha decisión del creador de la norma se encuentra sujeta al juicio de razonabilidad**, a fin de que la misma no se implemente de tal manera que se afecten los derechos de los gobernados; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte -lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal-, pero sin tener obligación alguna de reconocer la deducción de dichas erogaciones, pues no debe perderse de vista que se trata del reconocimiento de efectos fiscales a una erogación no necesariamente vinculada con la generación de ingresos. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas, o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada -no reconocida- por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales”. “Amparo en revisión 1662/2006. Grupo TMM, S.A. 15 de noviembre 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo”.

Así, no es que se le otorgue al legislador la posibilidad de delimitar el criterio constitucional para la medición de la capacidad contributiva, sino que, simplemente, se le reconoce la libertad amplia —que no ilimitada— con la que cuenta para la configuración del sistema tributario, con lo cual coexistirá la atribución del tribunal constitucional, a fin de juzgar sobre la corrección de cada medida en concreto.

En el presente caso, no es acertado señalar —como lo hacen las empresas recurrentes— que el impuesto sobre la renta dejaría de ser “global” o dejaría de tener una estructura unitaria. Más bien, debe apreciarse que dicha característica se limita a los ingresos que se acumulan en términos del Título II, es decir, los percibidos bajo un principio de renta mundial por los residentes, los atribuibles a los establecimientos permanentes de no residentes, **excluyendo los ingresos pasivos que se perciban de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes.**

Y dicha exclusión —aplicable también a deducciones y pérdidas—, como se anticipaba, no implica necesariamente y por sí misma la inconstitucionalidad del mecanismo de tributación regulado en el Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tanto como la estructura cedular no hace inconstitucional al Título IV, ni la exclusión de ciertos ingresos, gastos o pérdidas, no hace inconstitucional al Título II, en virtud de que —se reitera— no se trata de medidas *equivocadas* de la capacidad, sino de medidas *diferentes* de la misma.

De esta forma, se aprecia que la parte quejosa realiza planteamientos que parten de verdades inobjetables: se trata de un único contribuyente, con un único patrimonio. No obstante, ello no implica que no puedan efectuarse medidas diferentes de su capacidad, relacionadas con determinados aspectos de su situación jurídica —o con otros factores vinculados a la política fiscal o, inclusive, a finalidades fiscales o extrafiscales—, lo cual en cada caso admitirá un análisis particular del juzgador constitucional.

Y también es cierto que la medición de la capacidad contributiva que resulta más sugerente y aceptada, es la que contempla la totalidad de los ingresos, deducciones y pérdidas, pero no es verdad —como sostiene la quejosa— que cualquier desviación sobre dicho esquema de política fiscal acarree una violación a la garantía de proporcionalidad tributaria.

Así, debe señalarse que, si bien puede ser deseable que se analice conjuntamente el efecto de todos los ingresos, todos los gastos y todas las pérdidas, el que no ocurra así no conlleva la inconstitucionalidad del régimen de

que se trate. En cada caso, puede el juzgador constitucional analizar si el mecanismo correspondiente se encuentra justificado de manera suficiente y razonable, situación que resulta constitucionalmente válida.

A continuación se analizará el aspecto mencionado en último término.

**C) En caso de que la respuesta a la anterior interrogante fuera negativa, ¿se justifica la distinción que se contiene en el Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta?**

En relación con la interrogante planteada, debe tomarse en cuenta que no se analiza la sola inclusión de un tipo de ingreso en un Título particular de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino el hecho de que dicha decisión del legislador se tradujo en la obligación de determinar dos utilidades (o pérdidas) fiscales, o de dos resultados fiscales, en caso de contar con pérdidas pendientes de amortizar.

En el presente caso, la razón que justifica la separación de los ingresos, gastos y pérdidas, vinculadas a actividades realizadas en territorios que cuenten con un régimen fiscal preferente, tiene que ver con la intención de desincentivar la generación de cierto tipo de ingresos en relación con dichos territorios.

La doctrina solía referirse a la neutralidad de los tributos, señalando que la misma significa que éstos deberían dejar inalteradas todas las condiciones del mercado, o bien, que no deberían provocar distorsiones de la oferta, de la demanda y de los precios. Sin embargo, la evidencia empírica demuestra que cualquier gravamen produce algún efecto en la economía del mercado —de ahí su utilización para conseguir recursos suficientes para el sostenimiento de los gastos públicos, pero también para la consecución de otros propósitos, como la redistribución de ingresos, la estabilización o el desarrollo—.

Así, dicho postulado se ha acotado, negando que los tributos no deben provocar distorsiones en los mecanismos del mercado, sino que el gravamen no debe provocar en el mercado otras modificaciones que las intencionales en relación con los fines de la política fiscal para los cuales se ha establecido.

Pues bien, en el presente caso, el legislador fiscal claramente manifestó su adhesión a una política fiscal que considera la existencia de una obligación de mayor entidad para la tributación de residentes que generan ingresos a través de territorios vinculados a regímenes fiscales preferentes —y, en lo que corresponde, para los establecimientos permanentes de no residentes—.

En este sentido, se aprecia que en la iniciativa del decreto legislativo reclamado, el Presidente de la República aludió a las siguientes circunstancias:

- A nivel internacional, la OCDE ha identificado la existencia de regímenes preferenciales en los sistemas fiscales de la mayoría de sus países miembros y no miembros, los cuales se han considerado nocivos, en virtud de que están enfocados exclusivamente a triangular inversión extranjera, toda vez que estos regímenes otorgan esquemas de exención o establecen un impuesto mínimo, aunado a que por los mismos no se intercambia información tributaria;
- Existen países que, aun cuando no son considerados como territorios con regímenes fiscales preferentes, de conformidad con los criterios establecidos por la Ley del Impuesto sobre la Renta, sí cuentan con regímenes preferenciales específicos que llegan a crear prácticas fiscales nocivas, no obstante que sus respectivas disposiciones generales en materia de impuesto sobre la renta no cuentan con elementos preferenciales, provocando esquemas de elusión y evasión fiscal del pago del impuesto en México, en virtud de la considerable disminución de la carga fiscal que obtienen al invertir en dichos regímenes, sin tener la obligación de aplicar las disposiciones relativas a los territorios con regímenes fiscales preferentes<sup>41</sup>.

Con base en dichos juicios, el titular del Ejecutivo propone el nuevo esquema aplicable a estos ingresos a partir de dos mil cinco, “[...] **con la finalidad de desalentar y fiscalizar las inversiones realizadas bajo los regímenes antes señalados**, sobre todo cuando obtengan ingresos pasivos, tales como intereses, dividendos, regalías, ganancias de capital, entre otros, [...]”. Asimismo, se apoya la propuesta efectuada señalando que la práctica de regular de manera especial los ingresos provenientes de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes, “[...] ha sido acogida por una gran mayoría de países que incluyen en sus legislaciones fiscales reglas” contra los mencionados regímenes.

---

<sup>41</sup> Debe hacerse notar que en el proceso de reformas que dio lugar a la legislación vigente a partir de dos mil cinco —reclamada por la quejosa—, se hizo especial mención en el ánimo de desalentar la inversión en regímenes fiscales preferentes en general, y a través de los denominados “paraísos fiscales” en particular, de lo cual puede desprenderse que el legislador federal no asimila a unos y otros, pero enmarca su propósito en la intención general apuntada —en el marco general que desde mil novecientos noventa y siete incorporó a la Ley del Impuesto sobre la Renta—, sin hacer mención específica de querer limitar exclusivamente la inversión a través de “paraísos”.

De dichas consideraciones hizo eco la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, al emitir el dictamen respectivo.

Como puede apreciarse, el legislador mencionó claramente su intención, no únicamente de fiscalizar los ingresos mencionados, sino de desalentar la inversión en territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes, con lo cual anunció un criterio que tomó una posición frente a dichas inversiones, como parte de la política fiscal seguida por el Estado mexicano.

En su intención, el legislador es consistente: si hubiere querido únicamente controlar la inversión en territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes, bien pudo haber bastado la obligación de formular declaraciones informativas. De la misma forma, de conservar la tributación de dichos ingresos en el Título II, siguiendo el principio de renta mundial y bajo un mecanismo de acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, la obligación fiscal habría ascendido al mismo monto —atendiendo a que siempre se causaría el impuesto bajo la tasa aplicable a residentes—, y la única diferencia radicaría en que la inversión en dichos territorios se traduciría en un monto menor de impuesto acreditable.

En cambio, estableciendo el régimen particular en el Título VI, y desagregando de la utilidad (o pérdida) global, lo correspondiente a los ingresos vinculados a regímenes fiscales preferentes, el legislador consiguió un mecanismo que genera una obligación sustantiva de mayor cuantía, lo cual es acorde con la decisión de establecer cédulas especiales de tributación —por ejemplo, la apreciable en el Título VI de la Ley—, a través de las cuales —como se ha señalado— se permite una adecuada administración (de algún tipo de ingreso que se estime relevante), así como una discriminación entre rentas, para diferenciar su tratamiento.

De esta forma, se aprecia que la distinción de las rentas provenientes de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes —y, en particular, de los ingresos denominados “pasivos”—, separándolas de las demás obtenidas en términos del régimen general del Título II, forma parte de la política fiscal delimitada por el Estado mexicano —entendiendo por ésta a aquella que sigue el sector público respecto de sus decisiones sobre gasto, impuestos y endeudamiento<sup>42</sup>—.

---

<sup>42</sup> La definición de política fiscal que se propone ya ha sido utilizada por esta Sala, según puede apreciarse en la tesis aislada de rubro “RENTA. LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO Y 18, FRACCIONES I Y II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2002, NO

En efecto, puede apreciarse que México ha decidido integrar a su política tributaria, el establecimiento de un tratamiento específico a los ingresos que se han señalado, lo cual, adicionalmente, es acorde con su voluntad de incorporarse a un organismo como la OCDE, mismo que ha auspiciado la generación de reglas que combatan la competencia fiscal perjudicial que deriva de la tributación a través de vehículos jurídicos que aprovechan las condiciones particulares de los regímenes fiscales preferentes.

De esta forma, siguiendo la línea argumentativa que se viene desarrollando, se determinó que la separación de ciertos ingresos, deducciones y pérdidas, tiene un efecto en la medición de la capacidad contributiva —si bien ello no se traduce necesariamente en el cálculo de un impuesto más alto—; asimismo, se sostuvo que tal desagregación no es desautorizada en términos absolutos por el texto constitucional, siendo que las razones particulares que sustentarían tal medida, deberían ser analizadas a fin de determinar si resultan objetivas y razonables.

Pues bien, en el presente apartado, se ha señalado que la razón que en particular justifica la desagregación de los ingresos que tributan en términos del Título VI de la Ley, guarda relación con la política fiscal del país, así como con los compromisos que asumió al incorporarse a la OCDE, de lo cual deriva una expectativa general en el sentido de favorecer la implementación de las recomendaciones formuladas por dicha organización internacional.

Así, siendo innegable que los causantes que obtienen ingresos provenientes de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes —en adición a los otros ingresos que tributarían en términos del Título II de la Ley—, no desdoblan su personalidad jurídica ni su patrimonio —es decir, siguen siendo considerados, individualmente, como un único contribuyente, con un único patrimonio—, no debe pasarse por alto que el autor de la norma específicamente se propuso el establecimiento de un trato diverso para un determinado tipo de ingreso —y las correlativas deducciones y pérdidas—, atendiendo a las condiciones que rodean su generación y, específicamente, a la problemática apuntada desde el apartado introductorio del presente considerando, a saber: que la tributación bajo un esquema benéfico en dicho territorio, se da en conjunto con la facilidad con la que, por regla general, se presenta la posibilidad de no declarar los ingresos percibidos.

---

VIOLAN LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA”, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, febrero de 2006, página 646.

Consecuentemente, esta Sala aprecia que la separación en dos cálculos distintos —dos utilidades o dos resultados fiscales— no responde a la apreciación de dos capacidades contributivas distintas, sino que obedece a que el legislador tributario decidió desarrollar una política fiscal conforme a la cual la inversión en territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes, es el detonante para que la medición de la capacidad contributiva se realice bajo el parámetro diferenciado inherente al sistema desagregado, de una manera tal que la medición de la capacidad global —conjunta, considerando todos los ingresos, aun los provenientes de regímenes fiscales preferentes— cederá en importancia, frente a la intención de establecer un gravamen de mayor peso para el tipo de ingreso mencionado.

Y no es que se estime —como atribuye la recurrente a la A quo— que la percepción de ingresos vinculados a regímenes fiscales preferentes, sea indicativo de una capacidad mayor. Más bien, se ha apreciado la intención de determinar una obligación tributaria de mayor entidad, a fin de desalentar la inversión en los territorios respectivos, y en aras de no arriesgar la recaudación —dada la alta posibilidad de que, por regla general, los recursos provenientes de dichos territorios no sean incorporados a la declaración de renta, y sin que ello pueda ser verificado por la autoridad fiscal—, así como los fines a los que ésta se encuentra vinculada —sostenimiento de los gastos públicos—.

En tal virtud, esta Sala concluye que la separación de los ingresos provenientes de territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes se justifica de manera objetiva y razonable, en tanto forma parte de los postulados de la política fiscal del Estado mexicano, la cual busca desincentivar la inversión en dichos territorios, circunstancia esta que no se estima violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria, máxime cuando la tributación bajo un sistema unitario o bajo uno cedular —así sea bajo dos estancos como los que corresponden al Título II, por un lado, y al Título VI, por el otro— no implica un juicio necesario sobre la inconstitucionalidad de uno u otro método.

Finalmente, esta Sala considera importante precisar que el juicio que se adelanta en relación con el mecanismo de tributación que se justifica en la intención de desincentivar la inversión en territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes, no conlleva que el Tribunal Constitucional de antemano avale la corrección de los mecanismos particulares regulados en el Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta —o la forma como se delimita qué ingresos han de tributar en éste—, o que cualquier mecanismo de dicho Título que tenga como efecto una carga fiscal mayor a la “ordinaria”, siempre será considerado constitucional.

Por el contrario, este Alto Tribunal hace patente que el ámbito de aplicación de la conclusión a la que se ha arribado se ajusta al reclamo planteado, y que, en las ocasiones en las que se llegue a reclamar algún mecanismo particular del Título VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la constitucionalidad del mismo será motivo de estudio en particular.

En este contexto, resta únicamente la atención a los planteamientos concretos de la recurrente que aún no han encontrado respuesta en el desarrollo que hasta el presente punto se ha efectuado.

a. Por lo que hace a lo aducido en el sentido de que el propio artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece la obligación de determinar un gravamen conforme a un mecanismo “global” que no distingue entre ingresos según la fuente ubicada en territorios sujetos a regímenes tributarios preferentes, debe apreciarse lo siguiente.

El argumento de las sociedades mercantiles quejasas no es eficaz, en la medida en la que se basa en las propias disposiciones del artículo 10 de la Ley, mismo que se ubica en el Título II del mencionado ordenamiento. Así, sus prescripciones únicamente determinan la forma en la que ha de tributarse en el régimen general y, atendiendo al ámbito de aplicación de la norma, se aprecia que éste no puede extenderse a los ingresos vinculados a los regímenes fiscales preferentes, los cuales tributan bajo los parámetros delineados en el Título VI de la Ley.

Consecuentemente, la referencia al artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta puede ser entendida como un postulado de cómo debería tributarse —sin distinción por tipo de ingreso, a juicio de la parte recurrente—, caso éste que ya ha sido analizado desde una perspectiva constitucional; o bien, puede entenderse —como equivocadamente pretende la quejosa— a manera de una prescripción a la cual debería ajustarse el Título VI, lo cual pasa por alto el ámbito de aplicación de la mencionada norma —excluyente, precisamente, de los ingresos regulados por el Título VI— e, inclusive, ni siquiera llega a constituir un planteamiento de constitucionalidad, dado que evidenciaría una confrontación entre dos normas de la misma jerarquía, como acontece entre los artículos 10 y 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b. Por otro lado, la parte recurrente sostiene que la fiscalización de los ingresos vinculados a regímenes tributarios preferentes no forma parte de la controversia que se analiza.

Lo anterior es erróneo, dado que —como se ha señalado— el análisis de la problemática que se somete a la consideración de esta Sala no puede limitarse al estudio de los ingresos efectivamente declarados por las quejas o al impacto apreciable en los actos de aplicación de los preceptos reclamados, sino que también debe contemplar que la regulación particular de los regímenes fiscales preferentes obedece a que los territorios correspondientes no suelen colaborar en el intercambio de información, circunstancia esta que se manifiesta en conjunto con la ausencia de un impuesto sobre la renta, o bien, la imposición sujeta a una tasa reducida.

No se pasa por alto que el intercambio de información puede darse en el caso de regímenes fiscales preferentes que no constituyan “paraísos fiscales”. Sin embargo, esta Sala aprecia que aquellos casos en los que un territorio sujeto a condiciones “normales” de tributación otorgue un beneficio específico que dé lugar a tributación en términos del Título VI —es decir, que implique una aminoración sobre la tributación, exclusivamente para los ingresos “pasivos”, de tal manera que llegue a cumplir los parámetros a los que se refiere la fórmula establecida en el artículo 212 de la Ley— no constituyen una norma de conducta y, cuando llegan a darse, se suelen justificar en circunstancias eventuales —apoyos coyunturales por algún fenómeno en particular, o bien, estímulos temporales, entre otros—.

De esta suerte, la legislación aplicable a los regímenes fiscales preferentes, si bien puede ser aplicada en casos distintos a los denominados “paraísos fiscales”, por regla general, se vincula a estos territorios —y se establece con la intención de controlar o desalentar el aprovechamiento de los beneficios que específicamente derivan de los “paraísos”—, aunque por excepción pueda tener aplicación en casos diversos, en los cuales el legislador puede válidamente pretender un control análogo, y sin que sea dable exigir de éste una regulación específica que realice distinciones casuísticas que atenten contra la generalidad de la norma.

Así, la fiscalización de los ingresos vinculados a regímenes preferentes — con mayor precisión, y por regla general, la dificultad para fiscalizarlos— no es un tema aislado, pues es una de las características que ayuda a apreciar la existencia de un régimen fiscal preferente —en particular, de la vertiente más nociva que se da a través de los “paraísos fiscales”— y, por ende, se trata de uno de los factores tomados en cuenta al analizar la constitucionalidad del mecanismo respectivo.

c. En lo que hace a lo argumentado en el sentido de que la A quo haría referencia a una finalidad extrafiscal que, en realidad, no es tal, así como a lo aducido señalando que el auténtico propósito de la medida reclamada es el de transparentar los recursos vinculados a regímenes fiscales preferentes, se señala lo siguiente.

En un primer aspecto, asiste la razón a la parte recurrente en lo que hace a la calificación de la finalidad perseguida por la norma, toda vez que la misma, efectivamente, no es ajena al sistema tributario; por el contrario —tal y como se ha anticipado— los fines inherentes al mecanismo combatido tienen que ver con la política fiscal que se ha decidido instrumentar en el país.

Sin embargo, la corrección en este aspecto del primer agravio no conlleva la revocación del fallo combatido, atendiendo a las razones que ya han sido plasmadas en la presente ejecutoria, así como a la precisión que se formula a continuación.

Contrariamente a lo aducido por la parte recurrente, la finalidad que persigue el legislador —que, se concede, no es de carácter extrafiscal— sí es la de desalentar la inversión en regímenes fiscales preferentes, y no simplemente la posibilidad de transparentar la tributación correspondiente.

Así se desprende tanto del proceso de creación de la norma, como de las características del sistema normativo reclamado, en el que la tributación aislada de los ingresos vinculados a regímenes fiscales preferentes puede traducirse en una carga tributaria mayor. Si el propósito se limitara a la transparencia del ingreso percibido, bastaría con conminar, por ejemplo, a la presentación de declaraciones informativas, dado que la tasa aplicable al ingreso obtenido por el residente en territorio nacional —la establecida en el artículo 10 de la Ley— aseguraría que el impacto tributario fuera el mismo.

Al establecer un mecanismo aislado de tributación, se asegura el tratamiento diferenciado, y se posibilita la discriminación entre los distintos tipos de ingresos y rentas, de lo cual se desprende que el mecanismo de tributación establecido en el artículo 213 de la Ley efectivamente se ha posicionado en el sentido de desalentar las mencionadas inversiones, y no sólo transparentar la percepción de ingresos correspondiente, como equivocadamente sostiene la parte recurrente.

d. En esta misma línea, aducen las sociedades quejas que, en caso de que se estimara que la finalidad perseguida por la norma efectivamente es la de desincentivar la inversión en los regímenes fiscales preferentes, ello se traduciría en una violación al artículo 5o. constitucional, relativo a la libertad de trabajo y comercio.

El mencionado argumento deviene inoperante, en razón de su carácter novedoso, en relación con lo planteado en la demanda de garantías, apreciándose que la recurrente pretende ampliar la litis constitucional que originalmente se sometió a la consideración de la juez A quo, aduciendo en segunda instancia una nueva violación a garantías individuales. En este sentido, resulta aplicable la tesis de jurisprudencia 150/2005 de esta Primera Sala, de rubro “AGRAVIOS INOPERANTES. LO SON AQUÉLLOS QUE SE REFIEREN A CUESTIONES NO INVOCADAS EN LA DEMANDA Y QUE, POR ENDE, CONSTITUYEN ASPECTOS NOVEDOSOS EN LA REVISIÓN”<sup>43</sup>.

e. Asimismo, aduce la parte quejosa que la Juez de Distrito no valoró debidamente el alcance de la tesis de jurisprudencia 87/2004<sup>44</sup> de esta Sala, de

---

<sup>43</sup> Tesis 1a./J. 150/2005, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXII, diciembre de 2005, página 52, cuyo texto se transcribe a continuación: “En términos del artículo 88 de la Ley de Amparo, la parte a quien perjudica una sentencia tiene la carga procesal de demostrar su ilegalidad a través de los agravios correspondientes. En ese contexto, y atento al principio de estricto derecho previsto en el artículo 91, fracción I, de la ley mencionada, resultan inoperantes los agravios referidos a cuestiones no invocadas en la demanda de garantías, toda vez que al basarse en razones distintas a las originalmente señaladas, constituyen aspectos novedosos que no tienden a combatir los fundamentos y motivos establecidos en la sentencia recurrida, sino que introducen nuevas cuestiones que no fueron abordadas en el fallo combatido, de ahí que no exista propiamente agravio alguno que dé lugar a modificar o revocar la resolución recurrida”.

<sup>44</sup> La mencionada tesis de jurisprudencia se aprecia en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XX, octubre de 2004, página 249, cuyo texto se transcribe a continuación: “El mencionado principio previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, implica que los sujetos pasivos de la relación tributaria deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas. Al respecto, el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la capacidad contributiva de los sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria atiende a la potencialidad real de éstos para contribuir a los gastos públicos, la cual es atribuida por el legislador al sujeto pasivo del impuesto, por lo que resulta necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable (capacidad contributiva) a la que se aplica la tasa de la obligación. En concordancia con lo anterior, se concluye que el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1o. de enero de 2002, viola el referido principio constitucional, al disponer que sólo serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios, en la medida en que no excedan del monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el contribuyente en el mismo ejercicio o en los cinco siguientes, derivadas de la

rubro “RENTA. DEDUCCIÓN DE PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA”.

En relación con este punto, resulta aún de mayor trascendencia una de las consideraciones plasmadas en las ejecutorias de las cuales deriva la mencionada tesis de jurisprudencia, en la que se sostiene que deberían tomarse en cuenta la totalidad de los ingresos, deducciones y pérdidas, a fin de determinar la capacidad contributiva del causante —lo cual parecería respaldar la pretensión de la quejosa—. El punto aludido fue expresado de la siguiente forma:

“Finalmente, no debe pasarse por alto que, en los términos de lo dispuesto por el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el contribuyente se encuentra obligado a acumular la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio. Por ende, la garantía de proporcionalidad tributaria demanda que, si para efectos de la acumulación, no se distinguen, por un lado, los ingresos provenientes de conductas activas (como lo son las empresariales en las que el contribuyente efectivamente participa materialmente) y conductas pasivas por el otro (como lo sería una inversión en un negocio en el que el contribuyente no participa materialmente), no existe razón objetiva para que las deducciones relacionadas con unas y otras, deban distinguirse, como lo hace el artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al limitar la deducción de las pérdidas provenientes de la adquisición y enajenación de acciones, a aquellos casos en los que se cuente con una ganancia por ese mismo concepto”<sup>45</sup>.

---

enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en términos del artículo 9o. de esa ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Lo anterior en razón de que la limitante a dicha deducción imposibilita la determinación del gravamen atendiendo a la capacidad contributiva real del causante, pues dichas pérdidas constituyen un concepto que efectivamente impacta negativamente el patrimonio del particular y que, por ende, no debe ser considerado para efectos de la determinación del gravamen a su cargo, máxime si se aprecia que la deducción de las pérdidas sufridas es demandada por la lógica y la mecánica del tributo, toda vez que se incurre en dichas pérdidas por la realización de actividades que producen ingresos, o bien, cuando menos, por actividades que son orientadas a producirlos”.

<sup>45</sup> La cita corresponde al amparo en revisión 2549/2003, promovido por Radiomóvil Dipsa, Sociedad Anónima de Capital Variable, resuelto en sesión del cuatro de febrero de dos mil cuatro por unanimidad de cuatro votos, siendo ponente el Ministro José Ramón Cossío Díaz.

Sobre el particular, debe tomarse en cuenta que los postulados enunciados en la tesis de jurisprudencia de referencia, así como en la cita anterior, resultan aplicables únicamente en el marco del Título II de la Ley —como evidencian las referencias a los artículos 17 y 32 del mencionado ordenamiento—, sin que en los asuntos respectivos se prejuzgara sobre la posibilidad de desagregar los ingresos mencionados en una cédula particular, y mucho menos sobre el carácter justificado o injustificado de dicha medida, atendiendo a los propósitos perseguidos por el autor de la norma —tema éste sobre el que esta Sala se ha pronunciado hasta esta sentencia—.

En tal virtud, se debe señalar que la jurisprudencia aludida no resulta aplicable al presente caso, pues la decisión que la misma evidencia versa sobre lo injustificado que resulta que, bajo el mecanismo unitario *interno* del Título II, no se permita la deducción de todas las pérdidas, aun cuando se obligue a la acumulación de todo el ingreso o todas las utilidades.

En el mencionado criterio jurisprudencial —y en la ejecutoria respectiva— se formulan postulados relativos a la consistencia que debe observar la delimitación de los conceptos deducibles, cuando se está ante un tributo que se presenta bajo una estructura unitaria o global. No obstante, debe valorarse que la tesis de jurisprudencia aludida se refiere al mecanismo propio del Título II —es decir, no es aplicable a ingresos que tributen bajo otro Título, como acontece con los vinculados a regímenes fiscales preferentes—, sin que la desagregación de dicho rubro hubiere sido objeto de pronunciamiento original por esta Sala.

De esta manera, se concluye que la tesis referida no resulta aplicable al presente caso y, de mayor trascendencia, que no existe contradicción en lo sustentado por esta Primera Sala ni un cambio de criterio en relación con las ejecutorias aludidas.

En efecto, se conserva el concepto de que, bajo una estructura unitaria, si no se distingue por tipo de ingreso, no debe hacerse por tipo de deducción o pérdida, a fin de que se determine la auténtica capacidad contributiva del causante. En cambio, en el presente caso, se analiza la constitucionalidad de haber desagregado un tipo de ingreso, excluyéndolo del sistema unitario o global —y no del rechazo a su consideración en la estructura interna del mecanismo unitario—, siendo el caso que la decisión de esta Sala se ha presentado en torno al carácter objetivo y razonable de los motivos que dieron lugar a la separación de los

ingresos, deducciones y pérdidas que actualmente se rigen por las disposiciones del Título VI de la Ley.

**SEXTO. Estudio relacionado con la revisión adhesiva.** En las condiciones descritas, al haberse evidenciado lo infundado de los agravios planteados en la revisión principal, la revisión adhesiva formulada por la autoridad responsable ha quedado sin materia.

Ello, pues es evidente que el sentido de la resolución dictada es favorable a sus intereses, por lo cual ha desaparecido la condición a la que estaba sujeto el interés jurídico de la promovente para interponer la adhesión.

Al respecto, resulta aplicable lo sustentado por esta Primera Sala a través de la tesis de jurisprudencia de rubro “REVISIÓN ADHESIVA. DEBE DECLARARSE SIN MATERIA AL DESAPARECER LA CONDICIÓN A LA QUE SE SUJETA EL INTERÉS DEL ADHERENTE”<sup>46</sup>.

En tal virtud, dado el carácter infundado de los argumentos planteados por la parte quejosa en los agravios del recurso principal, y al haber quedado sin materia la revisión adhesiva, resulta procedente confirmar la sentencia recurrida y negar el amparo y protección de la Justicia Federal.

Por lo expuesto y fundado,

### **SE RESUELVE:**

**PRIMERO.** En la materia de la revisión competencia de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se confirma la sentencia recurrida.

**SEGUNDO.** La Justicia de la Unión no ampara ni protege a PEPSI-COLA MEXICANA, SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA DE CAPITAL VARIABLE y CORPORATIVO INTERNACIONAL MEXICANO, SOCIEDAD DE

---

<sup>46</sup> Tesis 1a./J. 71/2006, establecida por esta Primera Sala en la novena época, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, octubre de 2006, página 266 cuyo texto se transcribe a continuación: “De conformidad con el último párrafo del artículo 83 de la Ley de Amparo, quien obtenga resolución favorable a sus intereses puede adherirse a la revisión interpuesta por el recurrente, expresando los agravios respectivos dentro del término de cinco días, computado a partir de la fecha en que se le notifique la admisión del recurso. Ahora bien, si se toma en cuenta que la adhesión al recurso carece de autonomía en cuanto a su trámite y procedencia, pues sigue la suerte procesal de éste y, por tanto, el interés de la parte adherente está sujeto a la suerte del recurso principal, es evidente que cuando el sentido de la resolución dictada en éste es favorable a sus intereses, desaparece la condición a la que estaba sujeto el interés jurídico de aquélla para interponer la adhesión, esto es, la de reforzar el fallo recurrido y, por ende, debe declararse sin materia el recurso de revisión adhesiva”.

RESPONSABILIDAD LIMITADA DE CAPITAL VARIABLE, en contra del artículo 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en dos mil cinco, en términos del considerando quinto de esta ejecutoria.

**TERCERO.** Queda sin materia la revisión adhesiva interpuesta por la autoridad responsable.

Notifíquese; con testimonio de esta resolución, devuélvase los autos al lugar de origen y, en su oportunidad, archívese el toca como asunto concluido.

Así lo resolvió la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de cinco votos de los señores Ministros: José de Jesús Gudiño Pelayo, Sergio A. Valls Hernández, Juan N. Silva Meza, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Presidente José Ramón Cossío Díaz (Ponente).

Firman el Ministro Presidente de la Sala y Ponente, con el Secretario de Acuerdos que autoriza y da fe.

**PRESIDENTE DE LA PRIMERA SALA Y PONENTE**

**MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ.**

**SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA PRIMERA SALA**

**LIC. HERIBERTO PÉREZ REYES.**