

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN  
1358/2017  
QUEJOSA: CATARINA MENDOZA  
MARTÍNEZ**

**PONENTE: MINISTRO ARTURO ZALDÍVAR LELO DE LARREA  
SECRETARIO: FERNANDO CRUZ VENTURA**

**Vo. Bo.  
MINISTRO:**

Ciudad de México. Acuerdo de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente a la sesión del

**V I S T O S; y,  
R E S U L T A N D O:**

**Cotejó:**

**PRIMERO. Demanda de amparo.** Por escrito presentado el veintiséis de septiembre de dos mil dieciséis, ante la Oficialía de Partes de la Sala Regional Sur del Estado de México del ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa, **Catarina Mendoza Martínez**, por propio derecho, solicitó el amparo y protección de la Justicia Federal en contra de la autoridad y por el acto que a continuación se indican:

**Autoridad Responsable:** La Sala Regional Sur del Estado de México del ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

**Acto Reclamado:** La sentencia definitiva emitida el veintinueve de agosto de dos mil dieciséis, dentro del juicio fiscal número \*\*\*\*\*.

**SEGUNDO. Derechos violados y terceros interesados.**  
La quejosa estimó violados en su perjuicio los derechos reconocidos en los artículos 1, 16, 17 y 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; como tercero interesado señaló a la Subadministradora Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México “1”, del Servicio de Administración Tributaria.

**TERCERO. Trámite de la demanda de amparo.** Por auto de cinco de octubre de dos mil dieciséis<sup>1</sup>, el Presidente del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, al que por razón de turno correspondió el conocimiento del asunto, admitió a trámite la demanda registrándola con el número \*\*\*\*\*.

Finalizados los trámites de ley, en sesión de diecinueve de enero de dos mil diecisiete<sup>2</sup>, dicho órgano jurisdiccional dictó sentencia en el sentido de conceder el amparo solicitado.

---

<sup>1</sup>Folios 37 a 41 del cuaderno del juicio de amparo \*\*\*\*\*.

<sup>2</sup>Folios 95 a 166 *idem*.

**CUARTO. Interposición del recurso de revisión.**

Inconforme con la resolución anterior, el Director General de Asuntos Contenciosos y Procedimientos, en suplencia por ausencia de los Directores Generales de Amparos contra Leyes y Actos Administrativos y del Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, este último en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, interpuso en su contra recurso de revisión ante la Oficina de Correspondencia Común de los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Segundo Circuito el catorce de febrero de dos mil diecisiete<sup>3</sup>, y su Presidente, mediante proveído de dieciséis de febrero de dos mil diecisiete<sup>4</sup>, ordenó remitir los autos a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

**QUINTO. Trámite del recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación.** Mediante acuerdo de seis de marzo de dos mil diecisiete<sup>5</sup>, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación admitió el recurso de revisión que hace valer la autoridad tercera interesada, ordenó formar y registrar el expediente respectivo, al que le recayó el número **1358/2017**; turnó el expediente, para su estudio, al Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea y ordenó enviar los autos a la Sala a la que se encuentra adscrito a fin de que el Presidente de ésta, emitiera el acuerdo de radicación respectivo. Asimismo, ordenó notificar a las partes dicho proveído.

---

<sup>3</sup> Folios 191 del juicio de amparo \*\*\*\*\*.

<sup>4</sup> Folios 24 a 27 *ibidem*.

<sup>5</sup> Folios 49 a 52 del Toca en que se actúa.

Posteriormente, la Presidenta de esta Primera Sala, mediante proveído de treinta y uno de marzo de dos mil diecisiete<sup>6</sup>, instruyó el avocamiento del presente asunto y ordenó enviar los autos a la Ponencia del Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, para la elaboración del proyecto de resolución y dé cuenta de él, a esta Primera Sala.

### **C O N S I D E R A N D O:**

**PRIMERO. Competencia.** Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es legalmente competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo dispuesto por los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 81, fracción II, de la Ley de Amparo; y 21, fracción III, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; en relación con los puntos Segundo y Tercero del Acuerdo General Plenario 5/2013, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiuno de mayo de dos mil trece, toda vez que el recurso fue interpuesto en contra de una sentencia pronunciada en amparo directo por un Tribunal Colegiado de Circuito y su resolución no requiere la intervención del Tribunal Pleno, toda vez que no reviste un interés excepcional.

---

<sup>6</sup> Folio 39 *ibídem*.

**SEGUNDO. Oportunidad del recurso de revisión.** El recurso de revisión principal, fue interpuesto oportunamente, de conformidad con el artículo 86 de la Ley de Amparo.

Lo anterior se debe a que, como se advierte de las constancias que obran en autos, la sentencia recurrida fue notificada a la autoridad tercera interesada el treinta de enero de dos mil diecisiete<sup>7</sup>, surtiendo sus efectos ese mismo día en términos del artículo 31, fracción I, de la Ley de Amparo; por lo que el plazo de diez días para la interposición del presente recurso de revisión empezó a correr del treinta y uno de enero al catorce de febrero dos mil diecisiete, descontándose de dicho plazo los días cuatro, cinco, seis, once y doce de febrero del mismo año, por ser inhábiles; de conformidad con los artículos 19 de la Ley de Amparo y 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

En tales condiciones, si el recurso de revisión interpuesto por la autoridad tercera interesada fue presentado ante la Oficina de Correspondencia Común de los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Segundo Circuito el catorce de febrero de dos mil diecisiete<sup>8</sup>, se considera que el mismo fue presentado en tiempo.

**TERCERO. Legitimación.** La autoridad recurrente está legitimada para interponer el presente recurso de revisión, habida

---

<sup>7</sup>Folio 170 del cuaderno del juicio de amparo \*\*\*\*\*.

<sup>8</sup>Folio 172 *ibidem*.

cuenta que lo hace en su carácter de tercero interesada, en tanto que en el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito así se lo reconoció en el auto de dieciséis de febrero de dos mil diecisiete<sup>9</sup>.

**CUARTO. Procedencia.** De conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 81, fracción II, de la Ley de Amparo, la procedencia del recurso de revisión en amparo directo está sujeta al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- I. En la sentencia recurrida se haya hecho pronunciamiento sobre la constitucionalidad de una norma general o se establezca la interpretación directa de un precepto constitucional o de los derechos humanos contenidos en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, o que habiéndose planteado alguna de esas cuestiones en la demanda de amparo, se haya omitido su estudio; y
- II. El problema de constitucionalidad entrañe fijar un criterio jurídico de importancia y trascendencia, a juicio de la sala respectiva.

---

<sup>9</sup> Folio 191 del juicio de amparo directo \*\*\*\*\*.

Además de que en la sentencia recurrida se decidan o se hubieran omitido<sup>10</sup> decidir temas propiamente constitucionales, deberá fijarse un criterio de importancia y trascendencia, entendiéndose que será así cuando se advierta que: **a)** dará lugar a un pronunciamiento novedoso o de relevancia para el orden jurídico nacional; **b)** lo decidido en la sentencia recurrida pueda implicar el desconocimiento de un criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación relacionado con alguna cuestión propiamente constitucional, por haberse resuelto en contra de dicho criterio o se hubiere omitido su aplicación.<sup>11</sup>

Precisado lo anterior, esta Primera Sala considera que el **primero de los requisitos para la procedencia se cumple**, pues en la demanda de amparo se planteó la inconstitucionalidad del artículo 16, apartado A, fracciones I y III, de la Ley de Ingresos de la Federación para dos mil quince y, en la sentencia recurrida, el Tribunal Colegiado emitió el criterio respectivo. Asimismo, **se cumple con el segundo de los requisitos**, en virtud de que la materia relativa a tal cuestión subsiste en esta instancia no hay jurisprudencia sobre el tema que se propone y no se considera necesaria la intervención del Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, toda vez que no se trata de un asunto revista algún interés excepcional.

---

<sup>10</sup> Conforme al Punto Tercero, último párrafo del Acuerdo General Plenario 9/2015 se considerará omisión en el estudio de las cuestiones constitucionales, la que derive de la calificativa de inoperancia, insuficiencia o ineficacia efectuada por el Tribunal Colegiado de Circuito de los conceptos de violación.

<sup>11</sup> Punto segundo del Acuerdo General 9/2015 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que establece las bases generales para la procedencia y tramitación de los recursos de revisión en amparo directo.

**QUINTO. Las consideraciones necesarias para resolver la *litis* planteada:** En este apartado se realizará una síntesis de los antecedentes del acto reclamado; de los conceptos de violación en materia de constitucionalidad de leyes formulados en la demanda de amparo; de la sentencia dictada por el Tribunal Colegiado y de los agravios de la revisión principal.

**I. Antecedentes del acto reclamado:**

1. El nueve de julio de dos mil quince Catarina Mendoza Martínez a través de Internet presentó solicitud de devolución del impuesto especial sobre producción y servicios, por adquisición de diésel para consumo final por actividades agrícolas, en cantidad de \*\*\*\*\*, correspondiente al período de abril a junio de dos mil quince.

2. Por oficio \*\*\*\*\* de \*\*\*\*\*, la Administradora Desconcentrada de Auditoría Fiscal “1”, con sede en México, del Servicio de Administración Tributaria autorizó la devolución solicitada, únicamente por la cantidad de \*\*\*\*\*, ello en términos del artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil quince.

3. Inconforme con dicha resolución, la contribuyente promovió el juicio de nulidad \*\*\*\*\* del índice de la Sala Regional Sur del Estado de México del Tribunal Federal de



Justicia Administrativa, quien dictó sentencia el \*\*\*\*\*, en el sentido de reconocer la validez de la resolución impugnada.

4. La entonces actora promovió el juicio de amparo \*\*\*\*\* y, en sesión de \*\*\*\*\*, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, concedió el amparo solicitado.

5. La sentencia antes mencionada, se recurre mediante el presente recurso de revisión.

**II. Conceptos de violación.** La quejosa en los conceptos de violación de la demanda de amparo, en síntesis, argumentó lo siguiente:

- **Primero.** Refiere que la Sala responsable debió aplicar una interpretación pro persona respecto del artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio dos mil quince, en el sentido de que el monto máximo del impuesto especial sobre producción y servicios acreditable, que las personas físicas que tributan en el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras, pueden solicitar en devolución es de \$1,495.39 (mil cuatrocientos noventa y cinco pesos, treinta y nueve centavos), pues así se desprende del sentido de la propia norma. Sin embargo, la Sala responsable aplicó una interpretación restrictiva e inconstitucional del citado artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la

Federación, la cual resulta violatoria del principio de equidad tributaria.

Al efecto, se duele de que la Sala responsable, y en su momento la autoridad fiscal demandada, la interpretación que realizaron respecto del artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación, es contraria al principio de interpretación pro persona, por restrictiva, dado que el primer párrafo, de la fracción III, apartado A de dicho artículo, otorga el beneficio de solicitar la devolución del monto del impuesto especial sobre producción y servicios a las personas que adquieren diésel para su consumo final en las actividades agropecuarias o silvícolas, sin embargo, al restringir el beneficio que el legislador contempló primordialmente para las personas dedicadas a esas actividades primarias, con base en una interpretación restrictiva del segundo párrafo, de forma tal que solo se le permite solicitar en devolución la cantidad de \$747.69 (setecientos cuarenta y siete pesos, sesenta y nueve centavos), mensuales, desvirtúa el propósito esencial del estímulo por el consumo de diésel.

Refiere que en ningún momento se alegó que el Estado tenga la obligación de conceder en todo tiempo y lugar estímulos fiscales a los contribuyentes, sino que lo que realmente se planteó en el escrito inicial de demanda, es que el artículo reclamado, introduce un tratamiento fiscal diferenciado entre las personas físicas que se encuentran en la misma situación de

hecho, sin un motivo jurídicamente válido, situación que genera una violación a las garantías de equidad y proporcionalidad.

Señala que si bien es cierto que los estímulos fiscales no constituyen un derecho humano, también es cierto que al intervenir en la mecánica de causación de un tributo, tiene un impacto en la capacidad contributiva de los contribuyentes y por ende, sí pueden contravenir el principio de progresividad.

Así, considera que el referido artículo 16 sí es susceptible de contravenir el principio de regresividad, pues con la distinción impuesta a personas físicas que tributan en el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras no se logra impulsar un sector económicamente estratégico para el Estado, ni dar mayor progresividad al impuesto sobre la renta ni tampoco el establecer un sistema más progresivo y justo. Esto es, refiere que el otorgar un beneficio menor a las personas físicas que tributan en el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras, a diferencia de aquéllas que lo hacen en el Régimen de Actividades Empresariales o Profesionales, el Régimen de Incorporación Fiscal, incide en una violación a la garantía fundamental de dignidad humana y por ende, al principio de progresividad y del de equidad tributaria, pues el Estado incumple con su obligación de garantizar un crecimiento económico integral y sustentable conforme al artículo 25 constitucional.

Refiere que el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación, es violatorio del principio de equidad tributaria, toda vez que la norma genera un trato inequitativo en los contribuyentes, dado que a sujetos que se encuentran en una misma situación de hecho, (personas que adquieren diésel para su consumo final en las actividades agropecuarias o silvícolas) tienen tratamiento distinto frente a la norma, sin que para ello se tenga una finalidad constitucionalmente justificada, por lo que dicho trato diferenciado constituye un acto de discriminación.

Al efecto, refiere que contrario a lo resuelto por la Sala responsable el artículo reclamado sí irrumpe la naturaleza del estímulo fiscal en virtud de que señala como requisito esencial que el consumo final del diésel sea dentro de las actividades agropecuarias o silvícolas, y no así dentro de las actividades empresariales y profesionales, lo que no solo contraviene la naturaleza primigenia del estímulo fiscal sino también los artículos 25 y 27, párrafo tercero, fracción XX, constitucionales, toda vez que el Estado debe impulsar cualquier desarrollo económico nacional, lo cual no acontece en el caso, pues se está limitando el apoyo en comparación con personas que tributan en el régimen de actividades empresariales y el de incorporación fiscal, lo que deviene en detrimento del sector agrícola.

Asimismo, precisa que la parte quejosa no se encuentra reclamando la simple inaplicación del precepto legal reclamado, sino que se haga extensivo a su favor el estímulo conferido a las

personas físicas que tributan en el régimen de actividad empresarial y el régimen de incorporación fiscal, esto es, de solicitar la devolución máxima de \$1,495.39 (mil cuatrocientos noventa y cinco pesos, treinta y nueve centavos), mensuales por concepto de impuesto especial sobre producción y servicios que tiene derecho a acreditar por la adquisición de diésel para consumo final.

Al respecto, refiere que al alegar que una ley es contraria al principio de equidad tributaria, implica estimar que no otorga idéntico tratamiento frente a la norma impugnada a todos los contribuyentes que se encuentran en una misma situación de hecho, como en el caso, pues se trata de contribuyentes que dedican sus actividades al sector agropecuario o silvícola, quienes únicamente pueden solicitar la devolución mensual de \$747.69 (setecientos cuarenta y siete pesos, sesenta y nueve centavos), por concepto de impuesto empresarial sobre producción y servicio que tengan derecho a acreditar por la compra de diésel para su consumo final, a diferencia de las personas físicas que tributan en el régimen empresarial así como de incorporación fiscal, quienes de conformidad con el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación, pueden solicitar la devolución mensual de hasta \$1,495.39 (mil cuatrocientos noventa y cinco pesos, treinta y nueve centavos).

Conforme a lo anterior, precisa que el juicio contencioso reclamó la inaplicación del artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal dos mil

quince, para el efecto de que se haga extensivo en favor de la quejosa el estímulo fiscal conferido de manera discriminatoria a las personas físicas que tributan en el régimen empresarial, así como en el de incorporación fiscal, a fin de que le sea permitido solicitar la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios que tenga derecho a acreditar por la adquisición de diésel para consumo final por el tope de hasta \$1,495.39 (mil cuatrocientos noventa y cinco pesos, treinta y nueve centavos).

- **Segundo.** El artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación, viola el principio de equidad tributaria, toda vez que la norma genera un trato inequitativo en los contribuyentes, dado que a sujetos que se encuentran en una misma situación de hecho (personas que adquieran diésel para su consumo final en las actividades agropecuarias o silvícolas) tienen tratamiento distinto frente a la norma, sin que para ello se tenga una finalidad constitucionalmente justificada. Al respecto indica lo siguiente:

**A. Existe igualdad de situaciones entre las personas a las que va dirigido el estímulo fiscal previsto en el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio dos mil quince.** La fracción I de ese numeral otorga un estímulo consistente en realizar el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios que las personas que enajenen diésel en territorio nacional hayan causado por la enajenación de dicho combustible a personas (en

general físicas o morales) que realicen actividades empresariales, excepto minería, que para determinar su utilidad pueden deducir el diésel que adquieran para su consumo final, siempre que se utilice exclusivamente como combustible en maquinaria en general, excepto vehículos.

En tanto, la fracción III del multicitado artículo 16, apartado A, otorga un estímulo consistente en solicitar la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios que tuvieron derecho a acreditar a las personas físicas (físicas o morales) a que refiere la fracción I de ese artículo, que adquieran diésel para su consumo final en las actividades agropecuarias o silvícolas, que sus ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año.

Conforme a lo anterior, señala que del propio artículo controvertido se desprende la igualdad de situación en la que se encuentran las personas físicas y morales a las que se les otorga el estímulo fiscal consistente en solicitar la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios que tuvieron derecho a acreditar; en virtud de que, las personas a las que va dirigido el estímulo tienen características que los hacen sustancialmente iguales, tales como que todas debe realizar actividades empresariales (específicamente las agropecuarias y silvícolas); que el diésel que adquieran para su consumo final lo destinen a la realización de actividades agropecuarias o silvícolas

y que su nivel de ingresos es hasta veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año. Ello sin hacer distinción entre el régimen fiscal en el cual tributen las personas físicas o morales, pues con independencia de ello, todas las que tengan las características antes mencionadas, se encuentran en una situación esencialmente igual.

Así, argumenta que lo que afecta al quejoso es la distinción legislativa entre las personas a las que va dirigido el estímulo, diferenciándolas a partir del régimen en el que tributen, pues con base en esto, se calculará el monto máximo que se podrá devolver por concepto de impuesto especial sobre producción y servicios que tengan derecho a acreditar mensualmente. Siendo que todas las personas comparadas, guardan una situación esencialmente igual frente al estímulo que se prevé en la norma reclamada, lo cual implica que deberían obtener el mismo trato frente a la ley, siendo que no es así en el caso concreto.

Considera que en los sujetos referidos la característica relevante que tienen en común es que constituyen personas que realizan actividades empresariales (específicamente las agropecuarias y silvícolas); que el diésel que adquieran para su consumo final lo destinen a la realización de dichas actividades y que su nivel de ingresos es hasta veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año.



Consecuentemente, las personas que realizan actividades agropecuarias o silvícolas y para ello utilizan diésel que adquieren como consumidores finales, cuyos ingresos no excedan de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, se encuentran en la misma situación, aunque el régimen en el que tributen sea el Régimen de Actividades Empresariales o Profesionales, el Régimen de Incorporación Fiscal, o el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras, pues todas ellas forman un sector estratégico que el Estado consideró oportuno apoyar mediante el estímulo fiscal de referencia.

**B. Diferencia de trato que reciben las personas físicas que tributan en el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras, respecto de las personas que tributan en el Régimen de Actividades Empresariales o Profesionales, en el Régimen de Incorporación Fiscal, o bien de las personas morales que tributan en el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras.** Al respecto, señala que la diferencia normativa de la que se duele radica en que el multicitado artículo 16, apartado A, fracción III, establece un monto máximo que se podrá devolver por concepto de impuesto especial sobre producción y servicios que tengan derecho a acreditar mensualmente los sujetos a los que va dirigido el estímulo, esto dependiendo del régimen en el que tributen.

Así, las personas físicas que tributan en el Régimen de Actividades Empresariales o Profesionales o el Régimen de Incorporación Fiscal podrán solicitar la devolución de hasta \$1,495.39 (mil cuatrocientos noventa y cinco pesos, treinta y nueve centavos), las personas morales que cumplan sus obligaciones conforme al Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras, podrán solicitar la devolución de hasta \$1,495.39 (mil cuatrocientos noventa y cinco pesos, treinta y nueve centavos), por cada uno de los socios o asociados, sin que este último caso exceda en su totalidad de \$14,947.81 (catorce mil novecientos cuarenta y siete pesos, ochenta y un centavos) mensuales, y las demás personas físicas o morales que sean sujetos del estímulo, únicamente podrán solicitar la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios hasta por \$747.69 (setecientos cuarenta y siete pesos, sesenta y nueve centavos).

Conforme a ello, argumenta que el artículo reclamado trata de manera diferente a las personas que integran el grupo beneficiado con el estímulo fiscal, pues establece montos máximos de la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios dependiendo del régimen en el que tributen.

**C. Diferenciación legislativa injustificada, dado que sus consecuencias jurídicas no persiguen una finalidad constitucionalmente válida, por lo que resulta violatoria del principio de proporcionalidad en sentido amplio.** Refiere que el campo o las actividades agrícolas constituyen un sector

estratégico que debe ser impulsado a fin de reducir la pobreza e incidir en el desarrollo nacional, por lo que tratándose de estímulos como el reclamado, debe justificarse cualquier distinción entre los sujetos a los que va dirigido el estímulo fiscal de que se trate; por lo que en el caso es aplicable un escrutinio estricto respecto a la finalidad perseguida por el legislador para determinar si la diferencia de trato se encuentra justificada por el legislador para determinar si esa diferencia de trato se encuentra justificada constitucionalmente, o si por el contrario constituye un acto discriminatorio.

Al respecto, básicamente se duele que el legislador no proporcionó mayor motivación objetiva y adecuada en el debate parlamentario, que justifique la distinción sobre el estímulo concedido a las personas que realizan actividades empresariales (específicamente las agropecuarias y silvícolas); que el diésel que adquieren para su consumo final lo destinen a la realización de dichas actividades agropecuarias o silvícolas y que su nivel de ingresos es hasta veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, sin que de la revisión realizada a los archivos en lo que consta el procedimiento legislativo de creación de la norma referida se desprenda la razón.

Consecuentemente, la norma tildada de inconstitucional no supera el test de proporcionalidad, ya que al ser sometida al escrutinio estricto, no cumple con el primer paso consistente en tener una finalidad objetiva o constitucionalmente válida, por lo

que la distinción que introduce debe considerarse un acto discriminatorio y por ende, violatorio del principio de equidad tributaria.

Señala que en el caso concreto, la razón de instrumentalidad no existe, pues la distinción combatida introducida por el legislador, no cuenta con finalidad alguna o bien, el legislador fue omiso en exponerla. Así, argumenta que en el caso no se estableció un fin jurídicamente objetivo que permita conocer las razones para diferenciar a los sujetos de estímulo fiscal.

**Tercero.** Sostiene que el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil quince, es contrario al derecho humano de igualdad jurídica previsto en el artículo 1 constitucional, así como los artículos 1.1 y 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Al efecto refiere que en el caso sí existe igualdad de situaciones entre las personas a las que va dirigido el estímulo fiscal previsto en el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil quince.

Lo anterior porque para establecer el grupo de personas a las que se otorgará el estímulo fiscal previsto en la fracción III del citado artículo 16, el legislador remite a las personas a las que se

refiere la fracción I de dicho numeral, esto es, a las personas que realicen actividades empresariales, excepto minería, y que para determinar su utilidad puedan deducir el diésel que adquieran para su consumo final, siempre que se utilice exclusivamente como combustible en maquinaria en general, excepto vehículos.

Al respecto, la fracción III, del citado artículo 16, apartado A, introduce características adicionales para las personas que pueden acceder al estímulo, tales como las actividades a que van a destinar el diésel adquirido para su consumo final (actividades agropecuarias o silvícolas), y los ingresos máximos que recibieron en el ejercicio inmediato anterior.

Esto es, sostiene que las personas a las que va dirigido el estímulo en concreto, se encuentran en una situación de igualdad, pues se trata de personas de ingresos menores que realizan actividades agropecuarias o silvícolas, para lo cual utilizan diésel que adquieren como consumidores finales, ello independientemente del régimen conforme al que cumplan sus obligaciones fiscales; sin que resulte óbice a lo anterior el que en la fracción III del referido artículo 16, apartado A, se establezcan montos máximos que podrán solicitar en devolución dichas personas, conforme al régimen que tributen, pues ello no resulta determinante para establecer las características del grupo que se verá beneficiado con el estímulo fiscal, sino la medida o cantidad en que se les beneficiará.

Así, sostiene que la parte afecta al quejoso, es que al tratarse de una distinción legislativa entre las personas a las que va dirigido el estímulo, se les diferencie a partir del régimen en que tributen, pues con base en eso, se calculará el monto máximo que se podrá devolver por concepto de impuesto especial sobre producción y servicio que tengan derecho a acreditar mensualmente; siendo que todas las personas comparadas guardan una situación esencialmente igual frente al estímulo que se prevé en la norma reclamada, por lo que deberían obtener el mismo trato frente a la ley.

Seguidamente argumenta que en el caso, la característica que los contribuyentes a comparar tienen en común es constituyen personas que realizan actividades empresariales (específicamente las agropecuarias y silvícolas); que el diésel que adquieren para su consumo final lo destinan a la realización de dichas actividades agropecuarias o silvícolas y que su nivel de ingresos es hasta de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año.

Posteriormente indica que el artículo reclamado trata de manera diferente a las personas que integran el grupo beneficiado con el estímulo fiscal, pues establece montos máximos de la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios, dependiendo del régimen en el que tributen, lo que no respeta ni garantiza el derecho humano del quejoso a la igualdad.

Finalmente, considera que el estímulo fiscal contemplado en el multicitado artículo 16, fue destinado a todas aquellas personas que tengan actividades agropecuarias o silvícolas, sin embargo, sin justificación alguna se establece una diferencia o beneficio menor respecto de aquéllas personas físicas que tributan en los regímenes establecidos en las Secciones I o II del Título IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siendo que fue precisamente para ese sector que se implementó el estímulo fiscal.

Aunado a ello, señala que la autoridad legislativa no aportó los elementos necesarios para hacer un escrutinio estricto del precepto reclamado, por lo que válidamente se puede afirmar no tiene justificación alguna a la cual aplicar el juicio de razonabilidad, y por ende, el estudio de los demás pasos para el control de proporcionalidad en sentido amplio, lo que implica que la norma reclamada no supere el juicio de proporcionalidad; por ello la distinción que introduce debe considerarse un acto discriminatorio y por ende un acto violatorio del derecho de la quejosa a la igualdad jurídica.

**III. Sentencia del Tribunal Colegiado.** El Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, en su sentencia de diecinueve de enero de dos mil diecisiete, resolvió en relación con los argumentos resumidos en el apartado anterior, en síntesis, lo siguiente:

- Declaró parcialmente fundados los conceptos de

violación pero suficientes para conceder el amparo y protección de la Justicia Federal.

Al efecto, declaró **infundados** los argumentos donde aduce que el artículo 16, apartado A, fracción III, último párrafo de la Ley de Ingresos de la Federación para dos mil quince, transgrede el principio de equidad tributaria.

Lo anterior porque se consideró que el estímulo fiscal de que se trata no incide en la mecánica de tributación del impuesto especial sobre producción y servicios ni del impuesto sobre la renta, por lo que el análisis de los argumentos de distinción que plantea la quejosa deben analizarse a la luz del principio de igualdad previsto en el artículo 1 constitucional.

- Así refiere que la parte quejosa sí proporcionó el parámetro de comparación válido, para juzgar si existe o no alguna discriminación, por lo que consideró contar con los elementos necesarios que sirven como criterio metodológico para llevar a cabo el control de constitucionalidad del precepto legal que se estima contrario al derecho fundamental de igualdad, previsto en el artículo 1 constitucional.

- Así, sostuvo que el trato desigual denunciado como inconstitucional, se origina en la norma regulatoria del estímulo fiscal de las personas que realicen actividades agropecuarias o silvícolas, incluidas las empresariales y que para determinar su



utilidad puedan deducir el diésel que adquieran para su consumo final, contenido en el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil quince, en relación con lo dispuesto en la fracción I de ese numeral.

- Al efecto determinó que efectivamente el parámetro de comparación señalado es adecuado, en la medida en que versa sobre sobre situaciones de hecho que son homologables, pues atendiendo al contenido de la fracción III en relación con el texto de la fracción I, del artículo tachado de inconstitucional, gozarán del estímulo fiscal que ahí se regula, las siguientes personas: (i) las físicas o morales que realicen actividades agropecuarias y silvícolas, incluidas quienes realicen actividades empresariales de variadas índole pero que de alguna manera estén relacionadas con estas materias; (ii) que para determinar su utilidad fiscal puedan deducir el diésel que adquieran para consumo final, siempre que se utilice exclusivamente como combustible en maquinaria en general, excepto en vehículos; (iii) que los ingresos de las personas físicas en el ejercicio inmediato anterior no haya excedido veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año y tratándose de personas morales aquellas cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, por cada uno de los socios o asociados.

- Precisado lo anterior, indicó que en términos de lo dispuesto en la norma reclamada el monto del estímulo a otorgar será el siguiente: (i) de hasta \$1,495.39 (mil cuatrocientos noventa y cinco pesos, treinta y nueve centavos), mensuales a cada persona física que cumpla sus obligaciones en términos de las secciones I y II del capítulo II del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta; (ii) de hasta \$747.69 (setecientos cuarenta y siete pesos, sesenta y nueve centavos), a cada personas física que tribute en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras contenido en el capítulo VIII del título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta; (iii) tratándose de personas morales de hasta \$1,495.39 (mil cuatrocientos noventa y cinco pesos, treinta y nueve centavos), mensuales por cada socio sin exceder de \$14,947.81 (catorce mil novecientos cuarenta y siete pesos, ochenta y un centavos), mensuales, siempre que cumplan sus obligaciones fiscales en términos del capítulo VIII del título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta; (iv) tratándose de personas morales que tributen en un régimen fiscal distinto al capítulo VIII del título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de hasta \$747.69 (setecientos cuarenta y siete pesos, sesenta y nueve centavos), mensuales, por cada socio, sin exceder el total de \$7,884.96 (siete mil ochocientos ochenta y cuatro pesos, noventa y seis centavos) mensuales.

En términos de lo expuesto considera que tal como indicó la quejosa, en el caso existe un trato diferenciado, ello en tanto las personas físicas que tributen en el régimen de actividades

empresariales o profesionales o en el régimen de incorporación fiscal, podrán solicitar la devolución de hasta \$1,495.39 (mil cuatrocientos noventa y cinco pesos, treinta y nueve centavos), el que también podrán solicitar las personas morales que tributen conforme al régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, mientras que las demás personas físicas o morales que sean sujetos del estímulo, únicamente podrán solicitar la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios hasta por la cantidad de \$747.69 (setecientos cuarenta y siete pesos, sesenta y nueve centavos), mensuales.

- Al analizar si dicho trato diferenciado obedece a una finalidad legítima, objetiva y constitucionalmente válida sostuvo lo siguiente:

Conforme al origen del estímulo fiscal en estudio, consideró que la implementación del mismo tiene como finalidad proteger y fomentar el desarrollo de un sector económico nacional que se estima de carácter prioritario y que requiere de una intervención estatal para alcanzar su crecimiento.

Al efecto, consideró que dicha finalidad resulta objetiva y constitucionalmente válida a la luz de los artículos 25 y 27 constitucionales.

- Posteriormente analizó si la distinción que hace la norma reclamada resulta adecuada, de manera que constituya un

medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido.

Así, primero precisó que la distinción entre los sujetos beneficiados, para obtener una u otra cantidad por el estímulo de mérito, deriva del régimen fiscal bajo el cual tributen y que las lleve a obtener un monto distinto que pueden solicitar como devolución del impuesto especial sobre producción y servicios.

Al analizar los regímenes de tributación a que se refiere la norma reclamada, concluyó que las reglas de tributación de cada uno de esos regímenes no arrojan algún elemento que razonablemente valide la diferenciación establecida en el impugnado artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil quince y que se refleja en el hecho de que a los destinatarios del estímulo fiscal se les devuelva un monto diferente por concepto del impuesto especial sobre producción y servicios.

Lo anterior, pues consideró que la finalidad del estímulo que se otorga en el reclamado artículo 16, fue la de proteger a uno de los sectores del desarrollo económico nacional más vulnerables, que por ello requería de una intervención estatal concreta para fomentar su crecimiento.

Aunado a ello indicó que todas las personas a las que se menciona en los regímenes fiscales que analizó deben realizar actividades o prestar servicios relacionados con las ramas agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas; todas las cuales

encuadran en el área estratégica cuya protección y desarrollo persigue el estímulo fiscal de mérito.

No obstante ello, precisó que si se atiende a lo dispuesto en la norma reclamada, se encuentra que personas físicas inscritas en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, esto es, personas aquellas cuyos ingresos se obtengan en un noventa por ciento de esas actividades, lo cual significa que son quienes desarrollan esa actividad de forma preponderante, obtendrán un estímulo fiscal menor al que se otorga a personas físicas que tributen en el régimen de ingresos por actividades empresariales y profesionales, o de régimen de incorporación fiscal, quienes obtendrán un estímulo mayor que las personas físicas que tributan en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras.

Así, estima que es clara la distinción que hace el precepto reclamado para otorgar un diferente monto por concepto de estímulo fiscal a sus destinatarios, a partir de saber cuál es el régimen fiscal del impuesto sobre la renta conforme al cual tributan, que no es elemento que razonablemente justifique que el trato diferenciado que da la norma resulte apto para lograr el fin para el cual fue creado el estímulo.

Consecuentemente señaló que lo cierto es que, el objeto de otorgar el estímulo fue el de lograr un mayor desarrollo del campo mexicano, lo que significa que deben obtener un apoyo las personas que dedican al campo, por pertenecer a uno de los

sectores vulnerables que requieren impuso del Estado para su crecimiento, sin que al momento de crear el estímulo, el legislador haya tenido en cuenta el régimen fiscal para el cual tributan cada uno de los destinatarios.

En tal virtud, determinó que la norma impugnada es violatoria del derecho fundamental de igualdad previsto en el artículo 1 constitucional, dado que el trato diferenciado que establece para otorgar el monto del estímulo fiscal tratándose de personas físicas no encuentra una justificación razonable, si se atiende al fin para el cual fue creado ese estímulo.

Finalmente, precisó que debido a que se consideraron fundados los argumentos de inconstitucionalidad hechos valer contra el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil quince; resulta innecesario analizar el primer concepto de violación, donde la quejosa solicita que el contenido de ese artículo se interprete conforme al principio *pro personae*, pues es evidente que esa norma no deberá aplicarse en perjuicio de la quejosa, máxime que con la declaratoria de inconstitucionalidad, la quejosa ha obtenido el mayor beneficio posible, lo que implica que ese tribunal puede soslayar el estudio de los demás conceptos de violación, que no mejoran el beneficio alcanzado, como lo establece el artículo 189 de la Ley de Amparo.

**IV. Agravios del recurso de revisión.** La autoridad tercera interesada divide sus agravios en los siguientes apartados:

- **DERECHO FUNDAMENTAL DE IGUALDAD.** Precisa que conforme a lo dispuesto en la jurisprudencia 2a./J. 42/2010, se ha determinado que para analizar una norma bajo la luz del derecho fundamental de igualdad, es menester elegir, en primer lugar, un término de comparación apropiado que permita comparar a los sujetos desde un determinado punto de vista con base en éste, establecer si se encuentran o no en una situación de igualdad, respecto de otros individuos sujetos a diverso régimen y si el trato que se les da con base en el propio término de comparación, es diferente. En el caso de que los sujetos comparados no sean iguales o no sean tratados de manera desigual, no habrá violación a ese derecho fundamental. De lo contrario, se tendrá que determinar si la diferenciación de trato persigue una finalidad constitucionalmente válida.

- **ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 16, FRACCIÓN III, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN.** Refiere que la porción normativa reclamada prevé la posibilidad de que el impuesto especial sobre producción y servicios que le sea repercutido por la adquisición de diésel, para la realización de actividades agropecuarias o silvícolas –consumidores finales–, sea devuelto si se cumplen ciertos requisitos.

Precisa que dicha norma prevé que quienes pueden solicitar dicha devolución son las personas cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de veinte veces el salario mínimo general vigente en el área geográfica del contribuyente elevado al año. También refiere que dicho numeral dispone que

en ningún caso el monto de la devolución podrá ser superior a \$747.69 (setecientos cuarenta y siete pesos, sesenta y nueve centavos), mensuales por cada persona física. Sin embargo, tratándose de personas físicas que cumplan con sus obligaciones fiscales en términos del régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales o en el régimen de incorporación fiscal –secciones I o II del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta– podrán solicitar la devolución de hasta \$1,495.39 (mil cuatrocientos noventa y cinco pesos, treinta y nueve centavos), mensuales.

**DIFERENCIAS ENTRE LOS REGÍMENES SUJETOS A ESCRUTINIO.** En este apartado enuncia las diferencias, que a su consideración, existen entre los regímenes sujetos a escrutinio, esto es, “Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras”, “Régimen de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales” y “Régimen de Incorporación Fiscal”, concluyendo lo siguiente:

**RÉGIMEN DE ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS, SILVÍCOLAS Y PESQUERAS.** Respecto de este régimen señala lo siguiente:

- Este régimen sólo es aplicable para las personas físicas que se dediquen exclusivamente a las actividades ganaderas, silvícolas y pesqueras.
- Las personas físicas que realicen actividades en copropiedad y opten por tributar por conducto de personas morales, dichas personas morales serán quienes cumplan con las



obligaciones fiscales y se van a considerar como representantes comunes.

- Los ingresos de estos contribuyentes serán aquéllos cuyos ingresos por dichas actividades representan cuando menos el noventa por ciento de sus ingresos totales, y en el caso de las personas físicas no pagaran dichas actividades hasta por un monto en el ejercicio de cuarenta veces el salario mínimo general elevado al año.

- Las personas físicas que se dediquen exclusivamente a las actividades que menciona este régimen o cuyos ingresos en el ejercicio excedan de 40 a 20 veces el salario mínimo general elevado al año, aplicarán el párrafo anterior, por el excedente se pagará el impuesto en un cuarenta por ciento tratándose de personas físicas.

- Tratándose de sociedades o asociaciones de productores que se dediquen exclusivamente a dichas actividades, se estipula que cada socio o asociado que tenga ingresos superiores a veinte veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, sin que exceda de cuatrocientas veintitrés veces el salario mínimo general del área geográfica elevado al año, entonces se pagará el excedente en términos del artículo 74 reduciéndose el impuesto en un cuarenta por ciento tratándose de personas físicas.

- La exención para las personas físicas que estén en éste régimen será cuando sus ingresos rebasen los montos señalados en el artículo 74.

- Las personas que estén en este régimen y que sus ingresos representen el veinticinco por ciento de sus ingresos totales y que no rebasen ocho veces el salario mínimo general elevado, se estipula que no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos que provengan de las citadas actividades hasta por un monto en el ejercicio de 1 salario mínimo general elevado al año.

**DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES.** Respecto de este régimen señala:

- Tributan en este régimen las personas físicas que perciban ingresos derivados de actividades empresariales, dentro

de los cuales se consideran los obtenidos de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.

- Estas personas físicas podrán efectuar la deducción por inversiones cumpliendo con los requisitos de las disposiciones fiscales.

- Efectuarán pagos provisionales y éste pago se determinará restando de la totalidad de los ingresos obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, las deducciones autorizadas en el artículo correspondientes al mismo periodo y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagadas en el ejercicio y en su caso las pérdidas fiscales. Al resultado se le aplicará la tarifa contenida en el artículo 96 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Contra el pago provisional se acreditarán los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad.

- El impuesto del ejercicio lo calcularán en los términos del artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al respecto señala que la utilidad fiscal del ejercicio se determinará disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos por las actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, las deducciones autorizadas y en su caso, el resultado será la utilidad gravable.

**RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL.** En elación a este régimen señala:

- Este régimen es únicamente para las personas que realicen actividades empresariales que enajenen bienes o presten servicio por los que no se requiera para su realización título profesional, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.

- En este régimen está contemplada la copropiedad y se podrá aplicar cuando se obtengan ingresos de los que se señalan en los capítulo I, III y IV, siempre que el total de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por las actividades

mencionadas en su conjunto, no excedan de la cantidad a que se refiere el primer párrafo del artículo 111.

- Este régimen prevé limitantes donde no se podrá pagar el impuesto y la época de pago se hará calculando y enterando el impuesto en forma bimestral, el cual tendrá el carácter de pago definitivo.

- Tratándose de la utilidad fiscal del bimestre de que se trate, se determinará restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere el artículo 111, las deducciones autorizadas en la ley, así como también en la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagadas en el ejercicio, en los términos del artículo 123 constitucional.

- Para determinar el impuesto se les aplicará una tarifa bimestral y el impuesto que se determine se podrá disminuir conforme a los porcentajes y de acuerdo al número de años que tengan tributando en el régimen.

- Estos contribuyentes sólo podrán permanecer en el régimen que prevé la misma durante un máximo de diez ejercicios fiscales consecutivos, y una vez concluido dicho periodo deberán tributar conforme al régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

- Cuando los contribuyentes dejen de tributar conforme a este régimen, en ningún caso, podrán volver a tributar en dicho régimen.

- Los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal en las poblaciones o en zonas rurales, sin servicio de internet, podrán ser liberados de cumplir con la obligación de presentar las declaraciones, y realizar el registro de sus operaciones a través de internet o en medios electrónicos, siempre que cumplan con los requisitos fiscales.

### **¿EL ARTÍCULO 16, FRACCIÓN III, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN VULNERA EL DERECHO FUNDAMENTAL DE IGUALDAD?**

Señala que el multicitado artículo 16, fracción III, no conculca el derecho fundamental de igualdad en atención a que los sujetos no se encuentran en un plano de igualdad.

Esto es, del análisis comparativo entre los requisitos que se exigen a las personas físicas para acceder a cada uno de los regímenes fiscales señalados, se advierte que las pertenecientes al régimen de actividades empresariales y prestación de servicios profesionales y al régimen de incorporación fiscal tienen que cumplir con una serie de requisitos específicos.

Ello pone de manifiesto que contrario a lo sostenido por el Tribunal Colegiado, los sujetos comparados no se ubican en un plano de igualdad, ya que si bien realizan actividades relacionadas con las ramas agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas, las personas físicas que tributan bajo el régimen de actividades empresariales y profesionales o en el régimen de incorporación fiscal, tienen prerrogativas distintas y deben cumplir con requisitos adicionales que las que se encuentran en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

Al respecto, sostiene que el régimen en el que tributan cada una de ellas sí resulta relevante para determinar que no son sujetos comparables, pues cada sujeto cuenta con diversas facilidades administrativas, beneficios fiscales o tratamientos específicos, atendiendo a la intención o a las razones que tuvo el legislador al diseñar el sistema tributario y establecer diversos regímenes.

De ahí que el trato diferenciado que les da la norma tildada de inconstitucional cumple a cabalidad con el derecho fundamental de igualdad ante la ley que predica que las personas deben ser tratadas de la misma manera cuando se encuentran en iguales circunstancias.

Señala que el referido artículo 16, fracción III, no conculca el derecho fundamental de igualdad, en virtud de que las reglas de tributación de los regímenes en estudio, sí arrojan elementos que razonablemente validen la diferenciación.

Así, señala que el legislador ha reconocido que las personas que se dedican exclusivamente al sector primario, por las actividades específicas que desarrollan preponderantemente y las características particulares de lugar y forma en que operan, deben recibir un tratamiento fiscal particular, diferente al de las restantes personas.

Esto es, las personas físicas que tributan en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, gozan de una serie de facilidades administrativas y beneficios fiscales que se les han conferido en razón de la finalidad perseguida por el legislador, como lo es atender necesidades específicas de los sectores primarios.

Así, a través de la Ley del Impuesto sobre la Renta el legislador adoptó ciertas prevenciones y medidas para consolidar y apoyar a las personas que se dedican preponderantemente a

uno de los sectores del desarrollo económico nacional más vulnerables.

Dentro de los tratamientos específicos de beneficio que reciben dichas personas se encuentra la exención otorgada para efectos del impuesto sobre la renta, esto es, que no pagarán el impuesto por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de cuarenta veces el salario mínimo general elevado al año.

Por otra parte, la fracción III del artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación dispone que únicamente las personas cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior, no hayan excedido de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año.

Conforme a lo anterior, argumenta que las reglas de tributación sí resulta un elemento a considerar, pues al analizar en su conjunto las disposiciones fiscales referidas, se llega a la conclusión que la prestación económica concedida por el Estado –la devolución- es otorgada en menor medida a las personas que tributan en el primario, atendiendo a que éstas, al cumplir con el requisito de la Ley de Ingresos de la Federación -los ingresos del ejercicio inmediato anterior no excedan de veinte veces el salario mínimo general elevado al año- no pagaron impuesto sobre la renta, al no rebasar el límite establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, para efectos de la exención.

Es decir, conforme a la mecánica de tributación del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, las personas físicas que puedan acceder a la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios vía estímulo fiscal, en el ejercicio inmediato anterior, indefectiblemente estaban exentas de la obligación de pago del impuesto sobre la renta.

Ello es así pues en el ejercicio inmediato anterior, tuvieron que haber tenido ingresos que no hayan excedido de veinte veces el salario mínimo general elevado al año y por ende, no excedían el límite de exención.

Así, refiere que la citada exención sí es un elemento a considerar para efectos de otorgar un estímulo fiscal en menor medida que aquél que reciben las personas físicas que tributan en el régimen de actividades empresariales o de incorporación fiscal, pues las del régimen primario, no obstante en el ejercicio inmediato anterior no contribuyeron al sostenimiento de los gastos públicos, al encontrarse exentas del pago del impuesto sobre la renta, podrán acceder a la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios que les sea trasladado, lo que no es aplicable para personas físicas que tributan en el régimen de actividades empresariales o de incorporación fiscal.

Por lo tanto, dicha exención de la obligación de pago demuestra que el Estado ha sido congruente en el fomento a

dicho sector, pues no obstante no contribuyen al levantamiento de los cargos públicos, se les concede un estímulo.

Así, estima que el legislador actuó de conformidad con la finalidad buscada con el estímulo de mérito, esto es, protección y fomento a uno de los sectores del desarrollo económico nacional más vulnerable, pues a las demás personas que realicen actividades agropecuarias o silvícolas pero no de manera preponderante, al no estar exentos, se les otorgó un estímulo mayor, como lo es el recibir el doble del monto de devolución del impuesto especial sobre producción y servicios.

Al efecto argumenta que el incentivo económico otorgado con mayor intensidad a las empresas que no tributan en el régimen primario, obedece a que aquéllas, aun encontrándose en aptitud de acceder al estímulo fiscal –al obtener ingresos que no excedan de veinte veces el salario mínimo general elevado al año-, podrían contribuir al gasto público al no gozar de una exención que cubriera dichos ingresos.

Por ello estima que el legislador al conceder una prestación económica mayor a las personas que no tributan en el régimen primario, respetó el derecho fundamental de igualdad, pues la distinción se encuentra justificada en el hecho de que a través de dicho incentivo diferenciado, se cumple con la finalidad constitucional perseguida, consistente en fomentar al sector agropecuario, pues se apoya a diversas integrantes de dicha área de desarrollo que no se dedican exclusivamente a dichas



actividades, con mayor intensidad en aras de contribuir al crecimiento económico del país.

Así, llega a la conclusión de que dichas diferenciaciones justifican el trato desigual que reciben al momento de otorgar estímulos fiscales adicionales a aquéllas personas que dentro de sus actividades realicen algunas relacionadas con el sector primario, que tributen en diverso régimen al señalado como “menos beneficiado” por el Tribunal Colegiado.

**SEXTO. Estudio de los agravios.** Los argumentos propuestos en los agravios de este recurso de revisión, se analizarán conforme a lo siguiente:

En parte del recurso de revisión, se aduce que el artículo 16, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil quince no transgrede el derecho fundamental de igualdad, en atención a que los sujetos no se encuentran en un plano de igualdad, ya que aun cuando los sujetos del estímulo realizan actividades relacionadas con las ramas agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas, las personas físicas que tributan bajo el régimen de actividades empresariales y profesionales o en el régimen de incorporación fiscal, lo cierto es que deben cumplir con requisitos adicionales que las que se encuentran en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

Por otra parte, la autoridad recurrente sostiene que el artículo 16, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil quince no conculca el derecho fundamental de igualdad, en virtud de que las reglas de tributación de los regímenes en estudio, sí arrojan elementos que razonablemente validen la diferenciación de trato entre los sujetos a quienes se les concede el estímulo fiscal previsto en la citada disposición.

Así, señala que el legislador ha reconocido que las personas que se dedican exclusivamente al sector primario, por las actividades específicas que desarrollan preponderantemente y las características particulares de lugar y forma en que operan, deben recibir un tratamiento fiscal particular, diferente al de las restantes personas.

Esto es, las personas físicas que tributan en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, gozan de una serie de facilidades administrativas y beneficios fiscales que se les han conferido en razón de la finalidad perseguida por el legislador, como lo es atender necesidades específicas de los sectores primarios.

Los argumentos antes sintetizados son, por un lado, **infundados** y, por el otro, sustancialmente **fundados**, como se demuestra a continuación.

Para demostrar el aserto anterior, conviene tener en cuenta que el derecho fundamental de igualdad es un principio complejo, pues no sólo otorga a las personas el derecho de que serán iguales ante la ley, sino también en la ley; es decir, en relación con el contenido de ésta, la cual tendrá que ajustarse a las disposiciones constitucionales sobre igualdad para ser constitucional, por lo que, en algunas ocasiones, hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o incluso constitucionalmente exigido<sup>12</sup>.

Así, es imprescindible determinar en cada caso respecto de qué se está predicando la igualdad o la desigualdad. Este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de leyes, porque la Constitución General permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al juez constitucional a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado.

Existe la necesidad de distinguir la intensidad con la cual deben evaluarse las distinciones legislativas que se impugnen. De esta manera, mientras que en algunas cuestiones las autoridades tienen un margen relativamente acotado para desplegar sus facultades legislativas –típicamente aquellas con un impacto central sobre el ejercicio de los derechos humanos– en otras

---

<sup>12</sup> Véase la tesis CXXXVIII/2005 de la Primera Sala, de rubro: “IGUALDAD. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DE ESTE PRINCIPIO”.

tendrán facultades que podrán desplegar con gran amplitud –como suele ocurrir en materias relacionadas con la política económica y tributaria–.

Individualizar la relación, materia o ámbito respecto del cual o sobre el cual se proyectan los reclamos de igualdad es, por tanto, necesario para determinar qué tan intenso o qué tan laxo debe ser el escrutinio que debe realizar esta Suprema Corte sobre la labor legislativa, y debe ser el primer paso del análisis constitucional en materia de igualdad. Esta consideración encuentra sustento en la tesis P. VIII/2011 de rubro: **“IGUALDAD. EN SU ESCRUTINIO ORDINARIO, EL LEGISLADOR NO TIENE LA OBLIGACIÓN DE USAR LOS MEJORES MEDIOS IMAGINABLES”**<sup>13</sup>.

Dicho lo anterior, debe tenerse en cuenta que la disposición tildada de inconstitucional dispone lo siguiente:

**“Artículo 16.** Durante el ejercicio fiscal de 2015, se estará a lo siguiente:

A. En materia de estímulos fiscales:

---

<sup>13</sup> Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIV, agosto de 2011, página 33, que lleva por texto el siguiente: “Para descartar el carácter discriminatorio de una norma cuando se somete a un escrutinio de igualdad ordinario, basta con examinar si el establecimiento de la clasificación analizada persigue una finalidad constitucionalmente admisible; si resulta racional para su consecución -esto es, si guarda una relación identificable de instrumentalidad respecto de ella- y si constituye además un medio proporcional que evita el sacrificio innecesario de otros bienes y derechos, de modo que no exista un desbalance entre lo que se consigue con la medida legislativa y los costos que impone desde la perspectiva de otros intereses y derechos constitucionalmente protegidos. Estos dos últimos puntos son esenciales, ya que, bajo un escrutinio de igualdad ordinario, no se exige que el legislador persiga los objetivos constitucionalmente admisibles por los mejores medios imaginables, sino que basta que los que utiliza estén encaminados de algún modo a la consecución del fin, que constituyan un avance hacia él, aunque pueda pensarse en medios más efectivos y adecuados desde otros puntos de vista. Así, para que pueda concluirse que la norma supera el escrutinio de constitucionalidad es suficiente con que sea instrumentalmente apta para impulsar las cosas en algún grado en dirección al objetivo perseguido”.

(...)

*III. Las personas que adquieran diésel para su consumo final en las actividades agropecuarias o silvícolas a que se refiere la fracción I del presente artículo<sup>14</sup> podrán solicitar la devolución del monto del impuesto especial sobre producción y servicios que tuvieran derecho a acreditar en los términos de la fracción II que antecede, en lugar de efectuar el acreditamiento a que la misma se refiere, siempre que cumplan con lo dispuesto en esta fracción.*

*Las personas a que se refiere el párrafo anterior que podrán solicitar la devolución serán únicamente aquéllas cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año. En ningún caso el monto de la devolución podrá ser superior a 747.69 pesos mensuales por cada persona física, salvo que se trate de personas físicas que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos de las Secciones I o II del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuyo caso podrán solicitar la devolución de hasta 1,495.39 pesos mensuales...”*

Del precepto transcrito, se desprende que la Ley de Ingresos de la Federación, en materia de estímulos fiscales, prevé la posibilidad de que el impuesto especial sobre producción y servicios que se cause por la adquisición de diésel para la realización de actividades agropecuarias o silvícolas por parte de

---

<sup>14</sup> “... I. Se otorga un estímulo fiscal a las personas que realicen actividades empresariales, excepto minería, y que para determinar su utilidad puedan deducir el diésel que adquieran para su consumo final, siempre que se utilice exclusivamente como combustible en maquinaria en general, excepto vehículos, consistente en permitir el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios a que se refiere el artículo 2o.-A, fracción I de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios que las personas que enajenen diésel en territorio nacional hayan causado por la enajenación de dicho combustible.

El estímulo a que se refiere el párrafo anterior también será aplicable a los vehículos marinos siempre que se cumplan los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria...”

los consumidores finales, les sea devuelto si se cumplen ciertos requisitos.

Asimismo, prevé que quienes pueden solicitar dicha devolución son las personas cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de veinte veces el salario mínimo general vigente en el área geográfica del contribuyente elevado al año.

El numeral en comento también dispone que, en ningún caso el monto de la devolución podrá ser superior a \$747.69 (setecientos cuarenta y siete pesos, sesenta y nueve centavos) mensuales por cada persona física; sin embargo, tratándose de personas físicas que cumplan con sus obligaciones fiscales en términos del régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales o en el régimen de incorporación fiscal (las cuales tributan conforme a las secciones I o II del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta) podrán solicitar la devolución de hasta \$1,495.39 (mil cuatrocientos noventa y cinco pesos, treinta y nueve centavos) mensuales.

De lo anterior se advierte que, la citada disposición no clasifica a las personas por criterios relacionados con el origen étnico o nacional, el género, la edad, el hecho de tener capacidades diferentes, la religión, el estado civil, ni cualquier otra que permita identificar a una categoría de personas que compartan o hayan históricamente compartido, en una serie de

contextos relevantes, una condición de exclusión o tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas, sin que pueda decirse tampoco que la norma se articula en torno a un elemento que atente contra la dignidad humana o tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas. No hay pues, desde esta perspectiva, razones que obliguen a esta Suprema Corte a ser especialmente exigente en el examen de la razonabilidad de la distinción legislativa impugnada.

Asimismo, es importante hacer énfasis en el hecho de que los contribuyentes no tienen un derecho fundamental a recibir beneficios fiscales y, por la configuración misma de estas medidas y su impacto en objetivos estatales de la máxima relevancia, las normas que se refieren a ellos deben ser objeto del más deferente de los escrutinios de constitucionalidad. Ello es, fundamentalmente, una implicación del lugar que nuestra Constitución otorga al principio de generalidad tributaria.

El artículo 31 de la Constitución General establece que son obligaciones de los mexicanos, el contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal o de los Estados y de los Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Ello obliga a enfatizar que no existe un derecho constitucionalmente tutelado a la exención tributaria (o, en lo relevante para el presente caso, al otorgamiento de un estímulo

fiscal) en tanto que todos –es decir, los que cuenten con un nivel económico mínimo– están obligados a contribuir al sostenimiento del gasto público.

Del referido principio de generalidad tributaria se desprende igualmente el postulado según el cual los beneficios fiscales –como las exenciones, las condonaciones, los estímulos fiscales, los créditos fiscales para disminuir cargas tributarias, entre otros– no constituyen una regla general en nuestro sistema tributario, sino son excepciones aceptadas constitucionalmente, pero restringidas por la necesidad de satisfacer otros objetivos tutelados en la Constitución General.

Este principio de generalidad puede verse desde dos perspectivas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir; y, la segunda, en sentido negativo, se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las exenciones deben reducirse a un mínimo, sino abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente en el marco constitucional; lo que implica que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria.



Robustece lo anterior, la tesis 1a. IX/2009 de rubro: **“GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO”<sup>15</sup>**.

Así, cuando se establece un trato diferenciado en materia de beneficios o estímulos fiscales, que no se otorgan por razones estructurales, a la luz del principio de generalidad tributaria, la carga argumentativa al momento de legislar no debe, en estos casos, pesar sobre las razones por las que se limita ese beneficio, pues bastará que el legislador haya expuesto los motivos por los que consideró válido hacer tal limitación, para considerar que la medida fue adecuada, pues debe insistirse en que los contribuyentes no gozan de un derecho constitucional a los estímulos fiscales, sino que éstos se gestan como excepciones a

---

<sup>15</sup> Consultable en el Semanario Judicial de la Federación. y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, enero de 2009, página 552, cuyo texto es el siguiente: *“Entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, resultando trascendente que cuando el legislador define la forma y términos en que ha de concurrirse al gasto público, considere a todas las personas -físicas o morales- que demuestren capacidad susceptible de gravamen, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en su caso, que las excepciones aplicables obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales considerados de ineludible cumplimiento. Así, el principio de generalidad tributaria se configura como la condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra. Ahora bien, dicho principio se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad de alguna forma se plasmen en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; de manera que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, lo cual no implica que no habrá excepciones, considerando que la causa que legitima dicha obligación es la existencia de capacidad idónea para tal fin. La segunda óptica, en sentido negativo, se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las exenciones -y, en general, las formas de liberación de la obligación- deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente en el marco constitucional, pues debe reconocerse que este postulado puede ser desplazado o atenuado, como medida excepcional, ante la necesidad de satisfacer otros objetivos constitucionalmente tutelados, adicionalmente al que ordinariamente corresponde a los tributos, es decir, la recaudación de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos. Resulta conveniente precisar que lo señalado tiene primordial aplicación tratándose de impuestos directos que gravan la renta obtenida por las personas, dado que las exenciones tributarias pueden obedecer a lógicas completamente diferentes en otras contribuciones”*.

su carga fiscal de contribuir con la finalidad de incentivar o apoyar determinada área de la economía nacional.

Resulta aplicable, en lo conducente, la tesis 1a. CIX/2010 de esta Primera Sala de rubro: **“ESTÍMULOS FISCALES ACREDITABLES. SU OTORGAMIENTO IMPLICA DAR UN TRATO DIFERENCIADO, POR LO QUE EL AUTOR DE LA NORMA LO DEBE JUSTIFICAR, SIN QUE SEA NECESARIO APORTAR RAZONES SOBRE LOS CASOS A LOS QUE NO SE OTORGA EL BENEFICIO RESPECTIVO”**<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXII, septiembre de 2010, página 181, de texto siguiente: *“Al establecer un trato diferenciado en materia de beneficios fiscales, como lo son los estímulos acreditables que se otorgan con ese carácter, el autor de la norma respectiva debe proporcionar justificaciones, motivos o razones. En efecto, si nos encontramos ante créditos fiscales que conceden estímulos, que promocionan ciertas conductas, que no se otorgan por razones estructurales, sino que son el vehículo para el otorgamiento de determinados beneficios, que no resultan exigibles constitucionalmente, y que de algún modo están en tensión con las implicaciones del principio de generalidad tributaria, ello tiene implicaciones en lo que se refiere a las razones que debería ofrecer el legislador al justificar el otorgamiento del estímulo fiscal en comento. De esta forma, resulta radicalmente distinto acercarse al tema de la motivación legislativa en los casos en los que el gobernado denuncia que la legislación ordinaria establece un trato diferenciado que tiene como efecto privarle de un derecho constitucionalmente tutelado, restando a la esfera jurídica del quejoso, que en aquellos en los que el trato diferenciado se reduce a otorgar beneficios a terceros. Si, como ha sostenido esta Sala, lo ordinario no es la exención o, para el caso, el otorgamiento del beneficio fiscal, sino la causación y cálculo del gravamen en los términos legales, la carga justificatoria -la carga argumental al momento de legislar- no debe en estos casos pesar sobre las razones por las que no se establece el gravamen -o bien, sobre las razones por las que no se otorga el estímulo- pues tales extremos no son sólo "ordinarios" o "esperados", sino que son demandados por la propia Constitución, al derivar del principio de generalidad en la tributación. En tales circunstancias, bastará que el legislador justifique por qué otorga el crédito para determinados casos, sin que pueda obligársele a precisar las razones por las que no lo hizo en los restantes, pues no debe pasarse por alto que la persona o personas que no cuentan con el estímulo otorgado por el legislador, no están pagando una obligación fiscal excesiva o desajustada en relación con la capacidad contributiva que legitima la imposición del gravamen, y que sirve de medida para su determinación en cantidad líquida. Así, se aprecia que la situación ordinaria a la luz de lo dispuesto por la Constitución es no contar con la medida de minoración promotora de ciertas conductas. Por ello, si algo debe justificar el legislador cuando establece exenciones, o cuando autoriza beneficios y estímulos acreditables, son las razones por las que se siente autorizado a introducirlos en la legislación fiscal, pues se erigen en excepción al programa constitucional, al hacer que determinadas manifestaciones de capacidad, idóneas para contribuir al levantamiento de las cargas públicas, dejen de hacerlo”*.

Conforme a las consideraciones anteriores, se tiene que la quejosa no resiente la privación de un derecho, ni puede afirmarse que efectivamente se haya dado una intromisión en su esfera jurídica calificable de invasión a un derecho fundamental, ni estamos ante una norma que reparta según criterios considerados especialmente problemáticos o sospechosos por el artículo 1 constitucional, por tanto, en este caso la acción del legislador debe ser sometida al más flexible de los escrutinios.

Establecido lo anterior, a continuación se presenta un cuadro comparativo entre los regímenes fiscales a los que se encontraban sometidos los tres sujetos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el año dos mil quince, que fueron sujetos de comparación en la sentencia recurrida.

<b>RÉGIMEN DE ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS, SILVÍCOLAS Y PESQUERAS. (Título II, Capítulo VIII LISR)</b>	<b>RÉGIMEN DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES (Título IV, Capítulo II, Sección I)</b>	<b>RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL. (Título IV, Capítulo II, Sección II)</b>
<p>Es aplicable para las personas físicas que se dediquen exclusivamente a las actividades ganaderas, silvícolas y pesqueras.</p> <p>Los ingresos de estos contribuyentes serán aquellos cuyos ingresos por dichas actividades representan cuando menos el 90% de sus ingresos totales, y en el caso de las personas</p>	<p>Tributan en este régimen las personas físicas que perciban ingresos derivados de actividades empresariales, dentro de los cuales se consideran los obtenidos de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas de pesca o silvícolas.</p> <p>Estas personas podrán efectuar la deducción por inversiones cumpliendo</p>	<p>Este régimen es únicamente para las personas que realicen actividades empresariales que enajenen bienes o presten servicio por los que no se requiera para su realización título profesional, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones</p>

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 1358/2017**

<p>físicas no pagaran dichas actividades hasta por un monto en el ejercicio de 40 veces el salario mínimo general elevado al año.</p> <p>Las personas físicas que se dediquen exclusivamente a las actividades que menciona este régimen o cuyos ingresos en el ejercicio excedan de 40 o 20 veces el salario mínimo general elevado, pero que sean inferiores de 423 veces el salario mínimo general elevado al año, pagarán el impuesto en un 40% por el excedente, tratándose de personas físicas.</p> <p>Respecto de las sociedades o asociaciones de productores que se dediquen exclusivamente a dichas actividades, se estipula que cada socio o asociado que tenga ingresos superiores a 20 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, sin que exceda de 423 veces el salario mínimo general del área geográfica elevado al año, sin que en su totalidad los ingresos en el ejercicio de la sociedad o asociación excedan de 4230 veces el salario mínimo general del área geográfica elevado al año, se pagará el excedente, reduciéndose el impuesto en un 40%</p>	<p>con los requisitos de las disposiciones fiscales.</p> <p>De manera que efectuarán pagos provisionales y este pago se determinará restando de la totalidad de los ingresos obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, las deducciones autorizadas en el artículo correspondientes al mismo periodo y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagadas en el ejercicio y en su caso las pérdidas fiscales.</p> <p>Por otra parte, estos contribuyentes deberán calcular el impuesto del ejercicio a su cargo determinando la utilidad fiscal del ejercicio disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos por las actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, las deducciones autorizadas y en su caso, el resultado será la utilidad gravable.</p>	<p>de pesos.</p> <p>Tratándose de la utilidad fiscal del bimestre de que se trate se determinará restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere, las deducciones autorizadas en la ley, así como también en la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagadas en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución.</p> <p>En otro aspecto, para determinar el impuesto se les aplicará una tarifa bimestral y el impuesto que se determine se podrá disminuir conforme a los porcentajes y de acuerdo al número de años que tengan tributando en el régimen.</p> <p>Estos contribuyentes solo podrán permanecer en el régimen que prevé la misma durante un máximo de diez ejercicios fiscales consecutivos, y una vez concluido dicho periodo deberán tributar conforme al régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales.</p> <p>Por lo que, la terminación de este régimen es cuando los ingresos propios de la actividad empresarial obtenidos por el contribuyente en el periodo transcurrido desde el inicio del ejercicio y hasta el mes de que se</p>
---	---	---

<p>tratándose de personas físicas.</p> <p>Por último, las personas que están en este régimen y que sus ingresos representen el 25% de sus ingresos totales y que no rebasen 8 veces el salario mínimo general elevado, se estipula que no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos que provengan de las citadas actividades hasta por un monto en el ejercicio de 1 salario mínimo general elevado al año.</p>		<p>trate, excedan de la cantidad señalada, o cuando se presente cualquiera de los supuestos a que se refiere el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 112, el contribuyente dejará de tributar y deberá hacerlo en el régimen correspondiente, a partir del mes siguiente a aquél en que se excedió el monto citado. De manera que cuando estos contribuyentes dejen de tributar conforme a la sección antes descrita, en ningún caso podrán volver a tributar en la misma.</p>
---	--	--

Hecho lo anterior, debe tenerse en cuenta que esta Primera Sala ha sostenido que en los casos en que se argumenta transgresión al derecho humano a la igualdad, como consecuencia de un tratamiento normativo diferenciado, se exige un análisis que se divide en dos etapas sucesivas y no simultáneas: la primera, implica una revisión con base en la cual se determine si las situaciones a comparar en efecto pueden contrastarse o si, por el contrario, revisten divergencias importantes que impidan una confrontación entre ambas por no entrañar realmente un tratamiento diferenciado; y, una segunda, en la cual se estudie si las distinciones de trato son admisibles o legítimas, lo cual exige que su justificación sea objetiva y razonable<sup>17</sup>.

<sup>17</sup> Tal como se advierte de tesis 1a. VII/2017 (10a.), consultable en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 38, enero de 2017, Tomo I, página 380, que lleva por rubro y texto los

De acuerdo a la metodología antes descrita, el primer paso que se debe llevar a cabo es determinar si existe un parámetro o término de comparación entre los sujetos para demostrar que existe un trato diferenciado entre situaciones análogas.

En el presente asunto, todos los sujetos, tanto los que están en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, como en el régimen de actividades empresariales y en el de incorporación fiscal, que son beneficiarios del estímulo previsto en el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación, son personas que realizan actividades agropecuarias, silvícolas o pesqueras para las cuales utilizan diésel que adquieren como consumidores finales.

---

siguientes: **“DERECHOS FUNDAMENTALES A LA IGUALDAD Y A LA NO DISCRIMINACIÓN. METODOLOGÍA PARA EL ESTUDIO DE CASOS QUE INVOLUCREN LA POSIBLE EXISTENCIA DE UN TRATAMIENTO NORMATIVO DIFERENCIADO.** Las discusiones en torno a los derechos fundamentales a la igualdad y a la no discriminación suelen transitar por tres ejes: 1) la necesidad de adoptar ajustes razonables para lograr una igualdad sustantiva y no meramente formal entre las personas; 2) la adopción de medidas especiales o afirmativas, normalmente llamadas "acciones afirmativas"; y, 3) el análisis de actos y preceptos normativos que directa o indirectamente (por resultado), o de forma tácita, sean discriminatorios. En el tercer supuesto, cuando una persona alega discriminación en su contra, debe proporcionar un parámetro o término de comparación para demostrar, en primer lugar, un trato diferenciado, con lo que se busca evitar la existencia de normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación: i) una ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas; o, ii) efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares. Así, los casos de discriminación como consecuencia de un tratamiento normativo diferenciado exigen un análisis que se divide en dos etapas sucesivas y no simultáneas: la primera implica una revisión con base en la cual se determine si las situaciones a comparar en efecto pueden contrastarse o si, por el contrario, revisten divergencias importantes que impidan una confrontación entre ambas por no entrañar realmente un tratamiento diferenciado; y una segunda, en la cual se estudie si las distinciones de trato son admisibles o legítimas, lo cual exige que su justificación sea objetiva y razonable, utilizando, según proceda, un escrutinio estricto -para confirmar la rigurosa necesidad de la medida- o uno ordinario -para confirmar su instrumentalidad-. En ese sentido, el primer análisis debe realizarse con cautela, pues es común que diversas situaciones que se estiman incomparables por provenir de situaciones de hecho distintas, en realidad conllevan diferencias de trato que, más allá de no ser análogas, en realidad se estiman razonables. En efecto, esta primera etapa pretende excluir casos donde no pueda hablarse de discriminación, al no existir un tratamiento diferenciado”.

Por tanto, puede concluirse que las personas que tributan en los tres regímenes fiscales analizados son beneficiarios del estímulo fiscal a que se refiere el artículo cuestionado y se encuentran en situaciones análogas, por lo que sí pueden ser sujetos comparables; de ahí que sean, en parte, infundados los argumentos que sobre ese tema propone la autoridad recurrente.

Ahora bien, una vez determinado que existe un trato diferenciado entre sujetos comparables, lo que procede es verificar si las distinciones de trato son admisibles o legítimas, lo cual exige que su justificación sea objetiva y razonable, bajo un escrutinio laxo, como ha quedado puntualizado.

En efecto, como ya se mencionó, los beneficios fiscales, incluyendo estímulos, no constituyen una regla general en nuestro sistema tributario, sino son excepciones aceptadas constitucionalmente, pero restringidas por la necesidad de satisfacer otros objetivos tutelados en la Constitución General, lo que implica que nadie tiene un derecho constitucionalmente exigible a un estímulo, tal como el que se otorga.

Derivado del carácter excepcional de dichos instrumentos de política tributaria, que al estar relacionados con las facultades del Congreso de la Unión para la organización y conducción económica del país y así impulsar áreas estratégicas o prioritarias, el análisis de igualdad de los estímulos fiscales procede siempre que no se afecte el mérito político de su

adopción, la elección de sus destinatarios y la finalidad y cumplimiento de lo que persiguen.

Lo anterior, ya que la limitante del control viene deducido del principio por el cual están vedadas a esta Suprema Corte las valoraciones de naturaleza política, ya que éstas se reservan en la Constitución General a los órganos de representación democráticamente responsables.

Por lo anterior, dicho análisis únicamente puede verificarse si el ejercicio de esa facultad contrasta de modo manifiesto con el criterio de razonabilidad. Robustece lo anterior la tesis 1a. XCIV/2010 de rubro: ***“ESTÍMULOS FISCALES. PROCEDE SU ANÁLISIS A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD, SIEMPRE QUE NO SE AFECTE EL MÉRITO POLÍTICO DE SU ADOPCIÓN, LA ELECCIÓN DE SUS DESTINATARIOS Y LA FINALIDAD Y CUMPLIMIENTO DE LO QUE PERSIGUEN”***<sup>18</sup>.

Así, el análisis que se realizara en el caso, se centrara únicamente sobre el criterio de razonabilidad del estímulo y en la diferenciación que éste prevé, y si dicha diferenciación resulta o

---

<sup>18</sup> Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXII, julio de 2010, página 253, cuyo texto es el siguiente: *“La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que los estímulos fiscales que incidan directa o indirectamente en los elementos esenciales de las contribuciones o que se traduzcan en la disminución de la cuantía de una obligación tributaria, no escapan al control de constitucionalidad. Sin embargo, el análisis de igualdad de los estímulos fiscales procede siempre que no se afecten el mérito político de su adopción, la elección de sus destinatarios y, la finalidad y cumplimiento de lo que persiguen, pues la limitante del control viene deducido del principio por el cual están vedadas al Alto Tribunal las valoraciones de naturaleza política, ya que éstas se reservan en la Constitución Federal a los órganos de representación democráticamente responsables. Por lo anterior, dicho análisis únicamente puede verificarse si el ejercicio de esa facultad contrasta de modo manifiesto con el criterio de razonabilidad, es decir, que se revele en concreto como expresión de un uso distorsionado de la discrecionalidad, resultando arbitraria y, por tanto, de desviación y exceso de poder respecto de las atribuciones que la Constitución General de la República dispone en sus artículos 25, 26 y 28 para la función legislativa en aquella materia”*.



no arbitraria, a partir de un análisis laxo o poco estricto, pero de ninguna forma se podrá analizar el mérito político de su adopción.

Para lo anterior, es importante tomar en cuenta que las personas físicas que tributan en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, gozan de una serie de facilidades administrativas y beneficios fiscales que se les han conferido en razón de la finalidad perseguida por el legislador, como lo es el atender necesidades específicas de los sectores primarios.

Dentro de los beneficios fiscales más importantes a los que están sujetas las personas físicas que tributan en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, es la exención otorgada para efectos del impuesto sobre la renta –no pagarán el impuesto por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de cuarenta veces el salario mínimo general elevado al año–.

Como lo aduce la autoridad recurrente, al hacer un análisis conjunto de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley de Ingresos de la Federación, ambas vigentes en dos mil quince, se llega a la conclusión de que la devolución otorgada a las personas que tributan en el sector primario sólo será en caso de que los ingresos del ejercicio inmediato anterior no excedan de veinte veces el salario mínimo general vigente, por lo que es claro que estas personas no pagaron impuesto sobre la renta, al no

rebasar el límite establecido en la ley que regula ese tributo, por el beneficio de exención que ésta otorga a dichos sujetos.

Por tanto, la exención otorgada sí es un elemento a considerar para efectos de otorgar un estímulo fiscal en menor medida que aquél que reciben las personas físicas que tributan en el régimen de actividades empresariales o de incorporación fiscal, pues las del régimen primario no obstante en el ejercicio inmediato anterior no contribuyeron al sostenimiento de los gastos públicos, al encontrarse exentas del pago de impuesto sobre la renta, podrán acceder a la devolución prevista en el artículo 16, apartado A, fracción III de la Ley de Ingresos de la Federación, aspecto que no resulta aplicable para las segundas.

Conforme a lo antes expuesto, resulta razonable que se otorgue el estímulo diferenciado dependiendo si son sujetos obligados al pago del impuesto sobre la renta o no.

Adicionalmente, es razonable el trato diferenciado que se advierte de la norma reclamada, ya que el legislador actuó de conformidad con la finalidad buscada con el estímulo de mérito. Dicha finalidad puede advertirse del Dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos del Decreto por el que se expide la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de dos mil quince, el cual establece:

*“... Según lo dispone el artículo 16 apartado A, fracción III, último párrafo y en total contrasentido a la exposición de motivos que pretende en palabras del análisis, discusión, valoración y consideraciones a la minuta, numeral XI página L señala, como objetivo de los estímulos del artículo 16, fomentar actividades que son de interés general, puesto que promueven el crecimiento económico del país y el empleo, apoyan e impulsan las empresas de los sectores públicos y privados de la economía con criterios de equidad social y productividad con el consecuente beneficio de los diversos sectores de la población en términos del artículo 25 constitucional...”.*

Así, resulta inconcuso que el legislador cumplió con la finalidad buscada al conceder el estímulo previsto en el artículo combatido, adicionalmente a que no existe una violación al principio de igualdad al conceder una prestación económica mayor a las personas que no tributan en el régimen primario, ya que a pesar de que se encuentran en una situación análoga con los sujetos de los demás regímenes fiscales, las reglas de tributación de los regímenes en estudio sí arrojan elementos que razonablemente validan el trato diferenciador.

Como ya se dijo con anterioridad, bajo un escrutinio de igualdad ordinario no se exige que el legislador persiga los objetivos constitucionalmente admisibles por los mejores medios imaginables, sino que basta que los que utiliza estén encaminados de algún modo a la consecución del fin, que constituyan un avance hacia él.

Lo anterior, dado que las personas que tributan conforme al régimen de actividades empresariales o de incorporación fiscal no están exentas de pagar el impuesto sobre la renta, por lo que la diferencia entre las cantidades del estímulo otorgado, se cumple con la finalidad constitucional perseguida, fomentar al sector agropecuario, pues se apoya a diversos integrantes de dicha área de desarrollo que no se dedican exclusivamente a dichas actividades, con mayor intensidad en aras de contribuir al crecimiento económico del país.

Por todo lo expuesto anteriormente, se declara es **fundado** el agravio de la autoridad recurrente en el sentido de que el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación vigente en dos mil quince no vulnera el derecho fundamental de igualdad contenido en el artículo 1 constitucional, en tanto que se encuentra justificado razonablemente en los términos antes precisados.

Con base en las conclusiones alcanzadas, los argumentos expuestos por la recurrente adhesiva son infundados, toda vez que con ellos pretende reforzar las consideraciones por las que el Tribunal Colegiado estimó inconstitucional el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación vigente en dos mil quince; sin embargo, por las razones expresadas a lo largo de esta ejecutoria, esta Primera Sala ha determinado que el referido artículo no vulnera el derecho fundamental de igualdad.

Esta Primera Sala, en términos del artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, procede a analizar los argumentos del primer concepto de violación, en los que se aduce el numeral combatido debe hacerse una interpretación *pro personae*, así como respecto a la vulneración al principio de progresividad.

Es **inoperante** el tópico referente a la vulneración al principio *pro personae*, en virtud de que esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el principio *pro homine* o *pro persona*, no implica por sí mismo, que el Tribunal Colegiado se encontraba obligado a darle la razón a la impetrante de garantías en sus argumentos<sup>19</sup>.

En ese sentido, si anteriormente se analizó la constitucionalidad del artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil quince; entonces, las proposiciones sobre las cuales se pretendía que se aplicara dicho principio ya no descansa en las reglas de nuestro sistema jurídico, sino que se citan a manera de un derecho constituido a efecto de que sea la interpretación que aduce la quejosa la que sea válida, en tanto que es la que más le favorece.

---

<sup>19</sup> Tal como se advierte de la jurisprudencia 1a./J. 104/2013 (10a.) publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXV, octubre de 2013, Tomo II, página 906, de rubro: **“PRINCIPIO PRO PERSONA. DE ÉSTE NO DERIVA NECESARIAMENTE QUE LOS ARGUMENTOS PLANTEADOS POR LOS GOBERNADOS DEBAN RESOLVERSE CONFORME A SUS PRETENSIONES”**.

Asimismo, es **infundado** el argumento en el que se aduce la vulneración al principio de progresividad, en su vertiente de no regresividad.

Esta Primera Sala ha sostenido que el principio de progresividad es indispensable para consolidar la garantía de protección de la dignidad humana, porque la observancia a dicho principio impide, por un lado, la interpretación restrictiva de las normas de derechos humanos y la regresión respecto de su sentido y alcance de protección (progresividad en su vertiente de no regresividad) y, por otro lado, favorece la evolución de dichas normas para ampliar su alcance de protección (progresividad en su vertiente positiva de gradualidad)<sup>20</sup>.

---

<sup>20</sup> Como se aprecia de la tesis 1a. CXXXVI/2015 (10a.), visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 17, abril de 2015, Tomo I, página 516, de rubro y texto siguientes: **“PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS. SU IMPACTO EN EL DESARROLLO EVOLUTIVO DE UNA DEFENSA ADECUADA Y EXCLUSIÓN DE PRUEBA ILÍCITA EN MATERIA PENAL.** Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que el principio de progresividad es indispensable para consolidar la garantía de protección de la dignidad humana, porque la observancia a dicho principio impide, por un lado, la interpretación restrictiva de las normas de derechos humanos y la regresión respecto de su sentido y alcance de protección y, por otro lado, favorece la evolución de dichas normas para ampliar su alcance de protección. A su vez, por lo que respecta a los procedimientos judiciales, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha sostenido que el debido proceso puede definirse como el conjunto de actos de diversas características que tienen la finalidad de asegurar, tanto como sea posible, la solución justa de una controversia, aunado a que uno de los fines fundamentales del proceso es la protección de los derechos de los individuos. Así, por la existencia del vínculo entre los Derechos Humanos y el procedimiento judicial, el principio de progresividad ha encontrado un contexto propicio para desarrollar un efecto útil. De manera que para lograr que el proceso cumpla con sus fines, el principio de progresividad ha tenido un desarrollo histórico evolutivo que generó un efecto expansivo en la incorporación normativa y jurisprudencial de nuevos derechos sustantivos para las partes en los procedimientos, atendiendo a la naturaleza de éstos. Un ejemplo claro del desenvolvimiento evolutivo y garantista del debido proceso es, sin duda, el proceso penal que, con motivo de los fallos de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, progresivamente ha incorporado nuevos derechos sustantivos tanto para los imputados como para las presuntas víctimas. En el caso de los primeros, los derechos a contar con una defensa adecuada y la exclusión de la prueba ilícita, los cuales son parte de este importante desarrollo con fines protectores de la dignidad humana. Ahora bien, el desarrollo evolutivo de los derechos referidos ha sido posible porque tanto la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como los instrumentos internacionales en los que se contienen normas en materia de derechos humanos, son instrumentos vivos que han sido interpretados y aplicados a la luz de las circunstancias y necesidades actuales de protección de los derechos humanos. Esta perspectiva ha sido empleada por esta Suprema Corte con la finalidad de que las disposiciones normativas constitucionales y convencionales en materia de derechos humanos sean efectivas y cumplan cabalmente con su objeto y propósito: la protección de la dignidad humana”.

Así, el principio de progresividad, en su variante de no regresividad que es al que se refiere la quejosa, debe entenderse en el sentido de que el grado de tutela conferido por el legislador para el ejercicio de un derecho fundamental, en principio, no debe disminuirse.

Sin embargo, como antes ha quedado establecido, los causantes no cuentan con un derecho humano al establecimiento de beneficios fiscales como forma de política económica, sino que –precisamente– en términos de ese principio constitucional el legislador cuenta con una amplia facultad para establecer los instrumentos económicos, políticos y financieros para apoyar a el crecimiento nacional, inclusive, restringirlos o eliminarlos, todo ello en beneficio del desarrollo nacional.

Así, en beneficio de ese desarrollo nacional, fue que el legislador decidió apoyar en menor medida al sector primario, que aquél que reciben las personas físicas que tributan en el régimen de actividades empresariales o de incorporación fiscal, pues las del régimen primario no obstante en el ejercicio inmediato anterior no contribuyeron al sostenimiento de las gastos públicos, al encontrarse exentas del pago de impuesto sobre la renta.

Por lo expuesto y fundado,

**SE RESUELVE:**

**PRIMERO.** En la materia de la revisión, se **revoca** la sentencia recurrida.

**SEGUNDO.** La Justicia de la Unión **no ampara ni protege a CATARINA MENDOZA MARTÍNEZ**, en contra de la autoridad y acto precisados en el resultando primero de esta ejecutoria.

**Notifíquese;** con testimonio de esta resolución, vuelvan los autos a su lugar de origen y, en su oportunidad, archívese este expediente como asunto concluido.