

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2750/2017.

QUEJOSA: ***.**

RECURRENTE PRINCIPAL: SECRETARIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, TERCERO INTERESADO EN EL ASUNTO, A TRAVÉS DE RECURSO PROMOVIDO EN SU REPRESENTACIÓN POR EL DIRECTOR GENERAL DE ASUNTOS CONTENCIOSOS Y PROCEDIMIENTOS EN SUPLENCIA POR AUSENCIA DEL SUBPROCURADOR FISCAL FEDERAL DE AMPAROS, DEL DIRECTOR GENERAL DE AMPAROS CONTRA LEYES Y DEL DIRECTOR GENERAL CONTRA ACTOS ADMINISTRATIVOS.

**PONENTE: MINISTRO JORGE MARIO PARDO REBOLLEDO.
SECRETARIO: HUGO ALBERTO MACIAS BERAUD.**

V I S T O S, para resolver, los autos del expediente **2750/2017**, relativo al amparo directo en revisión interpuesto por el Director General de Asuntos Contenciosos y Procedimientos en suplencia por ausencia del Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, del Director General de Amparos contra Leyes y del Director General contra Actos Administrativos y en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, tercero interesado en el asunto, en contra de la sentencia dictada el dieciséis de marzo de dos mil diecisiete, por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, dentro del expediente *********, de su propio índice; y,

R E S U L T A N D O:

PRIMERO. Juicio de nulidad. Mediante escrito presentado en la Oficialía de Partes de la Sala Regional Sur del Estado de México del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el nueve de junio de dos mil dieciséis¹, *********, por propio derecho, demandó

¹ Cuaderno relativo al juicio de nulidad *********. Folios 1 a 20.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2750/2017.

la nulidad de la resolución contenida en el oficio número *****, de ocho de diciembre de dos mil quince ², a través del cual, la Subadministradora Desconcentrada de Auditoría Fiscal “1”, en suplencia por ausencia del Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal “1”, del Servicio de Administración Tributaria, autorizó parcialmente la solicitud de devolución identificada con el número de control *****, correspondiente al saldo a favor por concepto del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios correspondiente al segundo periodo abril-junio del ejercicio dos mil quince.

Mediante acuerdo de trece de junio de dos mil dieciséis, el Magistrado Instructor de la Segunda Ponencia de la Sala Regional Sur del Estado de México del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, registró la demanda con el número de expediente *****, la admitió a trámite en la vía ordinaria y ordenó correr traslado a la autoridad demandada Administradora Desconcentrada de Auditoría Fiscal “1”, del Servicio de Administración Tributaria, para que la contestara dentro del término de ley.³

Previa contestación de la demanda, seguidos los trámites procesales correspondientes, los magistrados integrantes de la referida Sala Regional emitieron sentencia de veinte de octubre de dos mil dieciséis, en la que señaló que la parte actora no acreditó los hechos constitutivos de su acción, y en consecuencia reconoció la validez del acto impugnado.⁴

SEGUNDO. Juicio de amparo directo. En contra de la referida resolución, ***** promovió demanda de amparo directo, por su propio derecho, mediante escrito presentado ante la Sala responsable el veintiocho de noviembre de dos mil dieciséis.⁵

² *Ibídem.* Folios 59 a 62.

³ *Ibídem.* Folio 28.

⁴ *Ibídem.* Folios 80 a 104.

⁵ Cuaderno relativo al juicio de amparo directo ***** . Folios 3 a 38.

TERCERO. Preceptos constitucionales

violados. La parte quejosa invocó como preceptos constitucionales violados en su contra, los artículos 1º, 16, 17 y 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, narró los antecedentes del asunto y expresó los conceptos de violación que estimó pertinentes.

CUARTO. Trámite y resolución del juicio de amparo directo.

Correspondió conocer de la demanda de amparo al Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, cuyo Magistrado Presidente, mediante proveído de seis de diciembre de dos mil dieciséis, la admitió y la registró con el número de amparo directo ***** . También, se dio al Ministerio Público Federal la intervención correspondiente.⁶

Seguidos los trámites procesales, el referido órgano colegiado dictó sentencia el dieciséis de marzo de dos mil diecisiete, en la que resolvió conceder el amparo y la protección de la Justicia Federal.⁷

QUINTO. Interposición de los recursos de revisión principal y adhesivo. Inconforme con el fallo anterior, el Director General de Asuntos Contenciosos y Procedimientos en suplencia por ausencia del Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, del Director General de Amparos contra Leyes y del Director General contra Actos Administrativos y en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, tercero interesado en el asunto, interpuso recurso de revisión mediante escrito presentado el siete de abril de dos mil diecisiete, en la Oficina de Correspondencia Común de los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Segundo Circuito con Residencia en Naucalpan de Juárez, Estado de México.⁸

⁶ *Ibidem*. Folios 40 a 44.

⁷ *Ibidem*. Folios 125 a 195.

⁸ *Ibidem*. Folios 204 a 214.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2750/2017.

Por su parte, la quejosa, por propio derecho, interpuso recurso de revisión adhesiva, mediante escrito presentado el veinticuatro de abril de dos mil diecisiete, ante el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito.⁹

Mediante oficio No. *********, sin fecha, el Magistrado Presidente del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, hizo del conocimiento de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el diverso proveído de veinticuatro de abril de dos mil diecisiete, dictado por él mismo, en el que ordenó remitir los autos del asunto a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.¹⁰

SEXTO. Trámite del recurso de revisión en amparo directo ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del recurso adhesivo de antecedentes. El auto de cuatro de mayo de dos mil diecisiete, el Ministro Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación admitió el recurso de revisión en amparo directo y el recurso adhesivo al mismo que fueron hechos valer, e hizo el registro con el número de expediente **2750/2017**; a su vez ordenó notificar a la autoridad responsable, y al Agente del Ministerio Público de la Federación adscrito a este Alto Tribunal, asimismo turnó el expediente al Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo, y envió los autos a la Sala de su adscripción para que la Presidenta de la misma, dictara el acuerdo de radicación respectivo.¹¹

SÉPTIMO. Radicación del asunto en la Primera Sala. Mediante proveído de cinco de junio de dos mil diecisiete, la Ministra Presidenta de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ordenó que la misma se avocara el conocimiento del asunto y

⁹ *Ibidem*. Folios 227 a 248.

¹⁰ Cuaderno relativo al amparo directo en revisión 2750/2017. Folio 2.

¹¹ *Ibidem*. Folios 38 a 41.

turnó los autos al Ministro Jorge Mario Pardo Rebolledo para la elaboración del correspondiente proyecto de resolución.¹²

CONSIDERANDO:

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 en vigor**; 21, fracción III, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; así como en los puntos segundo, tercero y cuarto, del Acuerdo General 5/2013, emitido por el Pleno de este Alto Tribunal el trece de mayo de dos mil trece, y publicado en el Diario Oficial de la Federación, el veintiuno del mismo mes y año; en virtud de que el recurso fue interpuesto en contra de una sentencia pronunciada en amparo directo, en materia administrativa, por un Tribunal Colegiado de Circuito, en un asunto en el que **se cuestionó y decidió sobre 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.**

Cabe puntualizar que en el caso no se justifica la competencia del Tribunal Pleno para conocer del presente asunto, en términos del punto Segundo, fracción III, del Acuerdo General Plenario 5/2013, en virtud de que la resolución del mismo no reviste un interés excepcional.

Además, se estima pertinente aclarar que, aun cuando el presente amparo directo en revisión no corresponde a las materias de

¹² *Ibídem.* Folio 99.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2750/2017.

las que, en forma ordinaria, debe conocer esta Primera Sala, en términos de lo dispuesto en el artículo 37 del Reglamento Interior de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ello no es obstáculo para que resulte competente para conocer del asunto, pues el párrafo primero del artículo 86 del citado reglamento dispone que –al igual que los amparos en revisión– los amparos directos en revisión de la competencia originaria del Pleno, que sean en materia administrativa, se turnarán a los Ministros de ambas Salas, de manera que si el recurso que nos ocupa se turnó a un Ministro adscrito a esta Primera Sala y no existe solicitud de diverso Ministro para que lo resuelva el Pleno, entonces en términos de lo dispuesto en el punto Tercero del Acuerdo Plenario 5/2013, esta Sala debe avocarse al mismo.

SEGUNDO. Oportunidad de los recursos de revisión principal y adhesivo. Por tratarse de un presupuesto procesal cuyo análisis debe hacerse de oficio, es necesario corroborar que la interposición del recurso que nos ocupa fue oportuna.

El recurso de revisión **principal** resulta presentado **en tiempo**, tal y como se demuestra a continuación:

- La sentencia de dieciséis de marzo de dos mil diecisiete, dictada por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, le fue notificada por oficio al Secretario de Hacienda y Crédito Público, el viernes treinta y uno de marzo de dos mil diecisiete.¹³
- Dicha notificación surtió efectos el mismo día de conformidad con el artículo 31, fracción I, de la Ley de Amparo.

¹³ Tal como se desprende del sello fechador que obra en el folio 201 del cuaderno relativo al juicio de amparo *****.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2750/2017.

- El plazo de diez días para la interposición del recurso de revisión, previsto en el artículo 86 de la Ley de Amparo, transcurrió del lunes tres de abril de dos mil diecisiete al miércoles diecinueve del mismo mes y año.
- Se descuentan de dicho cómputo los días ocho, nueve, quince y dieciséis de abril de dos mil diecisiete, por ser sábados y domingos, y por lo tanto inhábiles de conformidad con el artículo 19 de la Ley de la Materia, el artículo 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, y el acuerdo 18/2013 del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el veintisiete de noviembre de dos mil trece; asimismo, se descuentan los días doce, trece y catorce de abril, ya que fueron declarados inhábiles por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante acuerdo de veintiocho de marzo del presente año (días de semana santa).
- El escrito de agravios se presentó ante la Oficina de Correspondencia Común de los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Segundo Circuito Con residencia en Naucalpan de Juárez, Estado de México, el viernes siete de abril de dos mil diecisiete, por lo que su presentación resulta **oportuna**.

Por lo que respecta al recurso de **revisión adhesiva** interpuesto por *********, el mismo debe tenerse por interpuesto **en tiempo**, tal como se demuestra a continuación:

- El acuerdo de admisión del recurso de revisión principal, de cuatro de mayo de dos mil diecisiete, dictado por el Ministro Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, le

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2750/2017.

fue notificado por lista a la quejosa, el miércoles diecisiete de mayo de dos mil diecisiete.¹⁴

- Dicha notificación surtió efectos el día hábil siguiente, es decir, el jueves dieciocho del mismo mes y año, de conformidad con el artículo 31, fracción II de la Ley de la materia
- El plazo de 5 días para la interposición del recurso de revisión adhesiva, previsto en el artículo 82 de la Ley de Amparo, transcurrió del viernes diecinueve al jueves veinticinco de mayo de dos mil diecisiete.
- Se descuentan de dicho cómputo los días veinte y veintiuno de mayo de dos mil diecisiete por ser sábado y domingo, y por lo tanto inhábiles de conformidad con el artículo 19 de la Ley de la Materia, el artículo 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, y el acuerdo 18/2013 del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el veintisiete de noviembre de dos mil trece.
- El escrito de revisión adhesiva se presentó ante el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, el lunes veinticuatro de abril de dos mil diecisiete, por lo que su presentación evidentemente resulta **oportuna**, toda vez que el recurso de mérito se interpuso incluso **antes** del dictado del auto admisorio del recurso de revisión principal.

Resulta aplicable, por analogía, la jurisprudencia 1a./J. 79/2005, de esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de rubro y texto:

¹⁴ Tal como se desprende de la razón actuarial que obra en la foja 41, del cuaderno relativo al amparo directo en revisión 2750/2017.

“RECLAMACIÓN. ES OPORTUNA SU INTERPOSICIÓN AUN ANTES DE QUE COMIENZE A CORRER EL PLAZO PARA ELLO. La interpretación analógica y sistemática de los artículos [24, fracción III y 25 de la Ley de Amparo](#), en relación con el [21](#) del propio ordenamiento, permite establecer que las reglas para la presentación de la demanda de amparo que prevé el precepto último citado, son aplicables para el recurso de reclamación, por lo que tratándose de éste, el recurrente puede interponer dicho recurso al momento en que se le notifique el acuerdo recurrido, es decir el mismo día, o bien al siguiente en que surta efectos la notificación de aquél, sin que por ello deba considerarse presentado extemporáneamente, máxime si no existe disposición legal que prohíba expresamente presentarlo antes de que, comience a correr el plazo otorgado para dicho trámite, ni que señale que por ello sea extemporánea o inoportuna su interposición.”

TERCERO. Problemática jurídica a resolver. En el presente asunto deberá dilucidarse si el recurso de revisión principal resulta o no procedente y, en su caso, determinar si los agravios formulados por el recurrente, conducen a revocar, en la materia susceptible de revisión por este Alto Tribunal, la sentencia traída a esta instancia y, en su caso, determinar lo conducente frente al recurso de revisión adhesiva hecho valer.

CUARTO. Cuestiones necesarias para resolver el asunto. Para mejor comprensión de este asunto, a continuación se sintetizan los aspectos conducentes al caso.

1. Conceptos de violación: En la demanda de amparo, la quejosa hizo valer tres conceptos de violación, que en lo medular, quedan reseñados enseguida:

1.1. En el primer concepto de violación, el quejoso estimó que la Sala responsable dejó de examinar en su conjunto sus

conceptos de impugnación, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, aunado a que en la resolución impugnada y en la sentencia reclamada, se realizó una **interpretación indebida** del artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil quince, ya que la autoridad se encontraba obligada a llevar a cabo la interpretación más favorable para el contribuyente, de conformidad con el artículo 1º constitucional.

Adujo que se le aplicó la interpretación más restrictiva e inconstitucional, ya que el artículo reclamado en su fracción III, primer párrafo, relacionada con la fracción I, del mismo, establece un estímulo fiscal para las personas en general (físicas o morales) que adquieran diésel para el consumo final en las actividades agropecuarias o silvícolas y que sus ingresos en el ejercicio no hayan excedido de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente, elevado al año.

Lo anterior, porque el segundo párrafo de la referida fracción III, relativa al monto máximo del estímulo, debe interpretarse conforme a ese sentido integral, sin que resulte óbice que en el mismo se establezca que las personas físicas que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos de las Secciones I (De las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales) o II (Régimen de Incorporación Fiscal), del Capítulo II, del Título IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o que personas morales que cumplan con sus obligaciones en términos del Capítulo VIII del Título II (Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras), podrán solicitar la devolución del monto máximo establecido.

En esa línea, si cumple con tales características y los requisitos establecidos, la interpretación más favorable conlleva poder solicitar la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios que le fue trasladado con la adquisición de diésel en su monto máximo, el cual es de hasta \$***** (***** M.N.), monto que se autoriza a las personas morales que tributan en el mismo régimen que el quejoso, esto es en el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras. Sin embargo, al restringir el beneficio que el legislador contempló para las personas dedicadas a esas actividades primarias, con base en una interpretación restrictiva del segundo párrafo de la misma fracción III, del referido artículo 16, apartado A, sólo se le permite solicitar en devolución la cantidad de \$***** (***** m.n.), por el sólo hecho de que cumplen sus obligaciones fiscales de manera distinta.

En conclusión, el quejoso señaló que la sentencia reclamada viola **seguridad jurídica**, así como los **principios de exhaustividad y congruencia**, ya que **no atendió a la cuestión efectivamente planteada**, al no realizar un análisis integral de sus conceptos de impugnación.

1.2. En el **segundo concepto de violación**, el quejoso planteó la inconstitucionalidad del artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal dos mil quince, al considerar que transgrede el principio de **equidad tributaria** previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional. Argumentó la necesidad de analizar estas cuestiones:

- A) Las personas a comparar estén en una situación de igualdad,

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2750/2017.

- B) La ley que se reclama establece un trato diferenciado entre dichas personas, y
- C) Dicha diferenciación legislativa no tiene justificación constitucional o resulta violatoria del principio de proporcionalidad en sentido amplio.

En primer lugar señaló que existe igualdad 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 dos mil quince, porque de la interpretación de la mencionada fracción con la diversa fracción I de ese numeral, se obtiene que el estímulo fiscal se otorga tanto a personas físicas como a personas morales con las siguientes características:

- a. Que realicen actividades empresariales, excepto minería.
- b. Que para determinar su utilidad puedan deducir el diésel que adquieran para su consumo final.
- c. Que adquieran diésel para el consumo final en las actividades agropecuarias o silvícolas.
- d. 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 (personas físicas).
- e. 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, por cada uno de los socios o asociados, sin exceder de doscientas veces dicho salario mínimo (personas morales).

Así, estimó que del propio artículo se desprende la igual situación en la que están las personas físicas y morales a las que se les otorga el estímulo fiscal, en razón de que, las personas a las que va dirigido el estímulo tienen características que los hacen sustancialmente iguales, tales como que todas deben realizar actividades empresariales, específicamente 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 sea hasta de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año.

Por ello, con independencia del régimen fiscal en el cual tributan las personas físicas o morales, todas las que tengan las características antes mencionadas se encuentran en una situación esencialmente igual, por lo que deberían obtener el mismo trato frente a la ley.

A pesar de esto, señaló que la ley reclamada establece un trato diferenciado entre las personas que tributan en el régimen de actividades ganaderas, silvícolas y pesqueras, respecto de personas que tributan en el régimen de actividades empresariales o profesionales o en el régimen de incorporación fiscal, o bien, las personas morales que tributan en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, en relación al monto máximo que se deberá devolver por concepto de impuesto especial sobre producción y servicios, que tengan derecho a acreditar mensualmente dichas personas. Esto, ya que establece un tope máximo que se podrá devolver por concepto de impuesto especial sobre producción y servicios que tengan derecho a acreditar mensualmente, pero que el tope varía dependiendo del régimen en el que tributen.

Por lo anterior, a su juicio, el precepto tachado de inconstitucional no respeta ni garantiza el derecho humano a la igualdad y su especie de equidad tributaria, dado que trata a los sujetos de manera diferente, dependiendo de si tributan en el régimen de actividades ganaderas, silvícolas y pesqueras, en el régimen de actividades empresariales o profesionales o en el régimen de incorporación fiscal; situación que propicia una distinción injustificada entre dichos sujetos que se encuentran en una situación de igualdad, que tiene como resultado menoscabar el goce y ejercicio del derecho a disminuir su carga tributaria.

El quejoso refirió que la diferenciación legislativa que contiene la norma reclamada, no persigue una finalidad constitucionalmente válida, por lo que resulta violatoria del **principio de proporcionalidad en sentido amplio**. Explicó que en este aspecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación acude a un control de proporcionalidad en sentido amplio, conforme al cual, la norma tiene que superar el juicio de congruencia o idoneidad, el de necesidad y el de proporcionalidad en sentido estricto, a fin de determinar si el fin de la norma para establecer un trato desigual, es legítimo y si existe una relación de proporcionalidad entre los medios empleados para alcanzar dicho fin.

Argumentó que no existe justificación para que personas físicas, como lo es su caso, inscritas en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, tengan un impulso económico menor, no obstante que el régimen en el que tributan sea respecto de un sector vulnerable y más necesitado; resultando evidente la injusticia fiscal otorgada frente a las personas físicas que realizan actividades agropecuarias y silvícolas, pero que están inscritas en el régimen de actividades empresariales o profesionales, o en el régimen de incorporación

fiscal, e incluso, respecto de las personas morales que están inscritas en el mismo régimen que ella, esto es, en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, pues a éstas se les permite solicitar en devolución hasta la cantidad de \$***** (***** m.n.) mensuales.

Indicó que se debe determinar si existe una finalidad objetiva y constitucionalmente válida para la distinción introducida por el legislador ordinario en la norma reclamada, ya que el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las normas constitucionales o expresamente incluidos en ellas.

Pero que no se desprende el objetivo para introducir la diferenciación, porque no se establece una finalidad constitucionalmente válida que justifique una diferencia sobre el estímulo otorgado a los consumidores finales del diésel que pretendan solicitar la devolución del impuesto, al no establecer un razonamiento o una justificación para tal efecto, por lo que la norma no supera el test de proporcionalidad. Aunado a que tampoco se cumple con el segundo requisito, relativo a que la distinción esté racionalmente conectada con el fin que se persigue.

En suma, consideró el quejoso que la distinción en el trato que se reclama en el concepto de violación, transgrede en su perjuicio el principio de **equidad tributaria**, pues no está soportada en una razón objetiva y válida que así lo justifique, aunado a que la medida no es razonable ni proporcional, lo que evidencia un trato inequitativo por parte de la norma.

1.3. En el **tercer concepto de violación**, el quejoso planteó la inconstitucionalidad del artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio dos mil quince, al ser violatorio del derecho humano a la **igualdad jurídica** reconocido en el artículo 1 constitucional, así como en los artículos 1.1 y 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Esto porque el referido artículo introduce un tratamiento diferenciado entre las personas físicas que están en la misma situación de hecho, esto es, aquéllas que adquieran diésel para su consumo final y que soliciten la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios que tuvieron derecho a acreditar, sin que para ello se tenga una finalidad constitucionalmente justificada, por lo que dicho trato diferenciado constituye un acto de discriminación contrario a la constitución.

Así, a efecto de demostrar la violación al principio de igualdad tributaria, el quejoso reiteró los argumentos que expuso en el segundo concepto de violación, donde señaló que la norma no da un trato igual a personas que están en igualdad de circunstancias

2. Consideraciones de la sentencia recurrida sobre los aspectos que son materia de agravio en el recurso de revisión principal: El Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, al dictar la sentencia traída a revisión, en lo que interesa a la materia de este recurso, concedió el amparo bajo las siguientes consideraciones:

2.1. En el **octavo considerando** de su ejecutoria declaró **infundados** los argumentos del **segundo concepto de**

violación encaminados a demostrar que el artículo impugnado de inconstitucional violaba en perjuicio del quejoso el derecho a la **equidad tributaria**, para ello, después de verter múltiples consideraciones refirió atender a la jurisprudencia 2a./J. 185/2010, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: “***ESTÍMULO FISCAL. EL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD DEL ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIONES I Y II, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2009, NO DEBE LLEVARSE A CABO BAJO LA ÓPTICA DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA.***” (que refirió aplicar por analogía), según la cual, siguió sosteniendo, el estudio de constitucionalidad del precepto cuestionado no debe llevarse a cabo bajo la óptica de los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31 fracción IV constitucional.

Sostuvo que 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, se materializa a través de una devolución, se otorga a personas que adquieran diesel para su consumo final en las actividades agropecuarias o silvícolas, por lo que dichos factores son ajenos al impuesto especial sobre producción y servicios, en virtud de que no se adhieren a sus elementos esenciales como objeto, base, tasa o tarifa o integran su mecánica.

De ese modo, sostuvo que el planteamiento de inconstitucionalidad que sí es susceptible de análisis es el formulado a la luz del **derecho a la igualdad**, previsto en el artículo 1º de la Constitución Federal (en el **tercer concepto de violación**).

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2750/2017.

Posteriormente expuso que al examinar si una norma respeta el derecho de igualdad, se debe verificar lo siguiente:

- 1) Que exista un término de comparación apropiado, el cual permita ponderar a los sujetos o grupos de individuos desde un punto de vista determinado. A partir de ello, determinar si se presenta una diferencia de trato entre quienes se ubiquen en una situación comparable; en caso de que los sujetos comparados no sean iguales o no sean tratados de manera desigual, no existirá violación al derecho de igualdad;
- 2) De existir esa situación análoga y la diferencia de trato, que esta última obedezca a una finalidad legítima, objetiva y constitucionalmente válida;
- 3) Que la distinción sea un instrumento adecuado para alcanzar la finalidad u objetivo; y,
- 4) Por último, que la medida sea proporcional, es decir, que guarde una relación razonable con el fin que se procura alcanzar, de manera que el trato desigual resulte tolerable, teniendo en cuenta la importancia del fin perseguido.

Así, con posterioridad a lo señalado, el A quo procedió a formular dicho análisis de la siguiente manera:

- 1) Primero, refirió que resultaba imprescindible determinar si el parámetro de comparación sugerido por la parte quejosa era adecuado para llevar a cabo un juicio de igualdad entre los sujetos comparados y determinar si existe o no un tratamiento diferenciado que, en su caso, se**

encuentre justificado, de conformidad con los criterios para estimar cuándo se cumple con el derecho de igualdad.

Al respecto, señaló que a su juicio, el parámetro de comparación señalado en la demanda de amparo es adecuado, en la medida en que versa 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, se obtiene que gozarán del estímulo fiscal que ahí se regula, las siguientes personas:

1. 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.
2. 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.
3. 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.

Así, señaló que las personas que cumplan con esas condiciones, de acuerdo con la fracción III, del numeral que se analiza, podrán solicitar la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios que tuvieran derecho a acreditar, en términos de la fracción II del citado numeral, en lugar de efectuar el acreditamiento a que ésta misma se refiere.

En líneas posteriores refirió que al estar superado el citado presupuesto para realizar el juicio de igualdad (la existencia de un parámetro de comparación), debe determinarse si el artículo tachado de inconstitucional establece una distinción entre los sujetos mencionados.

Al respecto, tomó en cuenta que la quejosa hace depender ese trato diferenciado, del monto que la norma permite solicitar como devolución, pues señala que puede presentarse el caso de que unos sujetos obtengan la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios en un monto mayor y otros en un monto menor, dependiendo del régimen fiscal para el cual tributen; pues en algunos supuestos el monto será de hasta \$***** (setecientos cuarenta y siete pesos con sesenta y nueve centavos) mensuales, y en otros, será de hasta \$***** (mil cuatrocientos noventa y cinco pesos con treinta y nueve pesos) mensuales.

En ese sentido, el órgano colegiado estimó que ciertamente la norma impugnada establece una distinción entre sus destinatarios, no obstante que pertenecen a un mismo grupo.

Una vez alcanzadas las conclusiones anteriores, procedió a analizar el segundo punto referido para el estudio de la constitucionalidad del artículo impugnado a la luz del derecho a la igualdad.

2) Examinar si la distinción obedece a una finalidad legítima, objetiva y constitucionalmente válida.

Refirió que del análisis del procedimiento legislativo de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de dos mil quince, se desprende que se consideró pertinente reiterar los estímulos fiscales propuestos en años anteriores, dentro de los cuales se encontraba el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios causado por la enajenación del propio diésel para los diversos sectores de contribuyentes que adquieran diésel para su consumo final, entre los que destacan los sectores agrícola, silvícola, ganadero y pesquero.

Asimismo, se reconoció que ese estímulo se otorgaba con la finalidad de proteger a uno de los sectores del desarrollo económico nacional más vulnerables, y, por ende, requerían de la intervención estatal para lograr su crecimiento, pues se insistió en que los estímulos se tienen que seguir otorgando a los campesinos más pobres de este país, porque era sabido que para el veintidós por ciento de la población que vive en zonas rurales, la agricultura era su principal fuente de trabajo y de ingresos.

Expuso que por ello, coincidieron ambas Cámaras del Congreso de la Unión en mantener los beneficios fiscales propuestos por el Ejecutivo Federal, a fin de fomentar actividades que son de interés general, puesto que promueven el crecimiento económico del país y el empleo, amén de que apoyan e impulsan a las empresas de los sectores público y privado de la economía, en términos del artículo 25 constitucional.

Por lo anterior, el órgano colegiado consideró oportuno conocer los términos en los cuales fue estatuido el estímulo fiscal en cuestión en ejercicios anteriores a dos mil quince, en particular por lo que respecta a la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil dos.

De la exposición de motivos de dicha ley, a juicio del órgano colegiado, se advierte que se consideró necesario otorgar un estímulo fiscal a quienes se dedicaban a actividades de diversa índole pero relacionadas con el sector de la economía que se estima prioritario, como lo era, el de campo.

En adición a lo anterior, refirió que de la lectura del artículo 25 constitucional, por su parte se advertía que es deber del Estado planear, conducir, coordinar y orientar la actividad económica del país mediante el fomento e impulso de las actividades de interés general, bajo criterios de equidad social y de productividad, sin hacerse una distinción en cuanto al apoyo en los diversos sectores del desarrollo económico nacional.

En otras palabras, señaló que es deber del Estado impulsar cualquier sector de desarrollo económico nacional, pero esta situación no produce que a todos se les otorgue el mismo incentivo económico o apoyo técnico, porque la Constitución Federal delimita las actividades que requieren contar con un mayor impulso y otras que por su solidez o productividad simplemente es necesario coordinar, dar seguridad jurídica o estímulos focalizados para que continúen su crecimiento, en virtud de que las áreas prioritarias del desarrollo, la producción y distribución de bienes o servicios socialmente necesarios, y las que inevitablemente se requieran para el desarrollo humano como la agricultura, ganadería, silvicultura y demás actividades rurales, son sectores intensamente fomentados, como se

corroborar con el artículo 27, fracción XX (que prevé la obligación del estado de promover las condiciones para el desarrollo rural integral), así como del Plan Nacional de Desarrollo dos mil doce a dos mil dieciocho, en lo relativo al sector agroalimentario.

Por todo lo anterior, concluyó que la finalidad del estímulo fiscal previsto en la norma tachada de inconstitucional es objetiva y constitucionalmente válida, a la luz de los artículos 25 y 27 constitucionales.

En la misma línea de pensamiento, procedió a analizar el tercer punto del examen de constitucionalidad de la medida prevista en el artículo impugnado. Así, refirió avocarse a:

3. Verificar si la distinción establecida resulta adecuada, de manera que constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo perseguido.

Tras hacer una explicación de las principales características de cada uno de los regímenes fiscales para las personas físicas a que se refiere el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil quince (Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras; personas físicas con actividades empresariales y profesionales; y régimen de incorporación fiscal), señaló el órgano colegiado que los tres regímenes fiscales aludidos aplican a personas físicas o morales que realicen actividades o presten servicios de variada índole pero que de alguna manera estén relacionados con las ramas agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas, y la única razón para separarlas en distintos regímenes parte de determinar si se dedican exclusivamente a esas actividades, o no, atendiendo al monto de sus ingresos.

Así, señaló que deberán tributar conforme a un régimen fiscal las personas físicas o morales que se dediquen exclusivamente a las actividades antes mencionadas y que sus ingresos por esas actividades representen cuando menos el noventa por ciento de sus ingresos totales; pertenecen a otro régimen fiscal, las personas que realicen actividades empresariales de variada índole pero que de alguna manera estén relacionadas con esas actividades y cuyos productos se enajenen por primera vez, sin que hayan sido objeto de transformación industrial (cualquiera que sea el monto de sus ingresos), o sean personas físicas que se dediquen a actividades empresariales de variada índole pero que de alguna manera estén relacionadas con esas ramas, por las que no se requiera para su realización un título profesional cuyos ingresos no sean mayores a \$ ***** (*****).

Expuso que esa distinción se hace con la única finalidad de que quienes se ubiquen en los supuestos de cada uno de los regímenes fiscales, cumplan sus obligaciones en materia del impuesto sobre la renta, atendiendo a las reglas establecidas para ese específico régimen.

Por ello, consideró que las reglas de tributación de cada uno de los regímenes a que se ha hecho mención, no arrojan algún elemento que razonablemente valide la diferenciación establecida en el 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.

Ello lo consideró así, porque la finalidad del estímulo que se otorga en el precepto legal tachado de inconstitucional, fue la de

proteger a uno de los sectores del desarrollo económico nacional más vulnerables, que por ende, requería de una intervención estatal concreta para fomentar su crecimiento.

Además, precisó que, todas las personas a que se hace mención en los tres regímenes fiscales analizados 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.

Sin embargo, refirió que si se atiende a lo que dispone el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil quince, y se verifica el régimen fiscal en el cual tributa el destinatario del estímulo fiscal, se encuentra que personas físicas inscritas en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, es decir, aquellas cuyos ingresos se obtengan en un noventa por ciento de esas actividades, lo que 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, pues estas últimas obtendrán una cantidad de hasta \$***** (*****) mensuales.

De ahí que –a su juicio– le asista razón al quejoso, pues es claro que la distinción que hace la norma 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, no es un elemento que razonablemente justifique que el trato diferenciado que da la norma, (ni) resulte apto para lograr el fin para el cual fue creado el estímulo.

Por tanto, estimó que la norma resulta inconstitucional, al considerarla transgresora del derecho fundamental de **igualdad** previsto en el artículo 1 constitucional, pues a su juicio el trato diferenciado que se 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.

3. Agravios en la revisión principal: En el recurso de revisión en amparo directo, la autoridad tercera interesada hizo valer un **único agravio** en el que medularmente argumenta lo siguiente:

3.1. Comienza su argumentación el recurrente diciendo que el Tribunal Colegiado del conocimiento emite una decisión equivocada ya que deja de considerar dos cuestiones: **a)** las reglas de tributación de cada uno de los regímenes sí constituyen un elemento a considerar al momento de analizar el monto a devolver; y **b)** los contribuyentes no son comparables.

Tras describir las características de cada uno de los regímenes fiscales de las personas a que se refiere el artículo impugnado (Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras; personas físicas con actividades empresariales y profesionales; y régimen de incorporación fiscal), señala que los sujetos no se encuentran en un plano de igualdad, y en consecuencia no se viola dicho derecho.

Refiere que efectivamente, 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 así como las pertenecientes al régimen de incorporación fiscal tienen que cumplir con una serie de requisitos específicos.

Ello, a su juicio, 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.

Aunado a lo anterior, estima que el régimen en el que tributan cada una de ellas sí resulta relevante para determinar que no son sujetos comparables.

En esencia, señala que los contribuyentes de cada régimen cuentan con diversas facilidades administrativas, beneficios fiscales o tratamientos específicos, atendiendo a la intención o las razones que tuvo el legislador al diseñar el sistema tributario y establecer diversos regímenes.

A partir de ello, asevera que el trato diferenciado que les da la norma que se tilda 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 encuentren en iguales circunstancias.

Considera el numeral 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 las cosas, 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.

Es decir, 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.

En ese sentido, 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.

Sostuvo que dentro de los tratamientos específicos de beneficio que reciben dichas personas encontramos la exención otorgada para efectos del impuesto sobre la renta, a saber, 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, refiere que la fracción III cuestionada, dispone que únicamente pueden acceder al estímulo fiscal 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.

En ese orden de ideas, como se señaló, las reglas de tributación sí resultan un elemento a considerar, pues al analizar en su conjunto las disposiciones fiscales referidas, se llega a la conclusión que **la devolución es otorgada en menor medida a las personas que tributan en el sector primario, atendiendo a que éstas**, al cumplir con el requisito de la Ley de Ingresos de la Federación (que los ingresos del ejercicio inmediato anterior no excedan de cuarenta veces el salario mínimo) **no pagaron impuesto sobre la renta**, al no rebasar el límite establecido en la Ley del ISR, para efectos de la exención (cuarenta veces el salario mínimo).

Así, a su juicio, de acuerdo a la mecánica de tributación del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, las personas físicas que puedan acceder a la devolución del IEPS vía estímulo fiscal en el ejercicio inmediato anterior, indefectiblemente estaban exentas de la obligación de pago del ISR

Ello, pues en el ejercicio inmediato anterior, tuvieron que haber tenido ingresos que no hayan excedido de 20 veces el salario

mínimo general elevado al año y por ende, no excedían el límite de exención.

Menciona que, como se puede apreciar, la exención referida, contrario a lo resuelto por el Tribunal Colegiado, sí es un elemento a considerar para efectos de otorgar un estímulo fiscal en menor medida que aquel 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 ISR, podrán acceder a la devolución del IEPS que les sea trasladado; cuestión que no resulta aplicable para las segundas.

Esto es, 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 el estímulo.

Asimismo, estima que el legislador actúo de conformidad con la finalidad buscada con el estímulo de mérito.

Por ello, la recurrente sostiene que la protección y fomento a uno de los sectores del desarrollo económico nacional más vulnerable, ya que las demás personas que realicen actividades agropecuarias o silvícolas, pero no de manera preponderante (las cuales no se ubican en el régimen del sector primario), al no gozar de dicho tratamiento para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta (no estar exentos), se les otorgó un estímulo mayor como lo es el recibir el doble del monto devolución del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Es decir, el incentivo económico otorgado con mayor intensidad a las empresas que no tributan en el régimen primario, obedece a que aquellas, aun encontrándose en aptitud de acceder al estímulo fiscal –al obtener ingresos que no excedan el límite 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.

En ese orden de ideas, afirma que resulta inconcuso 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, ya que la distinción se encuentra justificada en el hecho de que a través de dicho incentivo diferenciado, se cumple con la finalidad constitucional perseguida, a saber, 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.

Luego, concluye que dichas diferenciaciones justifican el trato desigual que reciben al momento de otorgar estímulos fiscales adicionales a aquellas personas que dentro de sus actividades realicen algunas relacionadas con el sector primario, que tributen en diverso régimen al señalado "menos beneficiado" por el Tribunal Colegiado.

3.2. Agravios hechos valer en la revisión adhesiva. En su **único agravio**, la quejosa en el juicio de amparo, recurrente adhesiva señala que es legal la sentencia del Tribunal Colegiado de Circuito, pues el juzgador correctamente determinó que el precepto reclamado resulta violatorio del principio de igualdad

“tributaria” (sic), al obtener un estímulo fiscal menor al de aquellos que pertenecen al régimen de actividades empresariales y profesionales, sin que para ello se encuentre una justificación razonable para dicho trato diferenciado.

Refiere que en el caso concreto, el trato desigual denunciado como inconstitucional, se origina en la norma que regula el 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.

De ahí que, a fin de acreditar que contrario a lo manifestado por la autoridad recurrente, la porción normativa reclamada sí viola el derecho humano a la igualdad, en principio formula en esencia el mismo análisis efectuado en la demanda de amparo, consistente en demostrar la existencia de **A)** una igualdad de circunstancias entre los sujetos que tienen acceso al estímulo fiscal, **B)** la existencia de un trato diferenciado, y **C)** que la diferenciación no tiene justificación constitucional y resulta violatoria del principio de proporcionalidad (glosados en la sección correspondiente a los conceptos de violación).

No obstante, en adición a lo anterior, es decir, agrega un tema no planteado en la demanda de amparo, al referir en su agravio adhesivo que la distinción establecida en el artículo declarado inconstitucional por el Tribunal Colegiado de Circuito, no resulta adecuada para alcanzar el fin u objeto perseguido.

Al respecto, refiere que las reglas de tributación de cada uno de los regímenes a que se ha hecho mención (ponderados en la

sentencia de amparo), no arrojan algún elemento que razonablemente valide la diferenciación establecida en el 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, pues reitera que la fuente de ingresos no es el motivo de igualdad, sino que lo es el desarrollo del objeto y el monto de ingresos obtenido en el ejercicio inmediato anterior.

Reitera que la distinción en el trato que se reclama en el presente agravio, viola en su perjuicio el derecho humano de igualdad jurídica previsto en el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues no se encuentra soportada en una razón objetiva y válida que así lo justifique, aunado a que la medida no es razonable ni proporcional, lo cual evidencia el trato desigual de la ley.

Finalmente añade que no resulta óbice para declarar la inconstitucionalidad del precepto reclamado el hecho de que existan beneficios fiscales a favor de los contribuyentes que tributan en el Título II o en el Título IV, en relación con la exención del pago del Impuesto sobre la Renta.

QUINTO. Procedencia del recurso de revisión. Establecido lo anterior, se debe analizar si el presente asunto reúne los requisitos de procedencia a que hace alusión el artículo 107, fracción IX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como lo que el Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció en el Acuerdo 9/2015, de ocho de junio de dos mil quince, publicado en el Diario Oficial de la Federación el viernes doce del

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2750/2017.

mismo mes, y en vigor a partir del día siguiente; ello, para verificar si es o no procedente el recurso de revisión que nos ocupa.

De una interpretación sistemática de los artículos 107, fracción IX¹⁵, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción II¹⁶ y 83¹⁷, de la Ley de Amparo en vigor a partir del tres de abril de dos mil trece, se llega a la conclusión de que el recurso de revisión procede **por excepción** y en contra de resoluciones pronunciadas en amparo directo por los Tribunales Colegiados de Circuito, las cuales no admiten recurso alguno, a menos que en ella se decida:

- (1) Sobre la constitucionalidad de una norma general, se establezca la interpretación directa de un precepto de la Constitución Federal, o de los derechos humanos establecidos en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, o se haya omitido el estudio

¹⁵ “**ARTÍCULO 107.** Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los procedimientos que determine la ley reglamentaria, de acuerdo con las bases siguientes:

(...)

IX.- En materia de amparo directo procede el recurso de revisión en contra de las sentencias que resuelvan sobre la constitucionalidad de normas generales, establezcan la interpretación directa de un precepto de esta Constitución u omitan decidir sobre tales cuestiones cuando hubieren sido planteadas, siempre que fijen un criterio de importancia y trascendencia, según lo disponga la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cumplimiento de los acuerdos generales del Pleno. La materia del recurso se limitará a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales, sin poder comprender otras”.

¹⁶ “**ARTÍCULO 81.-** Procede el recurso de revisión:

(...)

II. En amparo directo, en contra de las sentencias que resuelvan sobre la constitucionalidad de normas generales que establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o de los derechos humanos establecidos en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, u omitan decidir sobre tales cuestiones cuando hubieren sido planteadas, siempre que fijen un criterio de importancia y trascendencia, según lo disponga la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en cumplimiento de acuerdos generales del pleno.

La materia del recurso se limitará a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales, sin poder comprender otras”.

¹⁷ “**ARTÍCULO 83.-** Es competente la Suprema Corte de Justicia de la Nación para conocer del recurso de revisión contra las sentencias dictadas en la audiencia constitucional, cuando habiéndose impugnado normas generales por estimarlas inconstitucionales, o cuando en la sentencia se establezca la interpretación directa de un precepto de la Constitución y subsista en el recurso el problema de constitucionalidad....”.

respectivo cuando en los conceptos de violación se haya planteado alguna de esas cuestiones; y

(2) El problema de constitucionalidad **entrañe la fijación de un criterio de importancia y trascendencia según lo disponga la Suprema Corte de Justicia de la Nación**, en cumplimiento de los acuerdos generales del Pleno.

Lo anterior encuentra apoyo en la tesis de jurisprudencia número **2a./J. 149/2007**, de rubro: **“REVISIÓN EN AMPARO DIRECTO. REQUISITOS PARA SU PROCEDENCIA”**,¹⁸ que comparte esta Primera Sala y que sigue siendo aplicable al presente asunto, no obstante que se rige por la nueva Ley de Amparo, vigente a partir del tres de abril de dos mil trece, conforme a lo establecido en su artículo sexto transitorio¹⁹, dado que dicha legislación mantiene en lo que interesa a este caso -en que se cuestiona una ley federal-, los mismos términos, los requisitos de procedencia del recurso de revisión en amparo directo, previstos desde la ley anterior, en concordancia con lo establecido en el artículo 107 Constitucional, fracción IX.

El Acuerdo Plenario citado, en la parte que interesa, es del tenor siguiente:

¹⁸ Localización: Novena Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXVI, Agosto de 2007, Página: 615, No. Registro: 171625. Texto: *“Del artículo 107, fracción IX, de la Constitución Federal, y del Acuerdo 5/1999, emitido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en ejercicio de la facultad conferida por el artículo 94, séptimo párrafo, constitucional, así como de los artículos 10, fracción III, y 21, fracción III, inciso a), de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, se advierte que al analizarse la procedencia del recurso de revisión en amparo directo debe verificarse, en principio: 1) la existencia de la firma en el escrito u oficio de expresión de agravios; 2) la oportunidad del recurso; 3) la legitimación procesal del promovente; 4) si existió en la sentencia un pronunciamiento sobre la constitucionalidad de una ley o la interpretación directa de un precepto de la Constitución, o bien, si en dicha sentencia se omitió el estudio de las cuestiones mencionadas, cuando se hubieren planteado en la demanda de amparo; y, 5) si conforme al Acuerdo referido se reúne el requisito de importancia y trascendencia. Así, conforme a la técnica del amparo basta que no se reúna uno de ellos para que sea improcedente, en cuyo supuesto será innecesario estudiar si se cumplen los restantes.”*

¹⁹ *“Artículo sexto. La jurisprudencia integrada conforme a la ley anterior continuará en vigor en lo que no se oponga a la presente ley.”*

"ACUERDO GENERAL NÚMERO 9/2015, DE OCHO DE JUNIO DE DOS MIL QUINCE, 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. --- [...] --- ACUERDO: --- [...] --- **PRIMERO.** El recurso de revisión contra las sentencias que en materia de amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito es procedente, en términos de lo previsto en los artículos 107, fracción IX, constitucional y 81, fracción II, de la Ley de Amparo, si se **reúnen** los supuestos siguientes: --- **a)** Si en ellas se decide sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de una norma general, o se establece la interpretación directa de un precepto constitucional o de los derechos humanos establecidos en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, o bien si en dichas sentencias se omite el estudio de las cuestiones antes mencionadas, cuando se hubieren planteado en la demanda de amparo, **y** --- **b)** Si el problema de constitucionalidad referido en el inciso anterior entraña la fijación de un criterio de importancia y trascendencia. --- **SEGUNDO.** Se entenderá que la resolución de un amparo directo en revisión permite fijar un criterio de importancia y trascendencia, **cuando** habiéndose surtido los requisitos del inciso a) del Punto inmediato anterior, **se advierta que aquélla dará lugar a un pronunciamiento novedoso o de relevancia para el orden jurídico nacional.** --- También se considerará que la resolución de un amparo directo en revisión permite fijar un criterio de importancia y trascendencia, cuando 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. --- [...] --- TRANSITORIOS: --- **PRIMERO.** El presente Acuerdo General entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación. --- [...]".

(Subrayado propio)

Los motivos expuestos en la parte considerativa del acuerdo transcrito (en particular su quinto considerando), dejaron en claro que el fin de su emisión, es reafirmar que este Alto Tribunal dedique sus esfuerzos al conocimiento y resolución de fondo de aquellos asuntos inéditos o que comprendan un alto nivel de importancia y trascendencia sobre "constitucionalidad" y que, por tal motivo, impacten en la interpretación y aplicación del orden jurídico nacional.

De lo anterior se desprende que para que sea procedente el recurso de revisión, en principio, debe verificarse que en la sentencia recurrida existan los temas de constitucionalidad apuntados y, una vez solventado, determinar si se satisface el requisito de importancia y trascendencia.

Precisado lo anterior, tenemos que el presente recurso de revisión cumple con el requisito de procedencia relativo a que en la sentencia recurrida se haya decidido sobre la constitucionalidad de alguna norma de carácter general, pues la quejosa impugnó el artículo 16, apartado A, fracción II, I de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de dos mil quince, y el Tribunal Colegiado en una parte declaró fundado uno de los conceptos de violación respectivos; decisión que es materia de impugnación ante este Alto Tribunal.

Asimismo, **se satisface el segundo de los requisitos de procedencia del amparo directo en revisión, relativo a que el mismo entrañe una cuestión de importancia y trascendencia**, y esto es así, ya que mediante la resolución del presente asunto, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, podrá emitir un criterio de relevancia para la solución de casos similares que pudieran llegar al conocimiento de tribunales federales en el futuro.

SEXTO. Estudio de fondo. Lo que se argumentó en vía de agravio dentro del recurso de revisión principal, al final, conduce a **revocar** el sentido del fallo recurrido y **negar** el amparo.

Esto es así, pues esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil quince, no viola el derecho de **igualdad** consagrado en el artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, además de que al pronunciarse sobre aspectos planteados en la demanda de amparo sobre los que no hubo decisión en la instancia previa, no advierte que asista razón a la quejosa y recurrente adhesiva; todo lo cual se pone de relieve, conforme a lo que enseguida se expone:

En parte del recurso de revisión principal, 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.

Al efecto, 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.²⁰

Así, es imprescindible determinar en cada caso respecto de qué se está predicando la igualdad o la desigualdad. Este referente es

²⁰ Véase la tesis CXXXVIII/2005 de la Primera Sala, de rubro: "IGUALDAD. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DE ESTE PRINCIPIO."

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. Por ello, existe la necesidad de distinguir la intensidad con la cual deben evaluarse las distinciones legislativas que se impugnen.

Esto es así, porque 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 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.”***²¹

²¹ 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*

Puntualizado 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:

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.

II. Para los efectos de lo dispuesto en la fracción anterior, los contribuyentes estarán a lo siguiente:

1. Podrán acreditar únicamente el impuesto especial sobre producción y servicios que las personas que enajenen diésel en territorio nacional hayan causado por la enajenación del diésel en términos del artículo 2o.-A, fracción I de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Para los efectos del párrafo anterior, el monto que se podrá acreditar será el que resulte de aplicar el artículo 2o.-A, fracción I de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y que se señale en forma expresa y por separado en el comprobante correspondiente.

En los casos en que el diésel se adquiera de agencias o distribuidores autorizados, el impuesto que podrán acreditar

será el que resulte de aplicar el artículo 2o.-A, fracción I de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y que se señale en forma expresa y por separado en el comprobante que les expidan dichas agencias o distribuidores y que deberá ser igual al que las personas que enajenen diésel en territorio nacional hayan causado por la enajenación a dichas agencias o distribuidores del diésel, en la parte que corresponda al combustible que las mencionadas agencias o distribuidores les hayan enajenado. En ningún caso procederá la devolución de las cantidades a que se refiere este numeral.

2. Las personas que utilicen el diésel en las actividades agropecuarias o silvícolas, podrán acreditar un monto equivalente a la cantidad que resulte de multiplicar el precio de adquisición del diésel en las estaciones de servicio y que conste en el comprobante correspondiente, incluido el impuesto al valor agregado, por el factor de 0.355, en lugar de aplicar lo dispuesto en el numeral anterior. Para la determinación del estímulo en los términos de este párrafo, no se considerará el impuesto correspondiente a la fracción II del artículo 2o.-A de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, incluido dentro del precio señalado.

Lo dispuesto en este numeral no será aplicable cuando la tasa para la enajenación de diésel, de acuerdo con el procedimiento que establece la fracción I del artículo 2o.-A de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, resulte negativa o igual a cero.

Tratándose de la enajenación de diésel que se utilice para consumo final, las personas que enajenen diésel en territorio nacional o sus agencias o distribuidores autorizados, deberán desglosar expresamente y por separado en el comprobante correspondiente el impuesto especial sobre producción y servicios que en los términos del artículo 2o.-A, fracción I de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, las personas que enajenen diésel en territorio nacional hubieran causado por la enajenación de que se trate.

El acreditamiento a que se refiere la fracción anterior podrá efectuarse contra el impuesto sobre la renta que tenga el contribuyente a su cargo correspondiente al mismo ejercicio en que se determine el estímulo o contra las retenciones efectuadas en el mismo ejercicio a terceros por dicho impuesto.

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 podrán solicitar la devolución del monto del impuesto especial sobre producción y servicios que tuvieron 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 *****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 *****pesos mensuales.

El Servicio de Administración Tributaria emitirá las reglas necesarias para simplificar la obtención de la devolución a que se refiere el párrafo anterior.

Las personas morales que podrán solicitar la devolución a que se refiere esta fracción serán 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, por cada uno de los socios o asociados, sin exceder de doscientas veces dicho salario mínimo. El monto de la devolución no podrá ser superior a *****pesos mensuales, por cada uno de los socios o asociados, sin que exceda en su totalidad de 7,884.96 pesos mensuales, salvo que se trate de personas morales que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Capítulo VIII del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuyo caso podrán solicitar la devolución de hasta *****pesos mensuales, por cada uno de los socios o asociados, sin que en este último caso exceda en su totalidad de 14,947.81 pesos mensuales.

La devolución correspondiente deberá ser solicitada trimestralmente en los meses de abril, julio y octubre de 2015 y enero de 2016.

Las personas a que se refiere el primer párrafo de esta fracción deberán llevar un registro de control de consumo

de diésel, en el que asienten mensualmente la totalidad del diésel que utilicen para sus actividades agropecuarias o silvícolas en los términos de la fracción I de este artículo, en el que se deberá distinguir entre el diésel que se hubiera destinado para los fines a que se refiere dicha fracción, del diésel utilizado para otros fines. Este registro deberá estar a disposición de las autoridades fiscales por el plazo a que se esté obligado a conservar la contabilidad en los términos de las disposiciones fiscales.

La devolución a que se refiere esta fracción se deberá solicitar al Servicio de Administración Tributaria acompañando la documentación prevista en la presente fracción, así como aquella que dicho órgano desconcentrado determine mediante reglas de carácter general.

El derecho para la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios tendrá una vigencia de un año contado a partir de la fecha en que se hubiere efectuado la adquisición del diésel cumpliendo con los requisitos señalados en esta fracción, en el entendido de que quien no solicite oportunamente su devolución, perderá el derecho de realizarlo con posterioridad a dicho año.

Los derechos previstos en esta fracción y en la fracción II de este artículo no serán aplicables a los contribuyentes que utilicen el diésel en bienes destinados al autotransporte de personas o efectos a través de carreteras o caminos.

IV.(...)

Los beneficiarios de los estímulos fiscales previstos en las fracciones I, IV, V, VI y VII de este apartado quedarán obligados a proporcionar la información que les requieran las autoridades fiscales dentro del plazo que para tal efecto señalen.

Los beneficios que se otorgan en las fracciones I, II y III del presente apartado no podrán ser acumulables con ningún otro estímulo fiscal establecido en esta Ley.

(...)”

Del precepto transcrito, se advierte 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 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 \$***** (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 \$***** (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.”**²²

²² 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.”*

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 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.”**²³

²³ 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*

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.

Una vez establecido lo anterior, es posible analizar el agravio hecho valer por la autoridad recurrente. Ésta establece que el numeral en estudio no transgrede el derecho fundamental de igualdad, en atención a que los sujetos no se encuentran en un plano de igualdad, ya que si bien 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, deben cumplir con requisitos adicionales que las que se encuentran en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

Aunado a lo anterior, estima 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 las razones que tuvo el legislador al diseñar el sistema tributario y establecer diversos regímenes.

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.”

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2750/2017.

Asevera la recurrente que, la prestación económica concedida por el Estado es otorgada en menor medida a las personas que tributan en el sector 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 correspondiente al área geográfica del contribuyente 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, el cual es cuarenta veces el salario mínimo general elevado al año. Lo anterior, pues en el ejercicio inmediato anterior, tuvieron que haber tenido ingresos que no hayan excedido de 20 veces el salario mínimo general elevado al año y por ende, no excedían el límite de exención. Es decir, de acuerdo a la mecánica de tributación del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, las personas físicas que pueden 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; cuestión que no resulta aplicable a las demás personas que realicen actividades agropecuarias o silvícolas, que al no estar exentas del pago del impuesto sobre la renta, se les otorgó un estímulo mayor, como lo es el recibir el doble del monto devolución del impuesto especial sobre producción y servicios.

Así, como quedó reseñado en su momento, para la autoridad recurrente resulta inconcuso 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, ya que la distinción se encuentra justificada en el hecho de que a través de dicho incentivo diferenciado, se cumple con la finalidad constitucional perseguida, la cual es fomentar al sector agropecuario.

Ahora bien, para abordar el estudio de dichos argumentos procede mencionar la jurisprudencia de rubro: **“IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.”**²⁴, para demostrar que esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sido consistente al cual establecer que el principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido.

Por lo tanto, el primer paso a realizar es determinar si los sujetos comparados son sujetos que se encuentran en condiciones de igualdad y, en caso que se puedan comparar, si se justifica la distinción que realiza el legislador en cuanto al trato que se les otorga.

²⁴ [J] ; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXIV, Septiembre de 2006; Pág. 75. 1a./J. 55/2006 . De texto: *“La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia, sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido. En ese tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada. Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador: es necesario que la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de qué se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al Juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado.”*

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2750/2017.

Como lo establece la recurrente en sus argumentos de agravio, efectivamente se encuentra justificado el trato diferenciado que se le otorga a la quejosa. Sin embargo, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que los sujetos sometidos a un análisis comparativo, se encuentran en situaciones análogas, aunque, se insiste, es razonable el trato diferenciado que la norma les otorga, como se demostrará a continuación.

Sobre el punto, en aras de sustentar lo antes aseverado, se presenta un cuadro comparativo entre los regímenes fiscales a los que se encontraban sometidos los tres grupos de sujetos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el año dos mil quince, sobre los que giran los argumentos y comparativos materia de la controversia en este asunto.

RÉGIMEN DE ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS, SILVÍCOLAS Y PESQUERAS. (Título II, Capítulo VIII LISR)	RÉGIMEN DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES (Título IV, Capítulo II, Sección I)	RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL. (Título IV, Capítulo II, Sección II)
<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 físicas no pagaran dichas actividades hasta por un monto en el ejercicio de 40 veces el salario mínimo general elevado al año.</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 con los requisitos de las disposiciones fiscales.</p> <p>De manera que efectuarán pagos provisionales y este pago</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 *****.</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</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% tratándose de personas físicas.</p> <p>Por último, las personas que están en este régimen y que sus ingresos representen el</p>	<p>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>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 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</p>
---	---	---

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2750/2017.

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.		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.
--	--	---

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.²⁵.

²⁵ 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 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;

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.

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.

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.”

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2750/2017.

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.”***²⁶

²⁶ 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*

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 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

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.”

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.

Por consiguiente, 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.

Además, 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.

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2750/2017.

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 1o constitucional, en tanto que se encuentra justificado razonablemente en los términos antes precisados.

Ahora bien, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en términos del artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, reasume jurisdicción sobre argumentos planteados en la demanda de amparo que no fueron decididos en la instancia previa, dado el sentido que se había imprimido a ese fallo, y por consiguiente procede a analizar los **argumentos del primer concepto de violación**, en los que se aduce el numeral combatido debe hacerse una **interpretación pro persona**, así como respecto a la vulneración **al principio de progresividad**.

Es **inoperante** el tópico referente a la vulneración al **principio pro persona**, en virtud de que esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido a través de la jurisprudencia número 1a./J. 104/2013 (10ª) 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.²⁷

²⁷ 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 y texto: "**PRINCIPIO PRO PERSONA. DE ÉSTE NO DERIVA NECESARIAMENTE QUE LOS ARGUMENTOS PLANTEADOS POR LOS GOBERNADOS DEBAN RESOLVERSE CONFORME A SUS PRETENSIONES.** Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia 1a./J. 107/2012 (10a.), publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XIII, Tomo 2, octubre de 2012, página 799, con el rubro: "PRINCIPIO PRO PERSONA. CRITERIO DE SELECCIÓN DE LA NORMA DE DERECHO FUNDAMENTAL APLICABLE.", reconoció de que por virtud del texto vigente del artículo 1o. constitucional, modificado por el decreto de reforma constitucional en materia de derechos fundamentales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, el ordenamiento jurídico mexicano, en su plano superior, debe entenderse integrado por dos fuentes medulares: a) los derechos fundamentales reconocidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; y, b) todos aquellos derechos humanos establecidos en tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte. También deriva de la aludida tesis, que los valores, principios y derechos que materializan las normas provenientes de esas dos fuentes, al ser supremas del ordenamiento jurídico mexicano, deben permear en todo el orden jurídico, y obligar a todas las

En ese sentido, si anteriormente se analizó y determinó 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; pretensión que debe desestimarse, toda vez que principio pro homine o pro persona no deriva necesariamente que las cuestiones planteadas por los gobernados deban ser resueltas de manera favorable a sus pretensiones, ni siquiera so pretexto de establecer la interpretación más amplia o extensiva que se aduzca, ya que en modo alguno ese principio puede ser constitutivo de "derechos" alegados o dar cabida a las interpretaciones más favorables que sean aducidas, cuando (como se vio en el caso) tales interpretaciones no encuentran sustento en las reglas de derecho aplicables, ni pueden derivarse de éstas, porque, al final, es conforme a las últimas que deben ser resueltas las controversias correspondientes.

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

autoridades a su aplicación y, en aquellos casos en que sea procedente, a su interpretación. Sin embargo, del principio pro homine o pro persona no deriva necesariamente que las cuestiones planteadas por los gobernados deban ser resueltas de manera favorable a sus pretensiones, ni siquiera so pretexto de establecer la interpretación más amplia o extensiva que se aduzca, ya que en modo alguno ese principio puede ser constitutivo de "derechos" alegados o dar cabida a las interpretaciones más favorables que sean aducidas, cuando tales interpretaciones no encuentran sustento en las reglas de derecho aplicables, ni pueden derivarse de éstas, porque, al final, es conforme a las últimas que deben ser resueltas las controversias correspondientes." Precedentes: Amparo directo en revisión 2504/2012. *****. 7 de noviembre de 2012. Cinco votos. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretario: Hugo Alberto Macías Beraud. Amparo directo en revisión 3250/2012. *****9 de enero de 2013. Cinco votos. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretario: Hugo Alberto Macías Beraud. Amparo directo en revisión 277/2013. *****10 de abril de 2013. Cinco votos. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretario: Hugo Alberto Macías Beraud. Amparo en revisión 112/2013*****17 de abril de 2013. Cinco votos. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretario: Hugo Alberto Macías Beraud. Amparo directo en revisión 1320/2013. *****29 de mayo de 2013. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Dolores Rueda Aguilar.

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).²⁸

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.

²⁸ 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.”.

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.

SÉPTIMO. Revisión adhesiva.- Al tenor de lo resuelto y estimado por esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el apartado considerativo anterior inmediato, lo que procede es declarar **infundado el recurso de revisión adhesiva**, pues como se puso de relieve, debe revocarse lo inicialmente estimado por el Tribunal Colegiado conforme a lo sustentado en el presente fallo, en el que además, se reasumieron y desestimaron los planteamientos hechos valer en la demanda de amparo sobre los que no había existido pronunciamiento en la instancia previa; de tal modo que debe desestimarse la pretensión hecha valer a través de ese recurso adhesivo en el sentido de validar el sentido del fallo traído a esta instancia.

Por lo expuesto y fundado, se resuelve:

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2750/2017.

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

SEGUNDO. La Justicia de la Unión **no ampara ni protege a *******, en contra de la autoridad y acto precisados en el resultando primero de esta ejecutoria, por los motivos y fundamentos expuestos en el penúltimo de sus apartados considerativos.

TERCERO. Es **infundado el recurso de revisión adhesiva**, al tenor de lo expuesto en la parte final del último de los considerandos de esta propia 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.

En términos de lo previsto en los artículos 3° fracción II, 13, 14 y 18, fracción II, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadran en esos supuestos normativos.