

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2971/2017
QUEJOSO: GREGORIO DE JESÚS ANDRÉS

PONENTE: MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ
SECRETARIA: NESTOR RAFAEL SALAS CASTILLO

En atención a lo dispuesto por el artículo 73, segundo párrafo, de la Ley de Amparo, así como la jurisprudencia de rubro: **“PROYECTOS DE RESOLUCIÓN DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN Y DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. SÓLO DEBEN PUBLICARSE AQUELLOS EN LOS QUE SE ANALICE LA CONSTITUCIONALIDAD O LA CONVENCIONALIDAD DE UNA NORMA GENERAL, O BIEN, SE REALICE LA INTERPRETACIÓN DIRECTA DE UN PRECEPTO CONSTITUCIONAL O DE UN TRATADO INTERNACIONAL EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS.”**¹, a continuación se hace público el fragmento del proyecto de sentencia del Amparo Directo en Revisión 2971/2017, en el cual se realiza el estudio de constitucionalidad respectivo:

1. En el presente estudio se responderá la siguiente interrogante: **¿El artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil quince es violatorio del derecho de igualdad consagrado en el artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos?**
2. Para dar respuesta a dicha interrogante, en primer lugar es necesario analizar el artículo en cuestión, el cual establece lo siguiente:

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

A. En materia de estímulos fiscales:
[...]

¹ Jurisprudencia P./J. 53/2014 (10a.), publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Pleno, Libro 12, Noviembre de 2014, Tomo I, Página: 61.

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 artículo² podrán solicitar la devolución del monto del impuesto especial sobre producción y servicios que tuvieran derecho a acreditar en los términos de la fracción II que antecede, en lugar de efectuar el acreditamiento a que la misma se refiere, siempre que cumplan con lo dispuesto en esta fracción.

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

[...].”

3. Del precepto transcrito, podemos desprender 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.

² 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.

4. Se 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. Asimismo, el numeral dispone que en ningún caso el monto de la devolución podrá ser superior a \$747.69 (setecientos cuarenta y siete pesos 69/100 m.n.) mensuales por cada persona física. Sin embargo, tratándose de personas físicas que cumplan con sus obligaciones fiscales en términos de las del régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales o en el régimen de incorporación fiscal, (las cuales tributan conforme a las secciones I o II del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta) podrán solicitar la devolución de hasta \$1,495.39 (mil cuatrocientos noventa y cinco pesos 39/100 m.n.) mensuales.
5. Ahora bien, para examinar el mérito del planteamiento hecho valer por la quejosa recurrente, es necesario traer a colación los criterios utilizados por esta Primera Sala para analizar los argumentos que denuncian la inconstitucionalidad de un tratamiento diferenciado establecido en normas secundarias.
6. En nuestro ordenamiento la igualdad es un principio complejo, pues no sólo otorga a las personas la garantía 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.³

³ Véase la tesis CXXXVIII/2005 de la Primera Sala, de rubro: "IGUALDAD. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DE ESTE PRINCIPIO"³.

7. Así, es imprescindible determinar en cada caso respecto de qué se está predicando la igualdad o la desigualdad. Este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de leyes, porque la Norma Fundamental 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.
8. Existe la necesidad de distinguir la intensidad con la cual deben evaluarse las distinciones legislativas que se impugnen. De esta manera, mientras que en algunas cuestiones las autoridades tienen un margen relativamente acotado para desplegar sus facultades legislativas —típicamente aquellas con un impacto central sobre el ejercicio de los derechos humanos— en otras tendrán facultades que podrán desplegar con gran amplitud —como suele ocurrir en materias relacionadas con la política económica y tributaria—.
9. 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, de rubro: **“IGUALDAD. EN SU ESCRUTINIO ORDINARIO, EL LEGISLADOR NO TIENE LA OBLIGACIÓN DE USAR LOS MEJORES MEDIOS IMAGINABLES.”**⁴

⁴ P. VIII/2011; 9a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXXIV, Agosto de 2011; Pág. 33. De texto: 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

10. A la vista de lo anterior, entonces, las dos preguntas básicas que debemos contestar en el contexto del presente caso son las siguientes: ¿introduce la norma impugnada una clasificación legislativa articulada alrededor de una de las categorías mencionadas en el artículo 1o. de la Constitución como motivos prohibidos de discriminación? y ¿tiene la norma examinada una incidencia central sobre el ejercicio de un derecho fundamental constitucionalmente protegido? Si no es así, las normas se deben analizar bajo el criterio del escrutinio flexible.
11. La respuesta a las dos preguntas es negativa, por los motivos que a continuación se precisan.
12. El artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil quince, otorga, recordemos, un estímulo fiscal consistente en la posibilidad de que aquellas personas que adquieran diésel para su consumo final y cuya actividad empresarial se dé por la realización de actividades agropecuarias o silvícolas de solicitar la devolución del monto del impuesto especial sobre producción y servicios que les haya sido repercutido y que por tanto, tuvieran derecho de acreditar, siempre y cuando cumplan con los requisitos que la propia Ley establece.
13. Es claro que una norma así 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

son esenciales, ya que, bajo un escrutinio de igualdad ordinario, no se exige que el legislador persiga los objetivos constitucionalmente admisibles por los mejores medios imaginables, sino que basta que los que utiliza estén encaminados de algún modo a la consecución del fin, que constituyan un avance hacia él, aunque pueda pensarse en medios más efectivos y adecuados desde otros puntos de vista. Así, para que pueda concluirse que la norma supera el escrutinio de constitucionalidad es suficiente con que sea instrumentalmente apta para impulsar las cosas en algún grado en dirección al objetivo perseguido.

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.

14. 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.
15. El artículo 31 de nuestra Constitución establece que “son obligaciones de los mexicanos [...] contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”. Y 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, todos 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.

16. 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 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, como se desprende de la tesis de rubro: “GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO”⁵.

⁵ 1a. IX/2009; 9a. Época; 1a. Sala; Semanario Judicial de la Federación. y su Gaceta; Tomo XXIX, Enero de 2009; Pág. 552. De texto: 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 imponibles 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

17. 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. También resulta aplicable, en lo conducente, la siguiente tesis de la 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.”⁶

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.”

⁶ 1a. CIX/2010; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXXII, Septiembre de 2010; Pág. 181. De texto: 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

18. Alcanzada la conclusión anterior —el quejoso 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 1º constitucional. Por lo que que en este caso la acción del legislador debe ser sometida al más flexible de los escrutinios.
19. Una vez establecido lo anterior, es posible analizar el agravio hecho valer por el quejoso recurrente. Éste, en síntesis, precisa que el artículo 16, apartado A, fracción III de La Ley de Ingresos de la Federación para dos mil quince, contraviene el derecho de igualdad previsto en el numeral 1 constitucional.
20. Considera el quejoso que contrario a lo resuelto por el Tribunal Colegiado, sí es posible analizar la inconstitucionalidad del numeral

que tiene como efecto privarle de un derecho constitucionalmente tutelado, restando a la esfera jurídica del quejoso, que en aquellos en los que el trato diferenciado se reduce a otorgar beneficios a terceros. Si, como ha sostenido esta Sala, lo ordinario no es la exención o, para el caso, el otorgamiento del beneficio fiscal, sino la causación y cálculo del gravamen en los términos legales, la carga justificatoria -la carga argumental al momento de legislar- no debe en estos casos pesar sobre las razones por las que no se establece el gravamen -o bien, sobre las razones por las que no se otorga el estímulo- pues tales extremos no son sólo "ordinarios" o "esperados", sino que son demandados por la propia Constitución, al derivar del principio de generalidad en la tributación. En tales circunstancias, bastará que el legislador justifique por qué otorga el crédito para determinados casos, sin que pueda obligársele a precisar las razones por las que no lo hizo en los restantes, pues no debe pasarse por alto que la persona o personas que no cuentan con el estímulo otorgado por el legislador, no están pagando una obligación fiscal excesiva o desajustada en relación con la capacidad contributiva que legitima la imposición del gravamen, y que sirve de medida para su determinación en cantidad líquida. Así, se aprecia que la situación ordinaria a la luz de lo dispuesto por la Constitución es no contar con la medida de minoración promotora de ciertas conductas. Por ello, si algo debe justificar el legislador cuando establece exenciones, o cuando autoriza beneficios y estímulos acreditables, son las razones por las que se siente autorizado a introducirlos en la legislación fiscal, pues se erigen en excepción al programa constitucional, al hacer que determinadas manifestaciones de capacidad, idóneas para contribuir al levantamiento de las cargas públicas, dejen de hacerlo.

controvertido a la luz de la garantía de igualdad, atendiendo el criterio de la Segunda Sala de esta Suprema Corte, contenido en la tesis aislada 2ª. XXX/2017, de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, ES INNECESARIO QUE, ADEMÁS, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS SE ANALICEN A LA LUZ DEL CONTEXTO MÁS AMPLIO DEL DERECHO DE IGUALDAD”.

21. De igual forma la parte quejosa invoca la jurisprudencia de la Primera Sala de esta Suprema Corte 1a./J.97/2006, de rubro: “EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD”.
22. El quejoso agrega que existe igualdad entre las personas a las que va dirigido el estímulo fiscal, porque se trata de personas con ingresos menores que realizan actividades agropecuarias o silvícolas, quienes utilizan diésel que adquieren como consumidores finales, independientemente del régimen conforme al que cumplan sus obligaciones fiscales. Además de que el elemento relevante común consiste en que se trata de personas que necesitan aliviar su carga fiscal para fomentar el desarrollo de las referidas actividades, cuyos ingresos percibidos en el ejercicio inmediato anterior no haya excedido de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.

23. Además, asegura el quejoso que sí existen diferencias en el trato que reciben las personas físicas que tributan en el régimen de actividades ganaderas, silvícolas, y pesqueras respecto a las que tributan en el régimen de actividades empresariales así como en el régimen de incorporación fiscal, ya que las primeras únicamente podrán solicitar la devolución de un monto menor que las segundas, aun cuando sus características las hacen pertenecer a un mismo grupo.
24. Finalmente el quejoso concluye que la norma es violatoria del derecho de igualdad previsto en el artículo 1 constitucional, dado que el trato diferenciado que establece para otorgar el estímulo fiscal tratándose de personas físicas no encuentra una justificación razonable.
25. Para abordar el estudio de dichos argumentos es importante mencionar la jurisprudencia emitida por esta Primera Sala de rubro: **“IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL.”**⁷, la cual establece

⁷ [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

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 o si sus diferencias justifican la distinción que realiza el legislador en cuanto al trato que se les otorga.

26. Contrario a lo afirmado por el recurrente, sí se encuentra justificado el trato diferenciado que se le otorga, ya que esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, considera que los sujetos sometidos a un análisis comparativo, efectivamente se encuentran en situaciones análogas pero que es razonable el trato diferenciado que la norma les otorga, como se demostrará a continuación.
27. Para demostrar lo anterior, a continuación se presenta un cuadro comparativo entre los regímenes fiscales a los que se encontraban sometidos los tres sujetos que se pretenden comparar en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el año dos mil quince:

| 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) |
|--|---|---|
| Es aplicable para las personas físicas que se dediquen exclusivamente a | Tributan en este régimen las personas físicas que perciban ingresos derivados | Este régimen es únicamente para las personas que realicen |

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 2971/2017

| | | |
|---|---|---|
| <p>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>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</p> | <p>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 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</p> | <p>actividades empresariales que enajenen bienes o presten servicio por los que no se requiera para su realización título profesional, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.</p> <p>Tratándose de la utilidad fiscal del bimestre de que se trate se determinará restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere, las deducciones autorizadas en la ley, así como también en la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagadas en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución.</p> <p>En otro aspecto, para determinar el impuesto se les aplicará una tarifa bimestral y el impuesto que se determine se podrá disminuir conforme a los porcentajes y de acuerdo al número de años que tengan tributando en el régimen.</p> <p>Estos contribuyentes solo podrán permanecer en el régimen que prevé la misma durante un máximo de diez ejercicios fiscales consecutivos, y una vez concluido dicho periodo deberán tributar conforme al</p> |
|---|---|---|

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2971/2017

| | | |
|---|---|---|
| <p>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 25% de sus ingresos totales y que no rebasen 8 veces el salario mínimo general elevado, se estipula que no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos que provengan de las citadas actividades hasta por un monto en el ejercicio de 1 salario mínimo general elevado al año.</p> | <p>prestación de servicios profesionales, las deducciones autorizadas y en su caso, el resultado será la utilidad gravable.</p> | <p>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 contribuyente dejará de tributar y deberá hacerlo en el régimen correspondiente, a partir del mes siguiente a aquél en que se excedió el monto citado. De manera que cuando estos contribuyentes dejen de tributar conforme a la sección antes descrita, en ningún caso podrán volver a tributar en la misma.</p> |
|---|---|---|

28. Una vez señaladas en qué consisten las diferencias entre los tres regímenes fiscales sujetos de estudio, es pertinente recordar que los casos en los que se argumenta violación al derecho de igualdad, como consecuencia de un tratamiento normativo diferenciado, se exige un análisis que se divide en dos etapas sucesivas y no simultáneas: la primera que 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.

29. Lo anterior de conformidad con la tesis de esta Primera Sala, de rubro: "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."⁸
30. Por lo tanto, de acuerdo a la metodología descrita en la tesis citada en el párrafo anterior, el primer paso que se debe llevar a cabo es

⁸ 1a. VII/2017 (10a.); 10a. Época; 1a. Sala; Gaceta Semanario Judicial de la Federación; Libro 38, Enero de 2017; Tomo I; Pág. 380. De texto: Las discusiones en torno a los derechos fundamentales a la igualdad y a la no discriminación suelen transitar por tres ejes: 1) la necesidad de adoptar ajustes razonables para lograr una igualdad sustantiva y no meramente formal entre las personas; 2) la adopción de medidas especiales o afirmativas, normalmente llamadas "acciones afirmativas"; y, 3) el análisis de actos y preceptos normativos que directa o indirectamente (por resultado), o de forma tácita, sean discriminatorios. En el tercer supuesto, cuando una persona alega discriminación en su contra, debe proporcionar un parámetro o término de comparación para demostrar, en primer lugar, un trato diferenciado, con lo que se busca evitar la existencia de normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación: i) una ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas; o, ii) efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares. Así, los casos de discriminación como consecuencia de un tratamiento normativo diferenciado exigen un análisis que se divide en dos etapas sucesivas y no simultáneas: la primera implica una revisión con base en la cual se determine si las situaciones a comparar en efecto pueden contrastarse o si, por el contrario, revisten divergencias importantes que impidan una confrontación entre ambas por no entrañar realmente un tratamiento diferenciado; y una segunda, en la cual se estudie si las distinciones de trato son admisibles o legítimas, lo cual exige que su justificación sea objetiva y razonable, utilizando, según proceda, un escrutinio estricto -para confirmar la rigurosa necesidad de la medida- o uno ordinario -para confirmar su instrumentalidad-. En ese sentido, el primer análisis debe realizarse con cautela, pues es común que diversas situaciones que se estiman incomparables por provenir de situaciones de hecho distintas, en realidad conllevan diferencias de trato que, más allá de no ser análogas, en realidad se estiman razonables. En efecto, esta primera etapa pretende excluir casos donde no pueda hablarse de discriminación, al no existir un tratamiento diferenciado.

determinar si existe un parámetro o término de comparación entre los sujetos para demostrar que existe un trato diferenciado entre situaciones análogas.

31. 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.
32. Por lo tanto, se puede concluir 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 efectivamente existe un trato diferenciado. Por lo tanto, como se alega discriminación como consecuencia de un tratamiento normativo diferenciado, procede verificar si las distinciones de trato son admisibles o legítimas, lo cual exige que su justificación sea objetiva y razonable.
33. Como ya se mencionó anteriormente, 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 de excepción 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, al impulsar a través

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. Esto, 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 Federal a los órganos de representación democráticamente responsables.

34. Por lo anterior, dicho análisis únicamente puede verificarse si el ejercicio de esa facultad contrasta de modo manifiesto con el criterio de razonabilidad. Esto, tal como lo establece la tesis 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.”⁹
35. Por lo tanto, en el presente análisis nos centraremos únicamente sobre el criterio de razonabilidad del estímulo y en la diferenciación que éste prevé, y si dicha diferenciación resulta o no arbitraria, pero de ninguna forma se podrá analizar el mérito político de su adopción.
36. 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

⁹ 1a. XCIV/2010; 9a. Época; 1a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; Tomo XXXII, Julio de 2010; Pág. 253.

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–

37. Entonces, 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, llegamos a la conclusión que la devolución otorgada a las personas que tributan en el sector primario solo será en caso de que los ingresos del ejercicio inmediato anterior no excedan de veinte veces el salario mínimo general, por lo que es claro que éstas personas no pagaron impuesto sobre la renta, al no rebasar el límite establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, por el beneficio de exención que ésta otorga a dichos sujetos.
38. Por lo tanto, la exención otorgada 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 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; cuestión que no resulta aplicable para las segundas. Por lo que resulta razonable que se otorgue el estímulo diferenciado dependiendo si son sujetos obligados al pago del impuesto sobre la renta o no.
39. Asimismo, es razonable dicho trato, ya que el legislador actúo de conformidad con la finalidad buscada con el estímulo de mérito. Dicha

finalidad se puede advertir 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 2015, 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 (...)”

40. 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 la diferenciación. Asimismo, 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.

41. 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.