

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN
3978/2017
QUEJOSA: MARÍA JIMÉNEZ
LORENZO**

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

**Vo. Bo.
MINISTRO:**

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

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

Cotejó:

PRIMERO. Demanda de amparo. Por escrito presentado el seis de diciembre de dos mil dieciséis¹, ante la Sala Regional Sur del Estado de México del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, **María Jiménez Lorenzo**, por propio derecho, solicitó el amparo y protección de la Justicia Federal en contra de la autoridad y por el acto que a continuación se indican:

¹ Folio 4 del cuaderno del juicio de amparo *****.

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

Acto Reclamado: La sentencia definitiva emitida el veintiocho de octubre de dos mil dieciséis, dentro del juicio contencioso administrativo *****.

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

TERCERO. Trámite de la demanda de amparo. Por auto de quince de diciembre de dos mil dieciséis², el Presidente del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, al que por razón de turno correspondió el conocimiento del asunto, admitió a trámite la demanda registrándola con el número ***** y reconoció el carácter de tercero a la Administradora Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México “1”.

Asimismo, por proveído de veintisiete de enero de dos mil diecisiete³, la Presidenta del citado Tribunal tuvo por recibido el oficio signado por el Subprocurador Fiscal Federal de Amparos,

² Folios 41 y 42 *idem*.

³ Folio 72 *idem*.

en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, por virtud del cual formula alegatos en el juicio, reconociéndosele la calidad de tercero interesado en el juicio de amparo.

Mediante acuerdo de ocho de febrero de dos mil diecisiete⁴, la Presidenta informó que, de conformidad con el oficio STCCNO/697/2016 de treinta de mayo de dos mil dieciséis emitido por el Secretario Técnico de la Comisión de Creación de Nuevos Órganos del Consejo de la Judicatura Federal, se remitía el asunto al Octavo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Primera Región, con residencia en Naucalpan de Juárez, Estado de México, para su resolución.

El citado Tribunal Colegiado, en sesión de dieciocho de abril de dos mil diecisiete⁵, dictó sentencia en el sentido de negar el amparo solicitado.

CUARTO. Interposición del recurso de revisión. Inconforme con la resolución anterior, la quejosa interpuso en su contra recurso de revisión ante la Oficialía de Partes del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito el once de mayo de dos mil diecisiete⁶, y su Presidente, mediante acuerdo de dieciséis de mayo siguiente⁷, ordenó remitir los autos a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

⁴ Folio 76 *idem*.

⁵ Folios 102 a 123 *idem*.

⁶ Folios 154 a 182 *ibidem*.

⁷ Folios 184 y 185 *ibidem*.

QUINTO. Trámite del recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Mediante acuerdo de veintitrés de junio de dos mil diecisiete⁸, el Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación admitió el recurso de revisión que hace valer la quejosa, ordenó formar y registrar el expediente respectivo, al que le recayó el número **3978/2017**; turnó el expediente, para su estudio, al Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea y ordenó enviar los autos a la Sala a la que se encuentra adscrito a fin de que el Presidente de ésta, emitiera el acuerdo de radicación respectivo, además de que admitió el recurso de revisión adhesiva interpuesto por el Presidente de la República.

Asimismo, a través del auto de cuatro de agosto de dos mil diecisiete⁹, la Presidenta de esta Primera Sala admitió a trámite la adhesión al recurso de revisión en amparo; asimismo, instruyó el avocamiento del presente asunto y ordenó enviar los autos a la Ponencia del Ministro Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, para la elaboración del proyecto de resolución y dé cuenta de él, a esta Primera Sala.

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

PRIMERO. Competencia. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es legalmente competente para conocer del presente recurso de revisión, en términos de lo

⁸ Folios 60 a 63 del Toca en que se actúa.

⁹ Folio 83 *ibídem*.

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

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

Lo anterior se debe a que, como se advierte de las constancias que obran en autos, la sentencia recurrida fue notificada por lista a la quejosa el doce de mayo de dos mil diecisiete¹⁰, surtiendo sus efectos al día hábil siguiente, esto es, el quince de mayo siguiente; por lo que el plazo de diez días para la interposición del presente recurso de revisión corrió del dieciséis al veintinueve de mayo de dos mil diecisiete, descontándose de dicho plazo los días trece, catorce, veinte, veintiuno, veintisiete y veintiocho de mayo de la citada anualidad, por ser inhábiles; de

¹⁰ Folio 147 del cuaderno del juicio de amparo *****. No pasa inadvertido para esta Primera Sala que la quejosa a foja 2 de su recurso de revisión exponga, bajo protesta de decir verdad, que le fue notificada por lista la sentencia recurrida el cuatro de mayo de dos mil diecisiete; sin embargo, de las constancias que obran en el juicio de amparo ***** no se advierte que la notificación por lista del fallo impugnado se haya realizado en dicha fecha, por el contrario, como se dijo, la notificación respectiva se realizó el doce de mayo de dos mil diecisiete.

conformidad con los artículos 19 de la Ley de Amparo y 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.

En tales condiciones, si el recurso de revisión interpuesto por la quejosa fue presentado ante la Oficialía de Partes Común del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito el once de mayo de dos mil diecisiete, se considera que el mismo fue presentado en tiempo¹¹.

Por lo que respecta a la interposición del recurso de revisión adhesiva, como se advierte de las constancias que obran en autos, la admisión del recurso de revisión le fue notificada por oficio a la autoridad tercero interesada el diez de julio de dos mil diecisiete¹², surtiendo efectos el mismo día; entonces, el plazo de cinco días que señala el artículo 82 de la Ley Amparo, empezó a correr del once de julio al uno de agosto de dos mil diecisiete, descontándose los días del quince al treinta y uno de julio de la anualidad referida, por ser inhábiles. Por tanto, si el mismo fue presentado el veintitrés de junio del citado año en la Oficina de Certificación Judicial y Correspondencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el mismo se considera presentado oportunamente.

¹¹ Sirve de apoyo la jurisprudencia 1a./J. 41/2015 (10a.) emitida por esta Primera Sala y visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 19, junio de 2015, Tomo I, página 569, de rubro y texto siguientes: **“RECURSO DE RECLAMACIÓN. SU INTERPOSICIÓN NO ES EXTEMPORÁNEA SI SE REALIZA ANTES DE QUE INICIE EL PLAZO PARA HACERLO.** Conforme al artículo 104, párrafo segundo, de la Ley de Amparo, el recurso de reclamación podrá interponerse por cualquiera de las partes, por escrito, dentro del término de tres días siguientes al en que surta efectos la notificación de la resolución impugnada. Ahora bien, dicho numeral sólo refiere que el aludido medio de defensa no puede hacerse valer después de tres días, por tanto, no impide que el escrito correspondiente se presente antes de iniciado ese término. De ahí que si dicho recurso se interpone antes de que inicie el plazo para hacerlo, su presentación no es extemporánea”.

¹² La constancia respectiva se encuentra agregada en las folios 74 a 76 del Toca en el que se actúa.

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

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

Además de que en la sentencia recurrida se decidan o se hubieran omitido¹³ decidir temas propiamente constitucionales, deberá fijarse un criterio de importancia y trascendencia, entendiéndose que será así cuando se advierta que: **a)** dará lugar a un pronunciamiento novedoso o de relevancia para el orden jurídico nacional; **b)** lo decidido en la sentencia recurrida pueda

¹³ Conforme al Punto Tercero, último párrafo del Acuerdo General Plenario 9/2015 se considerará omisión en el estudio de las cuestiones constitucionales, la que derive de la calificativa de inoperancia, insuficiencia o ineficacia efectuada por el Tribunal Colegiado de Circuito de los conceptos de violación.

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.¹⁴

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

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

I. Antecedentes del acto reclamado.

¹⁴Punto segundo del Acuerdo General 9/2015 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que establece las bases generales para la procedencia y tramitación de los recursos de revisión en amparo directo.

1. El veintiuno de octubre de dos mil quince, María Jiménez Lorenzo presentó en forma electrónica una solicitud de devolución del impuesto especial sobre producción y servicios, por adquisición de diésel para consumo final por actividades agrícolas, en cantidad de *****, correspondiente al período de julio a septiembre de dos mil quince.

2. Por oficio ***** de diez de febrero de dos mil dieciséis, la Administradora Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México “1” del Servicio de Administración Tributaria autorizó la devolución solicitada, únicamente por la cantidad de *****.

3. Inconforme con dicha resolución, el contribuyente promovió el juicio de nulidad ***** del índice de la Sala Regional Sur del Estado de México del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, quien emitió sentencia el veintiocho de octubre de dos mil dieciséis, en el sentido de reconocer la validez de la resolución impugnada.

4. Inconforme, la entonces actora promovió el juicio de amparo ***** y, en sesión de dieciocho de abril de dos mil diecisiete, el Octavo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Primera Región, en auxilio del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, negó el amparo solicitado.

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

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

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

Se aduce que la Sala responsable, y en su momento la autoridad fiscal demandada, realizaron una interpretación del artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación, que es contraria al principio de interpretación pro persona, por restrictiva, dado que el primer párrafo, de la fracción III, apartado A de dicho numeral, otorga el beneficio de solicitar la devolución del monto del impuesto especial sobre producción y

servicios a las personas que adquieren diésel para su consumo final en las actividades agropecuarias o silvícolas; no obstante, restringen el beneficio que el legislador previó para las personas dedicadas a esas actividades primarias, con base en una interpretación restrictiva del segundo párrafo, de forma tal que solo se le permite solicitar en devolución la cantidad de \$747.69 (setecientos cuarenta y siete pesos, sesenta y nueve centavos), mensuales, lo que desvirtúa el propósito esencial del estímulo por el consumo de diésel.

Refiere que en ningún momento se alegó que el Estado tenga la obligación de conceder en todo tiempo y lugar estímulos fiscales a los contribuyentes, sino que lo que realmente se planteó en el escrito inicial de demanda, es que el artículo reclamado introduce un tratamiento fiscal diferenciado entre las personas físicas que se encuentran en la misma situación de hecho, sin un motivo jurídicamente válido, situación que genera una violación a las garantías de equidad y proporcionalidad.

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

Se considera que el referido artículo 16 sí es susceptible de contravenir el principio de regresividad, pues con la distinción impuesta a personas físicas que tributan en el Régimen de

Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras no se logra impulsar un sector económicamente estratégico para el Estado, ni dar mayor progresividad al impuesto sobre la renta ni tampoco el establecer un sistema más progresivo y justo.

Que el otorgar un beneficio menor a las personas físicas que tributan en el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras, a diferencia de aquéllas que lo hacen en el Régimen de Actividades Empresariales o Profesionales, el Régimen de Incorporación Fiscal, incide en una violación al derecho fundamental a la dignidad humana y, por ende, al principio de progresividad y de equidad tributaria, pues el Estado incumple con su obligación de garantizar un crecimiento económico integral y sustentable conforme al artículo 25 constitucional.

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

Que contrario a lo resuelto por la Sala responsable, el artículo reclamado sí irrumpe en la naturaleza del estímulo fiscal,

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

Asimismo, precisa que la quejosa no se encuentra reclamando la simple inaplicación del precepto legal reclamado, sino que se haga extensivo a su favor el estímulo conferido a las personas físicas que tributan en el régimen de actividad empresarial y el régimen de incorporación fiscal, esto es, de solicitar la devolución máxima de \$1,495.39 (mil cuatrocientos noventa y cinco pesos, treinta y nueve centavos) mensuales por concepto de impuesto especial sobre producción y servicios que tiene derecho a acreditar por la adquisición de diésel para consumo final.

Que al alegar que una ley es contraria al principio de equidad tributaria, implica estimar que no otorga idéntico tratamiento frente a la norma impugnada a todos los contribuyentes que se encuentran en una misma situación de hecho, como en el caso, pues se trata de contribuyentes que

dedican sus actividades al sector agropecuario o silvícola, quienes únicamente pueden solicitar la devolución mensual de \$747.69 (setecientos cuarenta y siete pesos, sesenta y nueve centavos), por concepto de impuesto empresarial sobre producción y servicio que tengan derecho a acreditar por la compra de diésel para su consumo final, a diferencia de las personas físicas que tributan en el régimen empresarial, así como de incorporación fiscal, quienes de conformidad con el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación, pueden solicitar la devolución mensual de hasta \$1,495.39 (mil cuatrocientos noventa y cinco pesos, treinta y nueve centavos).

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

A. Existe igualdad de situaciones entre las personas a las que va dirigido el estímulo fiscal previsto en el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio dos mil quince. La fracción I de ese numeral otorga un estímulo consistente en realizar el

acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios que las personas que enajenen diésel en territorio nacional hayan causado por la enajenación de dicho combustible a personas (en general físicas o morales) que realicen actividades empresariales, excepto minería, que para determinar su utilidad pueden deducir el diésel que adquieran para su consumo final, siempre que se utilice exclusivamente como combustible en maquinaria en general, excepto vehículos.

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

Conforme a lo anterior, señala que del propio artículo controvertido se desprende la igualdad de situación en la que se encuentran las personas físicas y morales a las que se les otorga el estímulo fiscal consistente en solicitar la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios que tuvieran derecho a acreditar, en virtud de que las personas a las que va dirigido el estímulo tienen características que los hacen sustancialmente iguales, tales como que todas debe realizar

actividades empresariales (específicamente las agropecuarias y silvícolas); que el diésel que adquieran para su consumo final lo destinen a la realización de actividades agropecuarias o silvícolas; y, que su nivel de ingresos es hasta veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año; sin que se haga distinción entre el régimen fiscal en el cual tributen las personas físicas o morales, pues con independencia de ello, todas las que tengan las características antes mencionadas, se encuentran en una situación esencialmente igual.

Así, argumenta que lo que afecta al quejoso es la distinción legislativa entre las personas a las que va dirigido el estímulo, diferenciándolas a partir del régimen en el que tributen, pues con base en esto se calculará el monto máximo que se podrá devolver por concepto de impuesto especial sobre producción y servicios que tengan derecho a acreditar mensualmente. Siendo que todas las personas comparadas, guardan una situación esencialmente igual frente al estímulo que se prevé en la norma reclamada, lo cual implica que deberían obtener el mismo trato frente a la ley.

Que las personas que realizan actividades agropecuarias o silvícolas utilizan diésel que adquieren como consumidores finales, cuyos ingresos no excedan de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, por lo que se encuentran en la misma situación, aunque el régimen en el que tributen sea el Régimen de Actividades Empresariales o Profesionales, el

Régimen de Incorporación Fiscal o el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras, pues todas ellas forman un sector estratégico que el Estado consideró oportuno apoyar mediante el estímulo fiscal de referencia.

B. Diferencia de trato que reciben las personas físicas que tributan en los regímenes fiscales, o bien, de las personas morales que tributan en el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras. Al respecto, señala que la diferencia normativa de la que se duele radica en que el numeral combatido establece un monto máximo que se podrá devolver por concepto de impuesto especial sobre producción y servicios que tengan derecho a acreditar mensualmente los sujetos a los que va dirigido el estímulo, esto dependiendo del régimen en el que tributen.

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

o morales que sean sujetos del estímulo únicamente podrán solicitar la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios hasta por \$747.69 (setecientos cuarenta y siete pesos, sesenta y nueve centavos).

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

C. Diferenciación legislativa injustificada, dado que sus consecuencias jurídicas no persiguen una finalidad constitucionalmente válida, vulnerándose el principio de proporcionalidad en sentido amplio. Refiere que el campo o las actividades agrícolas constituyen un sector estratégico que debe ser impulsado a fin de reducir la pobreza e incidir en el desarrollo nacional, por lo que tratándose de estímulos como el reclamado, debe justificarse cualquier distinción entre los sujetos a los que va dirigido el estímulo fiscal de que se trate; de ahí que en el caso es aplicable un escrutinio estricto respecto a la finalidad perseguida por el legislador para determinar si la diferencia de trato se encuentra justificada por el legislador para determinar si esa diferencia de trato se encuentra justificada constitucionalmente, o si por el contrario constituye un acto discriminatorio.

Que el legislador no proporcionó mayor motivación objetiva y adecuada en el debate parlamentario que justifique la distinción

sobre el estímulo concedido a las personas que realizan actividades empresariales (específicamente las agropecuarias y silvícolas); que el diésel que adquieren para su consumo final lo destinen a la realización de dichas actividades agropecuarias o silvícolas y que su nivel de ingresos es hasta veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, sin que de la revisión realizada a los archivos en lo que consta el procedimiento legislativo de creación de la norma referida se desprenda la razón.

Consecuentemente, la norma tildada de inconstitucional no supera el test de proporcionalidad, ya que al ser sometida al escrutinio estricto, no cumple con el primer paso consistente en tener una finalidad objetiva o constitucionalmente válida, por lo que la distinción que introduce debe considerarse un acto discriminatorio y, por ende, violatorio del principio de equidad tributaria.

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

- **Tercero.** Sostiene que el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal

de dos mil quince, es contrario al derecho humano de igualdad jurídica previsto en el artículo 1 constitucional, así como los diversos 1.1 y 24 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos.

Al efecto refiere que en el caso sí existe igualdad de situaciones entre las personas a las que va dirigido el estímulo fiscal previsto en el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil quince, ya que para establecer el grupo de personas a las que se otorgará el estímulo fiscal previsto en la disposición combatida remite a las personas a las que se refiere la fracción I de dicho numeral, esto es, a las personas que realicen actividades empresariales, excepto minería, y que para determinar su utilidad puedan deducir el diésel que adquieran para su consumo final, siempre que se utilice exclusivamente como combustible en maquinaria en general, excepto vehículos.

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

Que las personas a las que va dirigido el estímulo en concreto se encuentran en una situación de igualdad, pues se trata de personas de ingresos menores que realizan actividades

agropecuarias o silvícolas, para lo cual utilizan diésel que adquieren como consumidores finales, ello independientemente del régimen conforme al que cumplan sus obligaciones fiscales, sin que resulte óbice a lo anterior el que en la norma combatida se establezcan montos máximos que podrán solicitar en devolución, conforme al régimen que tributen, pues ello no resulta determinante para establecer las características del grupo que se verá beneficiado con el estímulo fiscal, sino la medida o cantidad en que se les beneficiará.

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

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

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

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

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

III. Sentencia del Tribunal Colegiado. El Octavo Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Primera Región, en su sentencia de dieciocho de abril de dos mil diecisiete, resolvió en relación con los argumentos resumidos en el apartado anterior, en síntesis, lo siguiente:

- Que la norma combatida cumple con el principio de seguridad jurídica, toda vez que establece el mecanismo para obtener un beneficio al precisar la forma en que los contribuyentes pueden obtenerlo, previendo los componentes básicos y definidos para que el ciudadano esté en aptitud de ubicarse en los supuestos ahí establecidos en cuanto al monto de la devolución del estímulo fiscal a que se tiene derecho, así como su mecánica, lo que es suficiente para cumplir con dicho principio.
- Que el estímulo fiscal establecido en el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación es ajeno al impuesto especial sobre producción y servicios, en virtud de que no se adhieren a sus elementos esenciales; de ahí que su estudio no debe llevarse a cabo bajo la óptica de los principios de justicia tributaria.
- Que el análisis de igualdad de los estímulos fiscales únicamente puede verificarse si el ejercicio de esa facultad contrasta de modo evidente con el criterio de razonabilidad. En ese sentido, los contribuyentes a que refiere el segundo párrafo de la fracción III del apartado A del artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación tributan bajo regímenes diferentes, por

lo que es evidente que los sujetos que pueden obtener el beneficio fiscal no son los mismos, de ahí que no exista una desigualdad de trato; además, no debe perderse de vista que el legislador tiene potestad para establecer los estímulos fiscales, ya que no constituye un derecho del contribuyente, sino un beneficio otorgado por el Estado.

- Que la norma en estudio no vulnera el derecho a la igualdad, pues el estímulo es otorgado con el propósito de asegurar un tratamiento fiscal idéntico y condiciones de competencia similares para cada uno de los supuestos ahí establecidos; es decir, para los sujetos que los reciben sin que se advierta el uso distorsionado de la discrecionalidad o arbitrario del legislador.

- Que son infundados los argumentos referentes a que el numeral combatido contraviene el derecho de fundamentación y motivación legislativa, ya que al no encontrarse ante una “categoría sospechosa” la motivación exigida debe ser ordinaria. Por tanto, el que la disposición que se tilda de inconstitucional especifique dos montos máximos por los que se podrá solicitar la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios, dependiendo del cumplimiento de las obligaciones de la persona física con base en la Ley del Impuesto sobre la Renta, y que en la exposición de motivos relativa no se haya justificado la inclusión del requisito descrito, no implica violación al citado derecho, pues el legislador cuenta con amplia libertad al momento de configurar el contenido y alcance de ese tipo de estímulos económicos, dado

que a él corresponde la decisión acerca de la suficiencia de la medida de promoción otorgada.

- Que es infundado el tópico referente a que la norma combatida desatiende los principios de interdependencia, progresividad y dignidad humana, ya que los estímulos fiscales tienen un mecanismo de política fiscal implementados por el Estado para disminuir la carga tributaria de los contribuyentes, con la finalidad de conseguir un fin público; por ende, dicho beneficio y, en ese sentido, la norma que lo contiene, surge sin derivarse de un derecho de los contribuyentes.

- Que conforme a lo antes dicho, las normas que otorgan estímulos fiscales de ninguna manera pueden contravenir el principio de progresividad, porque al constituir beneficios de política fiscal que persiguen un fin determinado de carácter público, una vez satisfecho el objeto extrafiscal o parafiscal tiende a desaparecer el estímulo. Consecuentemente, en el caso, ese principio no rige a los estímulos, porque éstos no constituyen un derecho humano, dado que si bien el incentivo económico fue concebido para fomentar al sector agropecuario, lo cierto es que fue estructurado de tal forma en que sólo se devuelve parte del impuesto especial sobre producción y servicios causado.

- Que aun cuando el artículo 25 constitucional impone al Estado la rectoría del desarrollo nacional, mediante el fomento del crecimiento económico, no implica en forma alguna que dicha actividad deba ser exclusivamente a través del otorgamiento de

un estímulo fiscal y en la forma como lo pretende la quejosa, al querer ubicarse en el supuesto por el que puede obtener un mayor monto en la devolución.

- Que procede a analizar, como aspecto de legalidad, si se resolvió lo efectivamente planteado en el juicio de origen, al señalar que no se llevó a cabo la interpretación más favorable para el contribuyente. Sobre esa proposición se decidió que era ineficaz, en tanto que el control difuso de una norma no forma parte de la jurisdicción originaria de la Sala responsable, además de que fue correcto que se decidiera que no era posible desaplicar el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación, en tanto que dicho numeral no era inconstitucional.

Que era ineficaz el argumento de la quejosa en que aduce que no se reclamó la simple inaplicación, sino que se hiciera extensivo a su favor el estímulo conferido a las personas físicas que tributan en el régimen de actividad empresarial en el régimen de incorporación fiscal. Dicha calificativa se debió a que la quejosa pretende ubicarse en un supuesto legal que no le corresponde a fin de obtener un mayor beneficio, además de que no se le deja en estado de indefensión, en tanto que goza del beneficio al ubicarse en los extremos de la norma, aunque por un monto menor.

Que era ineficaz lo aducido en cuanto a que cumple con los requisitos a fin de obtener el monto máximo del estímulo fiscal;

ello se debe a que con tal argumento no controvierte lo resuelto por la Sala responsable. Asimismo, no le asiste la razón a la quejosa en cuanto aduce que no se analizaron correctamente sus conceptos de anulación, ya que de la sentencia reclamada se advierte que no existe tal incorrecta apreciación, en tanto la responsable indicó que las personas no están en igualdad de circunstancias porque las actividades agropecuarias o silvícolas que efectúan difieren entre sí.

IV. Agravios del recurso de revisión. La quejosa en su único agravio hace valer los argumentos siguientes:

- Que resulta insuficiente y no responde a la problemática planteada en la demanda de amparo, en tanto que en ella se expusieron los argumentos por las cuales las personas físicas que tributan en el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras guardan una situación esencialmente igual que a las personas que se encuentran en el Régimen de Actividades Empresariales o Profesionales, o bien, en el Régimen de Incorporación Fiscal, lo que no fue abordada en la sentencia sino a través de una simple comparativa.

- Que en la sentencia recurrida se determinó que no puede hablarse de alguna desigualdad, en tanto que unos sujetos tributan conforme al Título II, Capítulo VIII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y otros en términos de las Secciones I o II del Título IV de la citada ley, lo que es incorrecto en tanto que el

derecho humano a la igualdad no implica que los sujetos se encuentren en la misma circunstancia, sino que se encuentren en situaciones similares, de tal modo que no deban privarse de un beneficio ni soportar el perjuicio.

- Que el artículo 16, Apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para dos mil quince otorga un trato diferenciado entre las personas 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 aun cuando se encuentran en igualdad de circunstancias –realizan actividades agropecuarias y silvícolas–, las primeras únicamente podrán solicitar la devolución de un monto menor que las segundas, aun cuando las características que poseen las hacen pertenecer a un mismo grupo y sin que exista un razón que lo justifique.

- Que no se encuentra justificada la diferencia de trato, pues aun cuando en el proceso legislativo se reconoció que el estímulo se otorgaba con la finalidad de proteger a uno de los sectores del desarrollo económico nacional más vulnerable y, por ende, requería de la intervención estatal para lograr su crecimiento; sin embargo, en ningún momento se fijó una justificación para que las personas físicas inscritas en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras tengan un impulso económico minoritario, pese a que el régimen

en el que tributan constituye el sector más vulnerable y necesitado.

- Que las actividades agrícolas constituyen un sector estratégico que debe de ser impulsado a fin de reducir la pobreza e incidir en el desarrollo nacional, motivo por el cual, tratándose de estímulos como el reclamado, debe justificarse cualquier distinción entre los sujetos a los que va dirigido, siendo aplicable un escrutinio estricto respecto a la finalidad perseguida por el legislador para determinar si la diferencia de trato se encuentra justificada constitucionalmente.

- Que la distinción establecida no resulta adecuada para alcanzar el fin u objetivo perseguido, ya que el objeto del estímulo fue el de proteger a uno de los sectores del desarrollo nacional más vulnerable, motivo por el cual todas las personas que realicen actividades o presten servicios relacionados con las ramas agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas se encuadran en la misma área estratégica cuya protección y desarrollo persigue el estímulo fiscal; de ahí que la distinción que se hace en la norma a partir del régimen fiscal al que pertenecen las personas, no es un elemento razonable que justifique esta diferenciación en los montos del estímulo otorgado.

- Que la norma combatida vulnera el derecho humano a la igualdad, en tanto que prevé un trato diferenciado al otorgar el estímulo fiscal que no encuentra una justificación razonable, si se

atiende al fin para el que fue creado el estímulo, por lo que solicita se haga una interpretación a la luz del control difuso de convencionalidad y del principio *pro personae*, a efecto de que se aplique la disposición impugnada en su interpretación más alta, para el efecto de que le sea considerado el monto mensual más alto.

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

I. Vulneración al derecho fundamental de igualdad.

En parte del único agravio la quejosa sostiene que, contrario a lo resuelto en la sentencia recurrida, el artículo 16, Apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para dos mil quince vulnera el derecho fundamental de igualdad, toda vez que el legislador debió justificar el trato diferenciado a los sujetos a que dirigió el estímulo fiscal contenido en la citada disposición, además de que la forma en que cumplen sus obligaciones fiscales los contribuyentes no puede constituir una justificación para fijar la distinción reclamada.

Por otro lado, se reiteran los argumentos propuestos en la demanda de amparo, encaminados a demostrar la vulneración al principio de igualdad, así como el deber de hacerse una interpretación *pro persona* de la norma combatida.

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

Para demostrar el aserto anterior, conviene tener en cuenta que el derecho fundamental de igualdad es un principio complejo, pues no sólo otorga a las personas el derecho de que serán iguales ante la ley, sino también en la ley; es decir, en relación con el contenido de ésta, la cual tendrá que ajustarse a las disposiciones constitucionales sobre igualdad para ser constitucional, por lo que, en algunas ocasiones, hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o incluso constitucionalmente exigido¹⁵.

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

Existe la necesidad de distinguir la intensidad con la cual deben evaluarse las distinciones legislativas que se impugnen. De

¹⁵ Véase la tesis CXXXVIII/2005 de la Primera Sala, de rubro: “**IGUALDAD. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DE ESTE PRINCIPIO**”.

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–.

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”***¹⁶.

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

¹⁶ Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIV, agosto de 2011, página 33, que lleva por texto el siguiente: *“Para descartar el carácter discriminatorio de una norma cuando se somete a un escrutinio de igualdad ordinario, basta con examinar si el establecimiento de la clasificación analizada persigue una finalidad constitucionalmente admisible; si resulta racional para su consecución -esto es, si guarda una relación identificable de instrumentalidad respecto de ella- y si constituye además un medio proporcional que evita el sacrificio innecesario de otros bienes y derechos, de modo que no exista un desbalance entre lo que se consigue con la medida legislativa y los costos que impone desde la perspectiva de otros intereses y derechos constitucionalmente protegidos. Estos dos últimos puntos son esenciales, ya que, bajo un escrutinio de igualdad ordinario, no se exige que el legislador persiga los objetivos constitucionalmente admisibles por los mejores medios imaginables, sino que basta que los que utiliza estén encaminados de algún modo a la consecución del fin, que constituyan un avance hacia él, aunque pueda pensarse en medios más efectivos y adecuados desde otros puntos de vista. Así, para que pueda concluirse que la norma supera el escrutinio de constitucionalidad es suficiente con que sea instrumentalmente apta para impulsar las cosas en algún grado en dirección al objetivo perseguido”*.

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

A. En materia de estímulos fiscales:

(...)

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 artículo¹⁷ 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 aquellas cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año. En ningún caso el monto de la devolución podrá ser superior a 747.69 pesos mensuales por cada persona física, salvo que se trate de personas físicas que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos de las Secciones I o II del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuyo caso podrán solicitar la devolución de hasta 1,495.39 pesos mensuales...”

Del precepto transcrito, se desprende que la Ley de Ingresos de la Federación, en materia de estímulos fiscales, prevé la posibilidad de que el impuesto especial sobre producción y

¹⁷ “... 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...”

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

De lo anterior se advierte que, la citada disposición no clasifica a las personas por criterios relacionados con el origen étnico o nacional, el género, la edad, el hecho de tener capacidades diferentes, la religión, el estado civil, ni cualquier otra

que permita identificar a una categoría de personas que compartan o hayan históricamente compartido, en una serie de contextos relevantes, una condición de exclusión o tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas, sin que pueda decirse tampoco que la norma se articula en torno a un elemento que atente contra la dignidad humana o tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

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”¹⁸**.

¹⁸ 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

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**

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”.

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”¹⁹.

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.

¹⁹ Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXII, septiembre de 2010, página 181, de texto siguiente: “Al establecer un trato diferenciado en materia de beneficios fiscales, como lo son los estímulos acreditables que se otorgan con ese carácter, el autor de la norma respectiva debe proporcionar justificaciones, motivos o razones. En efecto, si nos encontramos ante créditos fiscales que conceden estímulos, que promocionan ciertas conductas, que no se otorgan por razones estructurales, sino que son el vehículo para el otorgamiento de determinados beneficios, que no resultan exigibles constitucionalmente, y que de algún modo están en tensión con las implicaciones del principio de generalidad tributaria, ello tiene implicaciones en lo que se refiere a las razones que debería ofrecer el legislador al justificar el otorgamiento del estímulo fiscal en comento. De esta forma, resulta radicalmente distinto acercarse al tema de la motivación legislativa en los casos en los que el gobernado denuncia que la legislación ordinaria establece un trato diferenciado que tiene como efecto privarle de un derecho constitucionalmente tutelado, restando a la esfera jurídica del quejoso, que en aquellos en los que el trato diferenciado se reduce a otorgar beneficios a terceros. Si, como ha sostenido esta Sala, lo ordinario no es la exención o, para el caso, el otorgamiento del beneficio fiscal, sino la causación y cálculo del gravamen en los términos legales, la carga justificatoria -la carga argumental al momento de legislar- no debe en estos casos pesar sobre las razones por las que no se establece el gravamen -o bien, sobre las razones por las que no se otorga el estímulo- pues tales extremos no son sólo “ordinarios” o “esperados”, sino que son demandados por la propia Constitución, al derivar del principio de generalidad en la tributación. En tales circunstancias, bastará que el legislador justifique por qué otorga el crédito para determinados casos, sin que pueda obligársele a precisar las razones por las que no lo hizo en los restantes, pues no debe pasarse por alto que la persona o personas que no cuentan con el estímulo otorgado por el legislador, no están pagando una obligación fiscal excesiva o desajustada en relación con la capacidad contributiva que legitima la imposición del gravamen, y que sirve de medida para su determinación en cantidad líquida. Así, se aprecia que la situación ordinaria a la luz de lo dispuesto por la Constitución es no contar con la medida de minoración promotora de ciertas conductas. Por ello, si algo debe justificar el legislador cuando establece exenciones, o cuando autoriza beneficios y estímulos acreditables, son las razones por las que se siente autorizado a introducirlos en la legislación fiscal, pues se erigen en excepción al programa constitucional, al hacer que determinadas manifestaciones de capacidad, idóneas para contribuir al levantamiento de las cargas públicas, dejen de hacerlo”.

Sin que pase inadvertido lo aducido por la quejosa, en cuanto a que al dedicarse a la actividad agrícola y silvícola, la diferencia de trato debe justificarse debidamente, toda vez que –por un lado– la norma no hace una distinción basada en una categoría sospechosa, por lo que no hay razones que obliguen a esta Suprema Corte a ser especialmente exigente en el examen de la razonabilidad de la distinción legislativa impugnada; además, por otro lado, cuando el Tribunal Colegiado abordó el tema de igualdad expresó que existían razones para conceder el trato diferenciado.

Esto es, al margen de la actividad que desarrolla la quejosa para la obtención de ingresos, la norma no distingue en función de una categoría a las que se refiere el artículo 1 constitucional; máxime, cuando en los casos como el que nos ocupa, lo que se exige es una justificación laxa para estimar que una norma no vulnera el principio de igualdad.

Incluso, cabe mencionar que la justificación de trato no necesariamente debe encontrarse dentro del proceso legislativo, sino además tal circunstancia podría apreciarse del informe justificado que pudiera rendir la autoridad legislativa, lo cual incluso, siguiendo lo resuelto por el Tribunal Pleno en la contradicción de tesis 6/2007, en la sesión correspondiente a la sesión del once de marzo de dos mil diez, debe tenerse en cuenta que la inconstitucionalidad de una norma general que establece un trato diferenciado no deriva necesaria e indefectiblemente de

la circunstancia de que el legislador haya omitido expresar las razones que lo justifiquen, sino del hecho de que el trato privilegiado resulte caprichoso y artificial al no poder sustentarse en motivos razonables y objetivos, pues éstos pueden desprenderse de la propia norma.

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

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 dos millones de pesos.</p> <p>Tratándose de la utilidad fiscal del bimestre de que se trate se determinará restando de la totalidad</p>

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 3978/2017

<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</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>de los ingresos a que se refiere, las deducciones autorizadas en la ley, así como también en la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagadas en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución.</p> <p>En otro aspecto, para determinar el impuesto se les aplicará una tarifa bimestral y el impuesto que se determine se podrá disminuir conforme a los porcentajes y de acuerdo al número de años que tengan tributando en el régimen.</p> <p>Estos contribuyentes solo podrán permanecer en el régimen que prevé la misma durante un máximo de diez ejercicios fiscales consecutivos, y una vez concluido dicho periodo deberán tributar conforme al régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales.</p> <p>Por lo que, la terminación de este régimen es cuando los ingresos propios de la actividad empresarial obtenidos por el contribuyente en el periodo transcurrido desde el inicio del ejercicio y hasta el mes de que se trate, excedan de la cantidad señalada, o cuando se presente cualquiera de los supuestos a que se refiere el segundo párrafo</p>
---	---	---

<p>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>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>
---	--	---

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 razonable²⁰.

²⁰ 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

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.

Es acertada la afirmación del Tribunal Colegiado respecto a que las personas físicas 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 físicas que tributan en los tres regímenes fiscales antes mencionados 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.

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”.

Sin embargo, contrario a lo que afirma la recurrente, las personas morales que tributan conforme a las secciones I o II del Capítulo II del Título IV, así como el Capítulo VIII del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no pueden constituir un parámetro adecuado de comparación, en función de las diferencias objetivas que guardan.

Ello se debe a que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que las personas físicas y las morales, dadas sus características objetivas, se ubican válidamente en distintas categorías de tributación para efectos del impuesto sobre la renta, por lo cual no se encuentran en una situación análoga o comparable.

Así, esta Primera Sala ha estimado que entre las personas morales que tributan en el régimen general y las personas físicas existen diferencias objetivas, consistentes en que las segundas responden con su patrimonio de manera total; cuentan con patrimonio unipersonal y, en términos generales, tienen una menor capacidad administrativa y económica; mientras que las primeras responden de manera limitada; cuentan con un patrimonio multipersonal y, generalmente, permiten apreciar una mayor capacidad administrativa y económica²¹.

²¹ Tal como se advierte de la 1a. CLXXI/2007 visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, septiembre de 2007, página 349, que lleva por rubro y texto los siguientes: **“RENTA. EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO QUE PREVE EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, PARA LAS PERSONAS MORALES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005).** De la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir de 2002, se advierte una distinción entre las

De esta manera, no puede considerarse que tanto las personas físicas como morales que tributan conforme a las secciones I o II del Capítulo II del Título IV, así como el Capítulo VIII del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se encuentran en el mismo ámbito y, por ende, pueden ser susceptibles de compararse como incorrectamente afirma la quejosa, toda vez que –como se dijo– las características de unas y de otras hacen existente diferencias objetivas entre ellas.

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

En efecto, como ya se mencionó, los beneficios fiscales, incluyendo estímulos, no constituyen una regla general en nuestro sistema tributario, sino son excepciones aceptadas

personas morales y las físicas con actividades empresariales, con base en la cual se justifica el tratamiento diferenciado entre ambos grupos de contribuyentes, atendiendo a finalidades económicas y sociales, así como a razones de política fiscal. Lo anterior es así, ya que el establecimiento de un tratamiento fiscal específico para las personas físicas con actividades empresariales implica el acatamiento a las intenciones de ampliar la base de contribuyentes y permite alentar el crecimiento económico de la micro, pequeña y mediana empresa, lo cual, adicionalmente, se vio alentado con el establecimiento de tarifas progresivas. Por tanto, la circunstancia de que en el proceso legislativo que dio lugar a las reformas en vigor a partir de 2005 no se precisen las razones que justifiquen el trato diferenciado, no conlleva la inconstitucionalidad del artículo 29, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pues la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado el criterio de que aquéllas pueden dimanar de una disposición de la Constitución Federal, de otras disposiciones ordinarias o, en su caso, haberse expuesto previamente en la ley tributaria. De esta manera al no encontrarse en la misma hipótesis, las personas morales que tributan en el régimen general y las personas físicas con actividad empresarial, es evidente que no se viola el principio de equidad tributaria tutelado por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que existen diferencias objetivas como son: las personas físicas responden con su patrimonio de manera total; cuentan con patrimonio unipersonal y, en términos generales, tienen una menor capacidad administrativa y económica; en cambio, las personas morales responden de manera limitada; cuentan con un patrimonio multipersonal y, generalmente, permiten apreciar una mayor capacidad administrativa y económica”.

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”²².

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

²² Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXII, julio de 2010, página 253, cuyo texto es el siguiente: “La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que los estímulos fiscales que incidan directa o indirectamente en los elementos esenciales de las contribuciones o que se traduzcan en la disminución de la cuantía de una obligación tributaria, no escapan al control de constitucionalidad. Sin embargo, el análisis de igualdad de los estímulos fiscales procede siempre que no se afecten el mérito político de su adopción, la elección de sus destinatarios y, la finalidad y cumplimiento de lo que persiguen, pues la limitante del control viene deducido del principio por el cual están vedadas al Alto Tribunal las valoraciones de naturaleza política, ya que éstas se reservan en la Constitución Federal a los órganos de representación democráticamente responsables. Por lo anterior, dicho análisis únicamente puede verificarse si el ejercicio de esa facultad contrasta de modo manifiesto con el criterio de razonabilidad, es decir, que se revele en concreto como expresión de un uso distorsionado de la discrecionalidad, resultando arbitraria y, por tanto, de desviación y exceso de poder respecto de las atribuciones que la Constitución General de la República dispone en sus artículos 25, 26 y 28 para la función legislativa en aquella materia”.

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—.

Así, al hacerse un análisis conjunto de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley de Ingresos de la Federación, ambas vigentes en dos mil quince, se llega a la conclusión de que la devolución otorgada a las personas que tributan en el sector primario sólo será en caso de que los ingresos del ejercicio inmediato anterior no excedan de veinte veces el salario mínimo general vigente, por lo que es claro que estas personas no pagaron impuesto sobre la renta, al no rebasar el límite establecido en la ley que regula ese tributo, por el beneficio de exención que ésta otorga a dichos sujetos.

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

Conforme a lo antes expuesto, son infundados los tópicos propuestos por la quejosa en sus agravios, en tanto que esta

Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación considera que el trato diferenciado respecto al estímulo fiscal previsto en la norma combatida, resulta razonable a partir de los regímenes fiscales en que cada uno de esos sujetos tributa, en tanto que existen sujetos, como se vio anteriormente, que se encuentran en parte exentos del impuesto sobre la renta.

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...”.

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 valida el trato diferenciador.

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

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

Adicionalmente, es **inoperante** el argumento en donde la quejosa se limita a reiterar lo aducido en su demanda de amparo respecto a que debe hacerse una interpretación pro persona a

efecto de demostrar que debe otorgársele el estímulo fiscal en igual intensidad que a los otros sujetos que gozan de ese beneficio.

Lo anterior se debe a que, con esas afirmaciones no se desvirtúa lo decidido en la sentencia recurrida, respecto a que –como se precisó en el considerando anterior– que el control difuso de una norma no forma parte de la jurisdicción originaria de la Sala responsable, por lo que obligarla a realizar el estudio respectivo convierte este control en concentrado o directo, y transforma la competencia genérica del Tribunal Administrativo en competencia específica.

Adicionalmente, en la sentencia recurrida sobre ese aspecto se decidió que la Sala responsable consideró que en el caso no debía desaplicarse el precepto tildado de inconvencional, en el sentido de permitírsele gozar del estímulo fiscal consistente en la devolución máxima del impuesto especial sobre producción y servicios, toda vez que no era inconstitucional, razones que el Tribunal Colegiado estimó que eran suficientes para establecer que sí se ocupó de los argumentos expuestos por la actora en cuanto a la inaplicación alegada.

Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia 1a./J. 85/2008²³ de rubro: **“AGRAVIOS INOPERANTES EN LA**

²³ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVIII, septiembre de 2008, página 144 de texto siguiente: *“Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado reiteradamente que una de las modalidades de la inoperancia de los agravios radica en la repetición de los argumentos vertidos en los conceptos de violación. Al respecto, conviene aclarar que si bien una mera repetición, o incluso un abundamiento*

REVISIÓN. SON AQUELLOS QUE SÓLO PROFUNDIZAN O ABUNDAN EN LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN, SIN COMBATIR LAS CONSIDERACIONES DE LA SENTENCIA RECURRIDA”.

Además, debe tenerse en cuenta que esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el principio *pro homine* o *pro persona*, no implica por sí mismo, que el Tribunal Colegiado se encontraba obligado a darle la razón a la impetrante de garantías en sus argumentos²⁴. Por tanto, si los planteamientos propuestos en contra del artículo 16, apartado A, fracción III de la Ley de Ingresos de la Federación fueron desestimados; entonces, la proposiciones sobre las cuales se pretendía que se aplicaran dichos principios ya no descansan 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.

en las razones referidas en los conceptos de violación, pueden originar la inoperancia, para que ello esté justificado es menester que con dicha repetición o abundamiento no se combatan las consideraciones de la sentencia del juez de distrito. Este matiz es necesario porque puede darse el caso de que el quejoso insista en sus razones y las presente de tal modo que supongan una genuina contradicción de los argumentos del fallo. En tal hipótesis la autoridad revisora tendría que advertir una argumentación del juez de amparo poco sólida que pudiera derrotarse con un perfeccionamiento de los argumentos planteados ab initio en la demanda. Sin embargo, también puede suceder que la repetición o abundamiento de los conceptos de violación no sea más que un mero intento de llevar sustancia a la revisión, siendo que las razones sostenidas tanto en los conceptos de violación como en los agravios ya fueron plenamente respondidas por el juzgador. En estos casos, la autoridad revisora debe cerciorarse de que el fallo recurrido presenta una argumentación completa que ha contestado adecuadamente todos los planteamientos de la demanda de amparo, tanto en lo cualitativo como en lo cuantitativo, para estar en aptitud de declarar la inoperancia de los agravios al concluir que aun cuando el recurrente intenta abundar o profundizar sus conceptos de violación, con ello no combate la ratio decidendi del fallo recurrido”.

²⁴ Tal como se advierte de la jurisprudencia 1a./J. 104/2013 (10a.) publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XXV, octubre de 2013, Tomo II, página 906, de rubro: **“PRINCIPIO PRO PERSONA. DE ÉSTE NO DERIVA NECESARIAMENTE QUE LOS ARGUMENTOS PLANTEADOS POR LOS GOBERNADOS DEBAN RESOLVERSE CONFORME A SUS PRETENSIONES”.**

SÉPTIMO. Revisión adhesiva. Por último, en atención a que en la especie se han declarado infundados e inoperantes los argumentos vertidos en el recurso de revisión intentado, debe declararse sin materia la revisión adhesiva, pues si se toma en cuenta que la adhesión al recurso carece de autonomía en cuanto a su trámite y procedencia, pues sigue la suerte procesal del recurso principal; por tanto, el interés de la parte adherente está sujeto a la suerte del recurso principal, por lo que es evidente que cuando el sentido de la resolución dictada en éste es favorable a sus intereses, desaparece la condición a la que estaba sujeto el interés jurídico de aquélla para interponer la adhesión, esto es, la de reforzar el fallo recurrido. Al respecto resulta aplicable la jurisprudencia 1a./J. 71/2006²⁵ de esta Primera Sala de rubro: **“REVISIÓN ADHESIVA. DEBE DECLARARSE SIN MATERIA AL DESAPARECER LA CONDICIÓN A LA QUE SE SUJETA EL INTERÉS DEL ADHERENTE”**.

Por lo antes expuesto, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación,

SE RESUELVE:

²⁵ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXI, página 266, de texto: *“De conformidad con el último párrafo del artículo 83 de la Ley de Amparo, quien obtenga resolución favorable a sus intereses puede adherirse a la revisión interpuesta por el recurrente, expresando los agravios respectivos dentro del término de cinco días, computado a partir de la fecha en que se le notifique la admisión del recurso. Ahora bien, si se toma en cuenta que la adhesión al recurso carece de autonomía en cuanto a su trámite y procedencia, pues sigue la suerte procesal de éste y, por tanto, el interés de la parte adherente está sujeto a la suerte del recurso principal, es evidente que cuando el sentido de la resolución dictada en éste es favorable a sus intereses desaparece la condición la que estaba sujeto el interés jurídico de aquélla para interponer la adhesión, esto es, la de reforzar el fallo recurrido, y por ende, debe declararse sin materia el recurso de revisión adhesiva”*.

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

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

TERCERO. Se declara sin materia el recurso de revisión adhesiva.

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