

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2400/2017
QUEJOSO: ABRAHAM DE JESÚS MENDOZA

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

En atención a lo dispuesto por el artículo 73, segundo párrafo, de la Ley de Amparo, así como la jurisprudencia de rubro: **“PROYECTOS DE RESOLUCIÓN DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN Y DE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO. SÓLO DEBEN PUBLICARSE AQUELLOS EN LOS QUE SE ANALICE LA CONSTITUCIONALIDAD O LA CONVENCIONALIDAD DE UNA NORMA GENERAL, O BIEN, SE REALICE LA INTERPRETACIÓN DIRECTA DE UN PRECEPTO CONSTITUCIONAL O DE UN TRATADO INTERNACIONAL EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS.”**¹, a continuación se hace público el fragmento del proyecto de sentencia del Amparo Directo en Revisión 2400/2017, en el cual se realiza el estudio de constitucionalidad respectivo:

1. En el presente estudio se responderá la siguiente interrogante: **¿El artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil quince es violatorio del derecho de igualdad consagrado en el artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos?**
2. Primeramente, es de destacar que los argumentos propuestos en los agravios de este recurso de revisión, se analizarán conforme a lo siguiente:
3. En parte del recurso de revisión, se aduce que el artículo 16, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil quince no transgrede el derecho fundamental de igualdad, en

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

atención a que los sujetos no se encuentran en un plano de igualdad, ya que aun cuando los sujetos del estímulo realizan actividades relacionadas con las ramas agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas, las personas físicas que tributan bajo el régimen de actividades empresariales y profesionales o en el régimen de incorporación fiscal, lo cierto es que deben cumplir con requisitos adicionales que las que se encuentran en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

4. Por otra parte, la autoridad recurrente sostiene que el artículo 16, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil quince no conculca el derecho fundamental de igualdad, en virtud de que las reglas de tributación de los regímenes en estudio, sí arrojan elementos que razonablemente validen la diferenciación de trato entre los sujetos a quienes se les concede el estímulo fiscal previsto en la citada disposición.
5. Así, señala que el legislador ha reconocido que las personas que se dedican exclusivamente al sector primario, por las actividades específicas que desarrollan preponderantemente y las características particulares de lugar y forma en que operan, deben recibir un tratamiento fiscal particular, diferente al de las restantes personas.
6. Esto es, las personas físicas que tributan en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, gozan de una serie de facilidades administrativas y beneficios fiscales que se les han conferido en razón de la finalidad perseguida por el legislador, como lo es atender necesidades específicas de los sectores primarios.
7. Los argumentos antes sintetizados son, por un lado, **infundados** y, por el otro, sustancialmente **fundados**, como se demuestra a continuación.

8. 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 exigido².
9. 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.
10. Existe la necesidad de distinguir la intensidad con la cual deben evaluarse las distinciones legislativas que se impugnen. De esta manera, mientras que en algunas cuestiones las autoridades tienen un margen relativamente acotado para desplegar sus facultades legislativas –típicamente aquellas con un impacto central sobre el ejercicio de los derechos humanos– en otras tendrán facultades que podrán desplegar con gran amplitud –como suele ocurrir en materias relacionadas con la política económica y tributaria–.

² Véase la tesis CXXXVIII/2005 de la Primera Sala, de rubro: “IGUALDAD. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DE ESTE PRINCIPIO”.

11. 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”³**.

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

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

A. *En materia de estímulos fiscales:*

(...)

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 artículo⁴ podrán solicitar la devolución*

³ 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”.

⁴ “... 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.

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

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

13. Del precepto transcrito, se desprende que la Ley de Ingresos de la Federación, en materia de estímulos fiscales, prevé la posibilidad de que el impuesto especial sobre producción y servicios que se cause por la adquisición de diésel para la realización de actividades agropecuarias o silvícolas por parte de los consumidores finales, les sea devuelto si se cumplen ciertos requisitos.
14. 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.
15. El numeral en comento también dispone que, en ningún caso el monto de la devolución podrá ser superior a \$747.69 (setecientos cuarenta y

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...”.

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.

16. De lo anterior se advierte que, la citada disposición no clasifica a las personas por criterios relacionados con el origen étnico o nacional, el género, la edad, el hecho de tener capacidades diferentes, la religión, el estado civil, ni cualquier otra que permita identificar a una categoría de personas que compartan o hayan históricamente compartido, en una serie de contextos relevantes, una condición de exclusión o tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas, sin que pueda decirse tampoco que la norma se articula en torno a un elemento que atente contra la dignidad humana o tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas. No hay pues, desde esta perspectiva, razones que obliguen a esta Suprema Corte a ser especialmente exigente en el examen de la razonabilidad de la distinción legislativa impugnada.
17. Asimismo, es importante hacer énfasis en el hecho de que los contribuyentes no tienen un derecho fundamental a recibir beneficios fiscales y, por la configuración misma de estas medidas y su impacto en objetivos estatales de la máxima relevancia, las normas que se refieren a ellos deben ser objeto del más deferente de los escrutinios de constitucionalidad. Ello es, fundamentalmente, una implicación del lugar que nuestra Constitución otorga al principio de generalidad tributaria.

18. 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.
19. 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.
20. 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.
21. 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.

22. Robustece lo anterior, la tesis 1a. IX/2009 de rubro: **“GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO”⁵**.
23. 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

⁵ Consultable en el Semanario Judicial de la Federación. y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, enero de 2009, página 552, cuyo texto es el siguiente: *“Entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, resultando trascendente que cuando el legislador define la forma y términos en que ha de concurrirse al gasto público, considere a todas las personas -físicas o morales- que demuestren capacidad susceptible de gravamen, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en su caso, que las excepciones aplicables obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales considerados de ineludible cumplimiento. Así, el principio de generalidad tributaria se configura como la condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra. Ahora bien, dicho principio se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad de alguna forma se plasmen en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; de manera que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, lo cual no implica que no habrá excepciones, considerando que la causa que legitima dicha obligación es la existencia de capacidad idónea para tal fin. La segunda óptica, en sentido negativo, se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las exenciones -y, en general, las formas de liberación de la obligación- deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente en el marco constitucional, pues debe reconocerse que este postulado puede ser desplazado o atenuado, como medida excepcional, ante la necesidad de satisfacer otros objetivos constitucionalmente tutelados, adicionalmente al que ordinariamente corresponde a los tributos, es decir, la recaudación de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos. Resulta conveniente precisar que lo señalado tiene primordial aplicación tratándose de impuestos directos que gravan la renta obtenida por las personas, dado que las exenciones tributarias pueden obedecer a lógicas completamente diferentes en otras contribuciones”*.

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

24. Resulta aplicable, en lo conducente, la tesis 1a. CIX/2010 de esta Primera Sala de rubro: **“ESTÍMULOS FISCALES ACREDITABLES. SU OTORGAMIENTO IMPLICA DAR UN TRATO DIFERENCIADO, POR LO QUE EL AUTOR DE LA NORMA LO DEBE JUSTIFICAR, SIN QUE SEA NECESARIO APORTAR RAZONES SOBRE LOS CASOS A LOS QUE NO SE OTORGA EL BENEFICIO RESPECTIVO”**⁶.

⁶ 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”.

25. 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.
26. 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</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</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>

AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 2971/2017

<p>ejercicio de 40 veces el salario mínimo general elevado al año.</p> <p>Las personas físicas que se dediquen exclusivamente a las actividades que menciona este régimen o cuyos ingresos en el ejercicio excedan de 40 o 20 veces el salario mínimo general elevado, pero que sean inferiores de 423 veces el salario mínimo general elevado al año, pagarán el impuesto en un 40% por el excedente, tratándose de personas físicas.</p> <p>Respecto de las sociedades o asociaciones de productores que se dediquen exclusivamente a dichas actividades, se estipula que cada socio o asociado que tenga ingresos superiores a 20 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, sin que exceda de 423 veces el salario mínimo general del área geográfica elevado al año, sin que en su totalidad los ingresos en el ejercicio de la sociedad o asociación excedan de 4230 veces el salario mínimo general del área geográfica elevado al año, se pagará el excedente, reduciéndose el impuesto en un 40% tratándose de personas físicas.</p> <p>Por último, las personas que están en este régimen y que sus ingresos representen el 25% de sus</p>	<p>los requisitos de las disposiciones fiscales.</p> <p>De manera que efectuarán pagos provisionales y este pago se determinará restando de la totalidad de los ingresos obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, las deducciones autorizadas en el artículo correspondientes al mismo periodo y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagadas en el ejercicio y en su caso las pérdidas fiscales.</p> <p>Por otra parte, estos contribuyentes deberán calcular el impuesto del ejercicio a su cargo determinando la utilidad fiscal del ejercicio disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos por las actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, las deducciones autorizadas y en su caso, el resultado será la utilidad gravable.</p>	<p>Tratándose de la utilidad fiscal del bimestre de que se trate se determinará restando de la totalidad de los ingresos a que se refiere, las deducciones autorizadas en la ley, así como también en la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagadas en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución.</p> <p>En otro aspecto, para determinar el impuesto se les aplicará una tarifa bimestral y el impuesto que se determine se podrá disminuir conforme a los porcentajes y de acuerdo al número de años que tengan tributando en el régimen.</p> <p>Estos contribuyentes solo podrán permanecer en el régimen que prevé la misma durante un máximo de diez ejercicios fiscales consecutivos, y una vez concluido dicho periodo deberán tributar conforme al régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales.</p> <p>Por lo que, la terminación de este régimen es cuando los ingresos propios de la actividad empresarial obtenidos por el contribuyente en el periodo transcurrido desde el inicio</p>
---	---	---

<p>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>del ejercicio y hasta el mes de que se trate, excedan de la cantidad señalada, o cuando se presente cualquiera de los supuestos a que se refiere el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 112, el contribuyente dejará de tributar y deberá hacerlo en el régimen correspondiente, a partir del mes siguiente a aquél en que se excedió el monto citado. De manera que cuando estos contribuyentes dejen de tributar conforme a la sección antes descrita, en ningún caso podrán volver a tributar en la misma.</p>
--	--	---

27. Hecho lo anterior, debe tenerse en cuenta que esta Primera Sala ha sostenido que en los casos en que se argumenta transgresión al derecho humano a la igualdad, como consecuencia de un tratamiento normativo diferenciado, se exige un análisis que se divide en dos etapas sucesivas y no simultáneas: la primera, implica una revisión con base en la cual se determine si las situaciones a comparar en efecto pueden contrastarse o si, por el contrario, revisten divergencias importantes que impidan una confrontación entre ambas por no entrañar realmente un tratamiento diferenciado; y, una segunda, en la cual se estudie si las distinciones de trato son admisibles o legítimas, lo cual exige que su justificación sea objetiva y razonable⁷.

⁷ 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

28. 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.
29. En el presente asunto, todos los sujetos, tanto los que están en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, como en el régimen de actividades empresariales y en el de incorporación fiscal, que son beneficiarios del estímulo previsto en el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación, son personas que realizan actividades agropecuarias, silvícolas o pesqueras para las cuales utilizan diésel que adquieren como consumidores finales.
30. Por tanto, puede concluirse que las personas que tributan en los tres regímenes fiscales analizados son beneficiarios del estímulo fiscal a que se refiere el artículo cuestionado y se encuentran en situaciones análogas, por lo que sí pueden ser sujetos comparables; de ahí que sean, en parte, infundados los argumentos que sobre ese tema propone la autoridad recurrente.

de normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación: i) una ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas; o, ii) efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares. Así, los casos de discriminación como consecuencia de un tratamiento normativo diferenciado exigen un análisis que se divide en dos etapas sucesivas y no simultáneas: la primera implica una revisión con base en la cual se determine si las situaciones a comparar en efecto pueden contrastarse o si, por el contrario, revisten divergencias importantes que impidan una confrontación entre ambas por no entrañar realmente un tratamiento diferenciado; y una segunda, en la cual se estudie si las distinciones de trato son admisibles o legítimas, lo cual exige que su justificación sea objetiva y razonable, utilizando, según proceda, un escrutinio estricto -para confirmar la rigurosa necesidad de la medida- o uno ordinario -para confirmar su instrumentalidad-. En ese sentido, el primer análisis debe realizarse con cautela, pues es común que diversas situaciones que se estiman incomparables por provenir de situaciones de hecho distintas, en realidad conllevan diferencias de trato que, más allá de no ser análogas, en realidad se estiman razonables. En efecto, esta primera etapa pretende excluir casos donde no pueda hablarse de discriminación, al no existir un tratamiento diferenciado”.

31. 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.
32. En efecto, como ya se mencionó, los beneficios fiscales, incluyendo estímulos, no constituyen una regla general en nuestro sistema tributario, sino son excepciones aceptadas constitucionalmente, pero restringidas por la necesidad de satisfacer otros objetivos tutelados en la Constitución General, lo que implica que nadie tiene un derecho constitucionalmente exigible a un estímulo, tal como el que se otorga.
33. 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.
34. 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.
35. 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”⁸.

36. 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.
37. 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.
38. Dentro de los beneficios fiscales más importantes a los que están sujetas las personas físicas que tributan en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, es la exención otorgada para efectos del impuesto sobre la renta –no pagarán el impuesto por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de cuarenta veces el salario mínimo general elevado al año–.
39. Como lo aduce la autoridad recurrente, al hacer un análisis conjunto de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley de Ingresos de la

⁸ 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”.

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.

40. 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.
41. Conforme a lo antes expuesto, resulta razonable que se otorgue el estímulo diferenciado dependiendo si son sujetos obligados al pago del impuesto sobre la renta o no.
42. 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...”.

43. Así, resulta inconcuso que el legislador cumplió con la finalidad buscada al conceder el estímulo previsto en el artículo combatido, adicionalmente a que no existe una violación al principio de igualdad al conceder una prestación económica mayor a las personas que no tributan en el régimen primario, ya que a pesar de que se encuentran en una situación análoga con los sujetos de los demás regímenes fiscales, las reglas de tributación de los regímenes en estudio sí arrojan elementos que razonablemente validan el trato diferenciador.
44. 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.
45. 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.

46. Por todo lo expuesto anteriormente, se declara **fundado** el agravio de la autoridad recurrente en el sentido de que el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación vigente en dos mil quince no vulnera el derecho fundamental de igualdad contenido en el artículo 1 constitucional, en tanto que se encuentra justificado razonablemente en los términos antes precisados.
47. Con base en las conclusiones alcanzadas, los argumentos expuestos por la parte recurrente adhesiva son infundados, toda vez que con ellos pretende reforzar las consideraciones por las que el Tribunal Colegiado estimó inconstitucional el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación vigente en dos mil quince; sin embargo, por las razones expresadas a lo largo de esta ejecutoria, esta Primera Sala ha determinado que el referido artículo no vulnera el derecho fundamental de igualdad.
48. Esta Primera Sala, en términos del artículo 93, fracción V, de la Ley de Amparo, procede a analizar los argumentos del primer concepto de violación, en los que se aduce el numeral combatido debe hacerse una interpretación *pro personae*, así como respecto a la vulneración al principio de progresividad.
49. Es **inoperante** el tópico referente a la vulneración al principio *pro personae*, en virtud de que esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que el principio *pro homine* o *pro persona*, no implica por sí mismo, que el Tribunal Colegiado se encontraba obligado a darle la razón a la impetrante de garantías en sus argumentos⁹.

⁹ 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”**.

50. En ese sentido, si anteriormente se analizó la constitucionalidad del artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de dos mil quince; entonces, las proposiciones sobre las cuales se pretendía que se aplicara dicho principio ya no descansa en las reglas de nuestro sistema jurídico, sino que se citan a manera de un derecho constituido a efecto de que sea la interpretación que aduce la quejosa la que sea válida, en tanto que es la que más le favorece.
51. Asimismo, es **infundado** el argumento en el que se aduce la vulneración al principio de progresividad, en su vertiente de no regresividad.
52. Esta Primera Sala ha sostenido que el principio de progresividad es indispensable para consolidar la garantía de protección de la dignidad humana, porque la observancia a dicho principio impide, por un lado, la interpretación restrictiva de las normas de derechos humanos y la regresión respecto de su sentido y alcance de protección (progresividad en su vertiente de no regresividad) y, por otro lado, favorece la evolución de dichas normas para ampliar su alcance de protección (progresividad en su vertiente positiva de gradualidad)¹⁰.

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

53. Así, el principio de progresividad, en su variante de no regresividad que es al que se refiere la quejosa, debe entenderse en el sentido de que el grado de tutela conferido por el legislador para el ejercicio de un derecho fundamental, en principio, no debe disminuirse.
54. Sin embargo, como antes ha quedado establecido, los causantes no cuentan con un derecho humano al establecimiento de beneficios fiscales como forma de política económica, sino que –precisamente– en términos de ese principio constitucional el legislador cuenta con una amplia facultad para establecer los instrumentos económicos, políticos y financieros para apoyar a el crecimiento nacional, inclusive, restringirlos o eliminarlos, todo ello en beneficio del desarrollo nacional.
55. Así, en beneficio de ese desarrollo nacional, fue que el legislador decidió apoyar en menor medida al sector primario, que aquél que reciben las personas físicas que tributan en el régimen de actividades empresariales o de incorporación fiscal, pues las del régimen primario no obstante en el ejercicio inmediato anterior no contribuyeron al sostenimiento de las gastos públicos, al encontrarse exentas del pago de impuesto sobre la renta.

de este importante desarrollo con fines protectores de la dignidad humana. Ahora bien, el desarrollo evolutivo de los derechos referidos ha sido posible porque tanto la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como los instrumentos internacionales en los que se contienen normas en materia de derechos humanos, son instrumentos vivos que han sido interpretados y aplicados a la luz de las circunstancias y necesidades actuales de protección de los derechos humanos. Esta perspectiva ha sido empleada por esta Suprema Corte con la finalidad de que las disposiciones normativas constitucionales y convencionales en materia de derechos humanos sean efectivas y cumplan cabalmente con su objeto y propósito: la protección de la dignidad humana”.