

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN  
5481/2017**

**RECURRENTE: SECRETARIO DE  
HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO**

**QUEJOSA Y RECURRENTE  
ADHESIVA: MARÍA ANASTACIA  
ÁNGELES BARTOLO**

**VO. BO. MINISTRO:**

**PONENTE: MINISTRO ALFREDO GUTIÉRREZ ORTIZ MENA**

**COTEJÓ:**

**SECRETARIA: GABRIELA ELEONORA CORTÉS ARAUJO**

Ciudad de México. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión correspondiente al, emite la siguiente:

**S E N T E N C I A**

Mediante la cual se resuelven los autos del amparo directo en revisión 5481/2017, interpuesto por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, en contra de la sentencia dictada por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito en sesión de seis de julio de dos mil diecisiete, en el juicio de amparo directo 205/2017.

La problemática jurídica a resolver por esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consiste en determinar, de cumplirse los requisitos procesales correspondientes, la constitucionalidad del artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2016, al observar los principios de igualdad, equidad y proporcionalidad tributarias, que tutelan los artículos 1º y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

**I. ANTECEDENTES<sup>1</sup>**

1. El diecinueve de septiembre de dos mil dieciséis, la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México "1" con sede en México, del Servicio de Administración Tributaria emitió el oficio 500-35-00-01-02-2016-15554 a través del cual autorizó de forma parcial la devolución del

---

<sup>1</sup> Datos obtenidos del expediente formado con motivo del juicio de nulidad 1040/16-29-01-4 del índice de la Sala Regional Sur del Estado de México del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

## AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 5481/2017

saldo a favor por concepto de impuesto especial sobre producción y servicios por el período de abril a junio del ejercicio fiscal 2016 por \$\*\*\*\*\*de los \$\*\*\*\*\* originalmente solicitados por **María Anastacia Ángeles Bartolo**.

2. En contra del documento antes señalado, la contribuyente promovió juicio de nulidad el dieciocho de noviembre de dos mil dieciséis del cual correspondió conocer a la Sala Regional Sur del Estado de México, que admitió a trámite la demanda en la vía ordinaria mediante acuerdo de veintidós siguiente y en sesión de veintisiete de febrero de dos mil diecisiete emitió resolución en el sentido de declarar la validez del oficio impugnado.

### II. DEMANDA DE AMPARO

3. Inconforme con la sentencia dictada por la sala administrativa, por escrito presentado el veintisiete de marzo de dos mil diecisiete<sup>2</sup> ante la Oficialía de Partes de la Sala Regional Sur del Estado de México del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, la actora promovió juicio de amparo directo.
4. La parte quejosa señaló como preceptos constitucionales vulnerados en su perjuicio los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
5. Por razón de turno, correspondió conocer al Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, el cual registró la demanda bajo el toca 205/2017 y la admitió a trámite mediante proveído de cinco de abril de dos mil diecisiete<sup>3</sup>.
6. Seguidos los trámites procesales correspondientes, el órgano colegiado dictó acuerdo en sesión de seis de julio de dos mil diecisiete, en la cual resolvió conceder el amparo y protección de la Justicia Federal a la quejosa<sup>4</sup>.

---

<sup>2</sup> Fojas 3 a 19 del juicio de amparo directo 205/2017, del índice del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito.

<sup>3</sup> *Ibidem*, fojas 21 a 26.

<sup>4</sup> *Ibidem*, fojas 100 a 158 vuelta.

### III. RECURSOS DE REVISIÓN

7. Inconforme con la sentencia dictada en el juicio de amparo directo, la autoridad tercera interesada, a través de escrito presentado el dieciséis de agosto de dos mil diecisiete<sup>5</sup> ante la Oficina de Correspondencia Común de los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Segundo Circuito, con sede en Naucalpan de Juárez, Estado de México, interpuso recurso de revisión, mientras que el veintiocho de agosto de dos mil diecisiete, la quejosa interpuso recurso de revisión adhesivo<sup>6</sup>.
8. Los escritos antes señalados fueron remitidos a este Alto Tribunal mediante oficio 13446 de treinta de agosto de dos mil diecisiete<sup>7</sup>.
9. Por auto de cuatro de septiembre siguiente<sup>8</sup>, el Presidente de este Alto Tribunal ordenó formar y registrar el recurso de revisión bajo el expediente 5481/2017, lo admitió y turnó para su conocimiento al Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, integrante de esta Primera Sala, con reserva del estudio de importancia y trascendencia que en el momento procesal oportuno se realizara.
10. Finalmente, mediante proveído de diecisiete de octubre de dos mil diecisiete, la Presidenta de esta Primera Sala se avocó al conocimiento del asunto y ordenó enviar los autos a esta Ponencia para la elaboración del proyecto respectivo<sup>9</sup>.

### IV. COMPETENCIA

11. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del recurso de revisión, en términos de lo dispuesto por los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 81, fracción II, 83 y 96 de la Ley de Amparo; 11, fracción V, y 21, fracción III, inciso a, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación; y 37 del Reglamento Interior de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; así como en los puntos primero y tercero

---

<sup>5</sup> *Ibidem*, fojas 166 a 181 vuelta.

<sup>6</sup> *Ibidem*, fojas 189 a 211 vuelta.

<sup>7</sup> Del expediente en que se actúa, foja 2.

<sup>8</sup> *Ibidem*, fojas 45 a 48 vuelta.

<sup>9</sup> *Ibidem*, foja 91.

## AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 5481/2017

del Acuerdo General Plenario 5/2013 publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiuno de mayo de dos mil trece.

12. Cabe señalar que no se estima necesaria la intervención del Tribunal Pleno para conocer del presente asunto, en términos del punto segundo, fracción III, del citado Acuerdo, en virtud que la resolución del mismo no implica la fijación de un criterio de importancia o trascendencia para el orden jurídico nacional.

### V. OPORTUNIDAD

13. Por tratarse de un presupuesto procesal, cuyo análisis debe hacerse de oficio, es necesario corroborar que la interposición del medio de defensa resulte oportuna.
14. El recurso de revisión fue interpuesto en tiempo y forma, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 86 de la Ley de Amparo, pues de las constancias de autos se advierte que la sentencia dictada por el tribunal colegiado de circuito le fue notificada por oficio a la tercera interesada el cuatro de agosto de dos mil diecisiete<sup>10</sup> y surtió efectos en ese momento.
15. Por lo tanto, el plazo de diez días previsto en la Ley de Amparo transcurrió del siete al dieciocho de ese mes y año, sin incluir en el cómputo los días doce y trece por corresponder a sábado y domingo, respectivamente, de conformidad con los artículos 19 de la Ley de Amparo y 163 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación.
16. En tales condiciones, dado que de autos se desprende que el recurso de revisión fue presentado el dieciséis de agosto de dos mil diecisiete, el medio de defensa resulta oportuno.
17. De igual manera, el recurso de revisión adhesivo fue interpuesto en tiempo y forma, toda vez que la adherente presentó su escrito el veintiocho de agosto; esto es, una vez que el tribunal colegiado le notificó por lista de veintiuno de agosto de dos mil diecisiete la interposición del principal.
18. En términos del artículo 82 de la Ley de Amparo, el plazo para la adhesión transcurre una vez que surta efectos la notificación sobre la admisión del

---

<sup>10</sup> Foja 163 del juicio de amparo.

## AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 5481/2017

principal, lo cual ocurrió hasta que, una vez que el tribunal colegiado de circuito tuvo por interpuestos los recursos y los envió para su estudio a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Presidente de este Alto Tribunal admitió el principal mediante acuerdo de cuatro de septiembre de dicha anualidad.

19. Luego, de conformidad con lo anterior, si el recurrente adhesivo interpone el recurso de mérito antes de que le hubiere sido notificado el acuerdo de admisión del principal, su presentación es oportuna en tanto la ley reglamentaria no dispone prohibición alguna al respecto, ni señala que por esta condición el medio de defensa sea extemporáneo<sup>11</sup>.

### VI. LEGITIMACIÓN

20. En los términos del artículo 81, fracción II, de la Ley de Amparo, la recurrente está legitimada para interponer la revisión, ya que fue la autoridad tercera interesada en el juicio de amparo y a través de este medio de defensa combate la resolución emitida por el tribunal colegiado de circuito del conocimiento, en la cual llevó a cabo el análisis constitucional del artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2016 y declaró su inconstitucionalidad.
21. De igual forma, la recurrente adhesiva está legitimada para interponer el medio de defensa relativo, al haber sido la parte quejosa a quien benefició la sentencia dictada por el órgano colegiado y cuyo interés es que dicha concesión subsista respecto a la inconstitucionalidad decretada.

---

<sup>11</sup> Se invoca el criterio 1a.CCXXXI/2016 “RECURSO DE REVISIÓN ADHESIVA. SU INTERPOSICIÓN ES OPORTUNA, AUN SI SE PRESENTA ANTES DE QUE SEA NOTIFICADO EL ACUERDO POR EL QUE SE ADMITE EL PRINCIPAL”, publicado en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 34, septiembre de 2016, tomo I, p. 508.

## VII. CUESTIONES NECESARIAS PARA RESOLVER EL ASUNTO

### VII.1. Demanda de amparo

22. En el escrito de mérito, el quejoso planteó la inconstitucionalidad del artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación vigente para el ejercicio fiscal dos mil quince, a través de los conceptos de violación tercero y cuarto.
23. En la última parte de su tercer concepto de violación, la quejosa argumentó que el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2016, transgredía los principios de equidad y proporcionalidad tributarias previstos en el artículo 31, fracción IV, constitucional, así como el derecho fundamental a la igualdad que tutela el artículo 1º.
24. Al respecto, argumenta que los estímulos fiscales son susceptibles de análisis a la luz de los principios de justicia fiscal, en términos de la jurisprudencia 2a./J. 26/2010 **“ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES CUANDO INCIDAN EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN”**.
25. Señaló que existe igualdad entre las personas a las que va dirigido el estímulo fiscal previsto en el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para 2016, porque genera un trato inequitativo entre los contribuyentes, porque a los sujetos que se encuentran en igual situación de hecho, como son las personas que adquieren diésel para su consumo final, en las actividades agropecuarias o silvícolas, reciben un tratamiento distinto frente a la norma, sin que para ello se tenga una finalidad constitucionalmente válida.
26. Agregó que no debe pasar desapercibido lo resuelto por la sala fiscal en relación con la distinción en cuanto al monto a otorgarse como estímulo fiscal en nada interrumpe su naturaleza, ya que considera que dichos beneficios surgen como facultad del estado a efecto de impulsar cualquier sector del desarrollo económico nacional, sin que se condicione a que dicho incentivo le sea otorgado a todos los contribuyentes de distintos regímenes y en la misma condición.

## AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 5481/2017

27. Ello –insiste– carece de sustento jurídico, en tanto el numeral tildado de inconstitucional irrumpe en la naturaleza del estímulo fiscal en virtud de que señala como requisito esencial que el consumo final de diésel esté dentro de las actividades agropecuarias, silvícolas y no en las empresariales y profesionales, por lo que es incorrecta la determinación de la autoridad jurisdiccional en el sentido de que no era posible desaplicar la normatividad reclamada para que se le otorgara el estímulo fiscal.
28. Aduce que no sólo reclamó la inaplicación del precepto, sino que se hiciera extensivo en su favor el estímulo conferido a las personas que tributan bajo los regímenes de actividades empresariales y de incorporación fiscal, por lo que combatió la norma al estimar que vulneraba el derecho humano de igualdad jurídica porque discrimina de forma directa a los contribuyentes que conforman cierto grupo social, sin que exista justificación objetiva para ello.
29. Afirma que, al alegar que la 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 la misma situación de hecho, que en el caso son los dedicados a actividades agropecuarias y silvícolas quienes sólo pueden solicitar la devolución mensual de \$\*\*\*\*\* por concepto de impuesto especial sobre producción y servicios frente a quienes se dedican en el régimen empresarial y de incorporación fiscal que pueden solicitar una devolución de mensual de hasta \$\*\*\*\*\*
30. Sostiene que cuando se impugna una norma fiscal que otorga un beneficio a determinados contribuyentes, excluyendo a quienes se consideran jurídicamente iguales, los efectos de la concesión del amparo serían los de hacer extensivo el beneficio contemplado en el precepto que sea declarado inconstitucional; por ende, contrario a lo resuelto por el tribunal administrativo, debe restituirse a la quejosa en el goce de sus derechos consistentes en extender a su favor el beneficio fiscal controvertido y que le sea permitido solicitar la devolución mensual de hasta \$\*\*\*\*\*
31. Por su parte, a través del cuarto concepto de violación, la quejosa adujo que el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2016 vulnera el derecho fundamental a la igualdad

## AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 5481/2017

jurídica que reconoce el artículo 1° constitucional, al introducir un trato diferenciado entre personas físicas y morales que se encuentran en la misma situación de hecho, es decir, las que adquieren diésel para consumo final y que soliciten la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios que tuvieran derecho a acreditar, sin que para ello exista una finalidad constitucionalmente válida.

32. Lo anterior, porque considera que las personas físicas que tribuna bajo el régimen de actividades empresariales o profesionales o en el de incorporación fiscal, pueden solicitar la devolución de hasta \$1,495.00 mensuales, mientras que las personas físicas bajo el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras únicamente podrán solicitar la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios hasta por \$\*\*\*\*\* mensuales a pesar de cumplir con sus obligaciones fiscales de conformidad con el régimen de actividades empresariales o profesionales.
33. Menciona la quejosa que debe tomarse en cuenta que la sala responsable pasó por alto de manera indebida que en el párrafo segundo de la fracción III del apartado A del artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2016 determina que, en ningún caso, el monto de la devolución podrá ser superior a \*\*\*\*\* mensuales por cada persona física, salvo aquéllas que cumplan con sus obligaciones en los términos de las secciones I o II del capítulo IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en cuyo caso la devolución podrá ser de hasta \*\*\*\*\*, el cual también podrán solicitar las personas morales que tributen de conformidad con el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, por no las personas físicas que así también lo hacen.
34. Por ende –afirma–, el artículo proporciona un trato diferente a personas que integran el mismo grupo beneficiado con el estímulo fiscal, sin que exista una razón objetiva que hubiere expuesto el legislador y que justificara la diferencia de trato, en tanto el derecho fundamental de igualdad exige que la diferenciación que se haga en una norma sea adecuada para el logro del fin legítimo buscado, de modo que no se cumple con dicho requisito si la medida legislativa no contribuye de modo alguno a la obtención de su fin inmediato.



35. En efecto, del contenido de la iniciativa de la ley que diera lugar a la emisión del precepto cuestionado, se pretendió dar apoyo al sector económico dedicado al campo en el que se encuentra tanto la quejosa como otras personas, por lo que la distinción en las reglas de tributación de cada uno de los regímenes previstos no arrojan elementos para justificar, válidamente, la desigualdad que prevé el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para 2016.

## VII.2. Sentencia del Tribunal Colegiado de Circuito

36. En relación con el planteamiento de inconstitucionalidad, el tribunal colegiado de circuito señaló que eran parcialmente fundados los argumentos del quejoso en relación con la inconstitucionalidad del artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2016.
37. En primer lugar, sostuvo que eran infundados los argumentos en los que la quejosa sobre la violación del artículo a los principios de equidad y proporcionalidad tributarias previstos en el numeral 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues tal como lo había resuelto la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el amparo en revisión 739/2011, los estímulos no siempre quedan integrados a la estructura de la contribución, debido a que el Estado puede sólo utilizarlos como instrumentos eficientes para alcanzar sus fines públicos y, por ende, el legislador no trata de medir o graduar la capacidad contributiva de los sujetos obligados, ya que los estímulos no guardan relación con el hecho imponible o demás elementos del tributo, ni parecen razonables a su mecánica.
38. Así, los estímulos fiscales típicos actúan junto a los elementos esenciales del tributo o se integran a su mecánica como lo señala la jurisprudencia 2a./J. 26/2010 **“ESTÍMULOS FISCALES. DEBEN RESPETAR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL QUE LES SEAN APLICABLES, CUANDO INCIDAN EN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LA CONTRIBUCIÓN”**, por lo que la diferencia entre estímulos fiscales radica en su relación con la carga tributaria que tienen que soportar los gobernados por virtud de las contribuciones, pues esta situación se presenta en los dos supuestos, sino en la forma en que se incorpora al esquema del tributo, ya

que si actúa mediante un elemento esencial o se adiciona a su mecánica, dado que no se puede separar, tiene relevancia impositiva porque se asocia a la valoración de la capacidad contributiva de los sujetos obligados; sin embargo, no acontece lo mismo si el estímulo fiscal opera desde afuera, es decir, sin relevancia impositiva, debido a que solamente sustrae una parte del impuesto que debe soportar el contribuyente.

39. Esta diferenciación es útil para analizar si son aplicables los principios de justicia fiscal al estímulo, por lo que el artículo impugnado al prever un beneficio cuyo contenido es ajeno al impuesto especial sobre producción y servicios, al no adherirse a los elementos esenciales como objeto, base, tasa o tarifa que integran su mecánica, no pueda llevarse a cabo bajo la óptica de los principios de justicia tributaria establecidos en el artículo 31, fracción IV, constitucional, sino de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución como lo señala la jurisprudencia 2a./J. 185/2010 **“ESTÍMULO FISCAL. EL ANÁLISIS DE CONSTITUCIONALIDAD DEL ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 16, APARTADO A, FRACCIONES I Y II, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2009, NO DEBE LLEVARSE A CABO BAJO LA ÓPTICA DE LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA”**.
40. Por otro lado, el tribunal colegiado determinó que, toda vez que el estímulo fiscal no incide en la mecánica de tributación del impuesto especial sobre producción y servicios, ni del impuesto sobre la renta con el que se encuentra relacionado, entonces el análisis de los argumentos de distinción que plantea el quejoso deben analizarse a la luz del principio de igualdad que tutela el numeral 1º constitucional, en términos del criterio 1a./J. 97/2006 **“EQUIDAD TRIBUTARIA. CUANDO SE RECLAMA LA EXISTENCIA DE UN TRATO DIFERENCIADO RESPECTO DE DISPOSICIONES LEGALES QUE NO CORRESPONDEN AL ÁMBITO ESPECÍFICO DE APLICACIÓN DE AQUEL PRINCIPIO, LOS ARGUMENTOS RELATIVOS DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD”**.
41. En ese sentido, el quejoso proporciona el parámetro de comparación o medida válida para juzgar si existe discriminación con base en el artículo 1º constitucional.

## AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 5481/2017

42. Así, en el caso concreto, el trato desigual se origina en la norma regulatoria del estímulo fiscal, porque establece distinción entre sus destinatarios, no obstante que pertenecen a un mismo grupo, porque el párrafo segundo de la fracción III del apartado A del artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación determina que en ningún caso el monto de la devolución podrá ser superior a \*\*\*\*\* mensuales por cada persona física, salvo por aquéllas con actividad empresarial, en cuyo caso podrán solicitar hasta \*\*\*\*\* y para personas morales de hasta \*\*\*\*\* mensuales por cada uno de los socios o asociados sin exceder \$7,884.96 (salvo personas morales que cumplan con obligaciones fiscales en términos del Título II, Capítulo VIII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta), quienes podrán solicitar hasta \*\*\*\*\* por cada uno de los socios o asociados sin exceder \*\*\*\*\* mensuales.
43. Por ende, como se evidencia de dicha información, las personas físicas que tributen en el régimen de actividades empresariales o profesionales o en el régimen de incorporación fiscal, podrán solicitar la devolución de hasta \*\*\*\*\* , el que también podrán solicitar las personas morales que tributen conforme al régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, en tanto que las demás personas físicas o morales que sean sujetos del estímulo únicamente podrán solicitar la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios hasta por la cantidad de \*\*\*\*\* mensuales.
44. En relación con la finalidad constitucional, con base en la iniciativa de ley enviada por el Poder Ejecutivo a la Cámara de Diputados, el dictamen elaborado por la Comisión de Hacienda y Crédito Público, el dictamen de la Cámara de Senadores al dar trámite al dictamen de las comisiones unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos, se advierte que del proceso legislativo que dio origen al estímulo previsto en el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2016, se consideró pertinente mantener los estímulos fiscales propuestos en años anteriores, dentro de los que se encontraba el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios causado por la enajenación de diésel para los diversos sectores de contribuyentes que lo adquirieran para su consumo final, como son el agrícola, silvícola, ganadero y pesquero.

## AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 5481/2017

45. Además, en los documentos anteriores se sostuvo que el estímulo se otorgaba con la finalidad de proteger a uno de los sectores del desarrollo económico nacional más vulnerables y, por lo tanto, se requería la intervención estatal para lograr su crecimiento.
46. También de conformidad con la exposición de motivos de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio dos mil dos, que es cuando surgió el estímulo analizado, los artículos 25 y 27, fracción XX, de la Constitución General y el Plan Nacional de Desarrollo 2012-2018 se advierte que la implementación del estímulo tiene como finalidad la protección y fomento al desarrollo de un sector económico prioritario, por lo que el beneficio tiene una finalidad objetiva y constitucionalmente válida.
47. Finalmente, con base en los numerales 74, 75, 100 a 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de acuerdo con el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, deben cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta conforme a ese apartado las personas morales de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a esas actividades, las sociedades cooperativas de producción, así como cualquier persona moral en general y las personas físicas que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.
48. En suma, en dicho régimen deben tributar: i) las personas morales de derecho agrario, ii) las sociedades cooperativas de producción; y iii) las demás personas morales y las personas físicas que se dediquen netamente a las actividades señaladas.
49. En ese sentido, la ley especifica que se consideran contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, aquellos cuyos ingresos por dichas actividades representan cuando menos el noventa por ciento de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por enajenaciones de activos fijos y terrenos de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.
50. Las personas jurídicas colectivas que tributen en este régimen deben calcular y enterar los pagos provisionales y el impuesto anual aplicando la tasa de 30%.

## AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 5481/2017

51. Las personas morales cumplirán con sus propias obligaciones y lo harán en forma conjunta por sus integrantes. El impuesto de cada uno de sus integrantes se enterará de manera conjunta en una sola declaración.
52. Las personas morales no pagarán el impuesto hasta por un monto anual de 20 veces el salario mínimo general de ingresos, por cada uno de sus socios o asociados sin que exceda, en su totalidad, de 200 veces.
53. Se establecen otras obligaciones que deben cumplir por cuenta de sus integrantes como: retener y enterar el impuesto sobre la renta, expedir y recabar comprobantes fiscales, llevar un registro por separado de los ingresos, gastos e inversiones de las operaciones que realicen por cuenta de cada uno de sus integrantes.
54. Por su parte, en este régimen, las personas físicas deben calcular y enterar los pagos provisionales y el impuesto anual aplicando la tarifa para las personas físicas que en general se establece en la Ley del Impuesto sobre la Renta y no pagarán el impuesto hasta por un monto anual de cuarenta veces el salario mínimo general.
55. Por otro lado, de acuerdo al régimen de actividades empresariales y profesionales que aplica a las personas físicas, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta conforme a él, quienes perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales de variada índole pero que de alguna manera estén relacionadas con las materias agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas; es decir, se trata de un régimen que puede aplicar, entre otras personas, a agricultores, pescadores o ganaderos. Para tributar en este régimen, la ley no establece un límite de ingresos.
56. Finalmente, de acuerdo con lo establecido para el régimen de incorporación fiscal, tributarán conforme a sus reglas las personas físicas que realicen actividades empresariales de variada índole pero que de alguna manera estén relacionadas con las materias agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas, que enajenen bienes o presten servicios, también se entiende de variada índole pero que de alguna manera estén relacionadas con esas ramas, por los que no se requiera para su realización título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos

## AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 5481/2017

establecidos en esa sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de \$2'000,000.00.

57. Dicho régimen está dirigido a tres tipos de personas: i) régimen intermedio; ii) régimen de pequeños contribuyentes, y; iii) personas físicas que inician con actividades empresariales que prestan servicios.
58. El régimen está dirigido, entre otros, a las personas físicas que prestan servicios cuyo ejercicio no requiere título profesional, toda vez que, en la mayoría de los casos, este tipo de contribuyentes, por la propia naturaleza de sus funciones requieren una mayor simplicidad para el cálculo y entero de sus impuestos.
59. El objetivo principal de la creación de ese régimen es preparar a las personas a quienes está destinado para que después tributen en el régimen general aplicable a todos los contribuyentes, pues únicamente podrán tributar en dicho régimen de incorporación fiscal de manera temporal, sin posibilidad de volver a tributar en él, ya que al séptimo año dichas personas deberán incorporarse al régimen de personas físicas con actividad empresarial.
60. Como se observa, los tres regímenes fiscales aludidos aplican a personas físicas o morales que realicen actividades o presten servicios de variada índole pero que de alguna manera estén relacionados con las ramas agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas y la única razón para separarlas en distintos regímenes parte de determinar si se dedican exclusivamente a esas actividades o no, atendiendo al monto de sus ingresos.
61. Así, deberán tributar conforme a un régimen fiscal las personas físicas o morales que se dediquen exclusivamente a las actividades antes mencionadas y que sus ingresos por esas actividades representen cuando menos el noventa por ciento de sus ingresos totales; pertenecen a otro régimen fiscal las personas que realicen actividades empresariales de variada índole pero que de alguna manera estén relacionadas con esas actividades y cuyos productos se enajenen por primera vez, sin que hayan sido objeto de transformación industrial (cualquiera que sea el monto de sus ingresos), o sean personas físicas que se dediquen a actividades empresariales de variada índole pero que de alguna manera estén

## AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 5481/2017

relacionadas con esas ramas, por las que no se requiera para su realización un título profesional cuyos ingresos no sean mayores a \$2´000,000.00.

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

63. Con base en lo anterior, a juicio del tribunal colegiado de circuito, las reglas de tributación de cada uno de los regímenes señalados no arrojan elemento alguno que razonablemente valide la diferenciación establecida en el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal dos mil quince y que se refleja en que los destinatarios del estímulo fiscal se les devuelva un monto diferente por concepto de impuesto especial sobre producción y servicios.
64. De ahí que asista razón a la quejosa, pues es claro que la distinción que hace la norma para otorgar un diferente monto por concepto de estímulo fiscal a sus destinatarios, a partir de saber cuál es el régimen fiscal del impuesto sobre la renta conforme al cual tributan, no es un elemento que razonablemente justifique el trato diferenciado que da la norma si se atiende al fin para la cual fue creada.
65. Por ende, la concesión del amparo se otorga para el efecto de que se repare la desigualdad advertida, en el sentido de que la quejosa deberá gozar del monto de hasta \*\*\*\*\* mensuales como estímulo fiscal. Consecuentemente, la Sala responsable deberá inaplicar la ley en la sentencia reclamada.

### VII.3. Recurso de revisión

66. En contra de dicha resolución, el Subprocurador Fiscal Federal de Amparos, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, en su carácter de tercero interesado, presentó recurso de revisión, en el que hizo valer un solo agravio con los argumentos siguientes:

a) En términos de la jurisprudencia 2ª./42/2010 **“IGUALDAD. CRITERIOS QUE DEBEN OBSERVARSE EN EL CONTROL DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS QUE SE ESTIMAN VIOLATORIAS DE DICHA GARANTÍA”**, en la que se determinó que

para analizar una norma bajo la luz del derecho fundamental de igualdad, es menester elegir un término de comparación apropiado que permita comparar a los sujetos desde un determinado punto de vista y con base en éste, establecer si se encuentran o no en una situación de igualdad, respecto de otros individuos sujetos a diverso régimen y si el trato que se les da es diferente. En el caso de que los sujetos comparados no sean iguales o no sean tratados de manera desigual, no habrá violación a ese derecho fundamental. De lo contrario, se tendrá que determinar si la diferenciación de trato persigue una finalidad constitucionalmente válida.

b) El artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2016 no transgrede el derecho fundamental de igualdad, en atención a que los sujetos no se encuentran en un plano de igualdad. Esto, porque a las personas físicas que pertenecen a los regímenes fiscales de actividades empresariales y prestación de servicios profesionales y al régimen de incorporación fiscal, se les exige cumplir con una serie de requisitos específicos.

c) Contrario a lo sostenido por el tribunal colegiado, los sujetos comparados no se ubican en un plano de igualdad, ya que si bien realizan actividades relacionadas con las ramas agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas, las personas físicas que tributan bajo el régimen de actividades empresariales y profesionales o en el régimen de incorporación fiscal, deben cumplir con requisitos adicionales que las que se encuentran en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras. Esto es, en el régimen en el que tributan cada una de ellas sí resulta relevante para determinar que no son sujetos comparables, pues cada sujeto cuenta con diversas facilidades administrativas, beneficios fiscales o tratamientos específicos, atendiendo a la intención o las razones que tuvo el legislador al diseñar el sistema tributario y establecer diversos regímenes.

d) El trato diferenciado que les da la norma que se tilda de inconstitucional cumple a cabalidad con el derecho fundamental de igualdad ante la ley, que predica que las personas deben ser tratadas de la misma manera cuando se encuentren en iguales circunstancias. Asimismo, considera que el numeral no vulnera el derecho



fundamental de igualdad, en virtud de que las reglas de tributación de los regímenes en estudio sí arrojan elementos que razonablemente validan la diferenciación.

e) Dentro de los tratamientos específicos de beneficio que reciben dichas personas, se encuentra la exención otorgada para efectos del impuesto sobre la renta, ya que no pagarán el impuesto por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto en el ejercicio de cuarenta veces el salario mínimo general elevado al año. Por otra parte, el artículo cuestionado, dispone que únicamente las personas cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, tendrán derecho al estímulo en cuestión.

f) Por lo tanto, las reglas de tributación sí resultan un elemento a considerar, pues al analizar en su conjunto las disposiciones fiscales aplicables, se llega a la conclusión que la prestación económica concedida por el Estado es otorgada en menor medida a las personas que tributan en el sector primario, atendiendo a que éstas, al cumplir con el requisito de la Ley de Ingresos de la Federación –los ingresos del ejercicio inmediato anterior no excedan de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año–no pagaron impuesto sobre la renta, al no rebasar el límite establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, para efectos de la exención, el cual es cuarenta veces el salario mínimo general elevado al año.

g) De acuerdo con la mecánica de tributación del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, las personas físicas que pueden acceder a la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios vía estímulo fiscal, en el ejercicio inmediato anterior, indefectiblemente estaban exentas de la obligación de pago del impuesto sobre la renta. Ello, pues en el ejercicio inmediato anterior, tuvieron que haber tenido ingresos que no hayan excedido de 20 veces el salario mínimo general elevado al año y por ende, no excedían el límite de exención. Cuestión que no resulta aplicable a las demás personas que realicen actividades agropecuarias o silvícolas

pero no de manera preponderante, pues al no estar exentos del pago del impuesto sobre la renta, se les otorgó un estímulo mayor, como lo es el recibir el doble del monto devolución del impuesto sobre producción y servicios.

h) Por lo expuesto, resulta inconcuso que el legislador, al conceder una prestación económica mayor a las personas que no tributan en el régimen primario, respetó el derecho fundamental de igualdad, ya que la distinción se encuentra justificada en el hecho de que a través de dicho incentivo diferenciado, se cumple con la finalidad constitucional perseguida, 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. Luego, contrario a lo sostenido por el Tribunal Colegiado, el artículo 16, fracción III de la Ley de Ingresos de la Federación no vulnera el derecho fundamental de igualdad contenido en el artículo 1º constitucional.

#### **VII.4. Recurso de revisión adhesivo**

67. En el recurso de revisión adhesiva, se manifiesta que como lo señaló el tribunal colegiado, el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para 2016 es inconstitucional al ser violatorio del derecho fundamental de igualdad previsto en el artículo 1 constitucional, pues el referido artículo otorga un trato diferenciado al momento de otorgar el monto del estímulo fiscal para las personas físicas, sin que exista justificación razonable para dicha diferenciación, pues el régimen fiscal conforme al cual tributan no es un elemento razonable.
68. Establece que el tribunal colegiado demostró correctamente que las reglas de tributación no arrojan algún elemento razonable válido para la diferenciación establecida en el artículo combatido, ya que el estímulo que se otorga tiene la finalidad de proteger a uno de los sectores del desarrollo económico nacional más vulnerable y queda demostrado que todas las personas a que se hace mención en los tres regímenes fiscales deben realizar actividades o prestar servicios con las ramas agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas, las cuales encuadran en el área estratégica cuya protección y desarrollo persigue el estímulo fiscal.

69. Argumenta que la Suprema Corte ha sostenido que el derecho humano a la igualdad se traduce en el derecho a recibir el mismo trato que todos aquellos que se encuentren en similar situación de hecho, de tal modo que no tengan que soportar un perjuicio o privarse de un beneficio. Por lo que una desigualdad es violatoria del derecho de igualdad cuando produce una distinción entre situaciones objetivas y de hecho comparables como sucede en el caso, puesto que el quejoso guarda una situación igual frente a las personas que tributan en el régimen de actividades empresariales así como en el régimen de incorporación fiscal pues todos ellos llevan a cabo actividades del sector agropecuario.

70. La quejosa invoca la jurisprudencia 2a./J.42/2010 **“IGUALDAD. CRITERIOS QUE DEBEN OBSERVARSE EN EL CONTROL DE LA CONSTITUCIONALIDAD DE NORMAS QUE SE ESTIMAN VIOLATORIAS DE DICHA GARANTÍA”**, en la cual se establece que al examinar si una norma respeta el derecho de igualdad, se debe verificar lo siguiente:

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

71. Así, la quejosa estima que existe igualdad entre las personas a las que va dirigido el estímulo fiscal previsto en el artículo reclamado pues se trata de personas con ingresos menores que realizan actividades agropecuarias o silvícolas para lo cual utilizan diésel que adquieren como consumidores finales, independientemente del régimen conforme al que cumplan sus obligaciones fiscales.
72. Conforme a lo anterior, los sujetos guardan una situación esencialmente igual frente al estímulo que prevé la norma reclamada, por lo que la quejosa y recurrente adhesiva afirma que como ya ha establecido esta Suprema Corte, la igualdad ante la ley no implica que todos los individuos deban encontrarse en condiciones de absoluta igualdad sino a recibir el mismo trato que aquéllos que se encuentren en una situación similar (análogas). Así, el elemento relevante común en el caso consiste en que son personas que necesitan aliviar su carga fiscal para fomentar el desarrollo de las actividades agropecuarias y silvícolas, siendo aquéllas cuyos ingresos percibidos en el ejercicio inmediato anterior no haya excedido de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.
73. En segundo lugar establece que sí existen diferencias en el trato que reciben las personas físicas que tributan en el régimen de actividades ganaderas, silvícolas, y pesqueras respecto a las que tributan en el régimen de actividades empresariales así como en el régimen de incorporación fiscal, ya que las primeras únicamente podrán solicitar la devolución de un monto menor que las segundas, aun cuando las características que poseen las hacen pertenecer a un mismo grupo.
74. En tercer lugar la adherente establece que 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 vulnerables 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 no obstante que el régimen en el que tributan constituye el sector más vulnerable y necesitado. Por lo tanto, concluye que no establece una finalidad constitucionalmente válida que justifique una diferencia sobre el monto del estímulo otorgado.

## AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 5481/2017

75. Establece 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. Así concluye que el legislador no proporcionó mayor motivación objetiva y adecuada que justifique la distinción sobre el estímulo concedido.
76. Señala que la distinción establecida no resulta adecuada para alcanzar el fin u objetivo perseguido. Esto, porque 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.
77. La quejosa concluye que es claro que la norma es violatoria del derecho de igualdad previsto en el artículo 1 constitucional, dado que el trato diferenciado que establece para otorgar el estímulo fiscal tratándose de personas físicas no encuentra una justificación razonable, 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* y que en ese sentido se aplique la norma en su interpretación más alta, para el efecto de que le sea considerado el monto mensual más alto.

## VIII. PROCEDENCIA

78. Para determinar la cuestión de procedencia del recurso de revisión, esta Primera Sala señala que debe tenerse presente lo establecido por los artículos 107, fracción IX, de la Constitución Federal, 81, fracción II, y último párrafo, de la Ley de Amparo, 10, fracción III, y 21, fracción III, inciso a, de

la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación<sup>12</sup> y los puntos Primero y Segundo del Acuerdo General 9/2015 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el doce de junio de dicho año; toda vez que el medio de defensa se distingue por ser un recurso extraordinario y, por lo tanto, el estudio de procedencia debe realizarse de manera previa al estudio de fondo.

79. Ello es así, porque de conformidad con lo dispuesto en los numerales antes referidos, para la procedencia del recurso de revisión en amparo directo, es necesario que se reúnan ciertos requisitos:

- a) Que en la sentencia recurrida se haya realizado un pronunciamiento sobre la constitucionalidad de normas generales o se establezca la interpretación directa de una norma constitucional o

---

<sup>12</sup> Los preceptos legales citados disponen lo siguiente:

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

[...]

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

[...].

**Artículo 81.** Procede el recurso de revisión:

[...]

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

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

**Artículo 10.** La Suprema Corte de Justicia conocerá funcionando en Pleno:

[...]

III. Del recurso de revisión contra sentencias que en amparo directo pronuncien los tribunales colegiados de circuito, cuando habiéndose impugnado la inconstitucionalidad de una ley federal, local, del Distrito Federal o de un tratado internacional, o cuando en los conceptos de violación se haya planteado la interpretación directa de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dichas sentencias decidan u omitan decidir sobre tales materias, debiendo limitarse en estos casos la materia del recurso a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales;

[...].

**Artículo 21.** Corresponde conocer a las Salas:

[...]

III. Del recurso de revisión contra sentencias que en amparo directo pronuncien los tribunales colegiados de circuito:

a) Cuando habiéndose impugnado la constitucionalidad de un reglamento federal expedido por el Presidente de la República, o de reglamentos expedidos por el gobernador de un Estado o por el Jefe del Distrito Federal, o en los conceptos de violación se haya planteado la interpretación directa de un precepto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en estas materias, se haya decidido o se omita decidir sobre la misma inconstitucionalidad o interpretación constitucional; y

[...].

## AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 5481/2017

de los derechos humanos reconocidos 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 en la sentencia respectiva; y

b) De haber un problema de constitucionalidad, éste debe entrañar la fijación de un criterio jurídico de importancia y trascendencia, a juicio de la Sala respectiva.

80. En lo que se refiere al segundo de los requisitos antes mencionados, el punto Segundo del Acuerdo General 9/2015<sup>13</sup> señala que no se surten los requisitos de importancia y trascendencia cuando se advierta que el estudio del recurso de revisión no dará lugar a un pronunciamiento novedoso o de relevancia para el orden jurídico nacional, o cuando lo decidido en la sentencia recurrida no pueda implicar el desconocimiento de un criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación relacionado con alguna cuestión propiamente constitucional, por haberse resuelto en contra de dicho criterio o se hubiese omitido su aplicación.

81. Por tanto, las interrogantes a responder para concluir si el presente amparo directo en revisión es procedente de acuerdo con los requisitos anteriores, se constriñen a determinar:

a) Si en la demanda de amparo se planteó el estudio de alguna cuestión de constitucionalidad, esto es, el análisis de algún precepto o norma general a la luz de algún derecho humano reconocido en la Constitución Federal o en los instrumentos internacionales en la materia, o bien se solicitó directamente la interpretación de algún derecho humano o precepto constitucional.

b) Si el Tribunal Colegiado realizó el estudio de algún planteamiento formulado en la demanda de amparo o introdujo *motu proprio* un análisis que pudiera actualizar una cuestión de

---

<sup>13</sup> **SEGUNDO.** Se entenderá que la resolución de un amparo directo en revisión permite fijar un criterio de importancia y trascendencia, cuando habiéndose surtido los requisitos del inciso a) del Punto inmediato anterior, se advierta que aquélla dará lugar a un pronunciamiento novedoso o de relevancia para el orden jurídico nacional.

También se considerará que la resolución de un amparo directo en revisión permite fijar un criterio de importancia y trascendencia, cuando lo decidido en la sentencia recurrida pueda implicar el desconocimiento de un criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación relacionado con alguna cuestión propiamente constitucional, por haberse resuelto en contra de dicho criterio o se hubiere omitido su aplicación.

## AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 5481/2017

constitucionalidad y, a fin de cumplir con el segundo requisito relativo a la importancia y trascendencia, dilucidar si los agravios formulados en la revisión atacan la determinación del Tribunal Colegiado en la sentencia recurrida.

82. Bajo este marco contextual, el presente recurso de revisión es procedente, ya que 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 el ejercicio fiscal dos mil dieciséis, por la transgresión a los artículos 1º y 31, fracción IV, de la Constitución Federal y la autoridad tercera interesada, ahora recurrente, alega que ese planteamiento fue analizado de forma incorrecta por el tribunal colegiado, cuestión que justifica la procedencia del recurso de mérito, al ser la materia de estudio.
83. Además, el tema de constitucionalidad resulta importante y trascendente en tanto pudiera generar un pronunciamiento novedoso y relevante para el orden jurídico nacional.

### IX. ANÁLISIS DE LOS AGRAVIOS

84. Esta Primera Sala considera que los agravios manifestados por la autoridad recurrente dirigidos a sostener la constitucionalidad del artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2016 y, por ende, a desvirtuar la decisión del Tribunal Colegiado resultan esencialmente fundados, pues dicho precepto no transgrede el principio de igualdad que tutela el numeral 1º constitucional.
85. Para dar respuesta a dicha interrogante, en primer lugar es necesario analizar el artículo en cuestión, el cual establece lo siguiente:

**“Artículo 16.** Durante el ejercicio fiscal de 2016, 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 artículo<sup>14</sup> podrán solicitar la devolución del monto del

---

<sup>14</sup> I. Se otorga un estímulo fiscal a las personas que realicen actividades empresariales, 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 de un monto equivalente al impuesto especial sobre producción y servicios que las personas que enajenen diésel en territorio nacional hayan causado por la enajenación de dicho combustible, en términos del artículo 2o., fracción I, inciso D), numeral 1, subinciso c) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.



## AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 5481/2017

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 vigente 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.

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

Las personas morales que podrán solicitar la devolución a que se refiere esta fracción serán aquéllas cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de veinte veces el salario mínimo general elevado al año, por cada uno de los socios o asociados, sin exceder de doscientas veces dicho salario mínimo. El monto de la devolución no podrá ser superior a 747.69 pesos mensuales, por cada uno de los socios o asociados, sin que exceda en su totalidad de 7,884.96 pesos mensuales, salvo que se trate de personas morales que cumplan con sus obligaciones fiscales en los términos del Capítulo VIII del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuyo caso podrán solicitar la devolución de hasta 1,495.39 pesos mensuales, por cada uno de los socios o asociados, sin que en este último caso exceda en su totalidad de 14,947.81 pesos mensuales.

La devolución correspondiente deberá ser solicitada trimestralmente en los meses de abril, julio y octubre de 2016 y enero de 2017.

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

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

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

Los derechos previstos en esta fracción y en la fracción II de este artículo no serán aplicables a los contribuyentes que utilicen el diésel

---

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.

## AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 5481/2017

en bienes destinados al autotransporte de personas o efectos a través de carreteras o caminos.

86. Del precepto transcrito, podemos desprender que la Ley de Ingresos de la Federación, en materia de estímulos fiscales, prevé la posibilidad de que el impuesto especial sobre producción y servicios que se cause por la adquisición de diésel para la realización de actividades agropecuarias o silvícolas por parte de los consumidores finales, les sea devuelto si se cumplen ciertos requisitos.
87. Se prevé que quienes pueden solicitar dicha devolución son las personas cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de veinte veces el salario mínimo general vigente en el área geográfica del contribuyente elevado al año. Asimismo, el numeral dispone que en ningún caso el monto de la devolución podrá ser superior a \*\*\*\*\* (\*\*\*\*\*.) 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 \*\*\*\*\* (\*\*\*\*\*.) mensuales.
88. Ahora bien, para examinar el mérito del planteamiento hecho valer por la autoridad recurrente, es necesario traer a colación los criterios utilizados por esta Primera Sala para analizar los argumentos que denuncian la inconstitucionalidad de un tratamiento diferenciado establecido en normas secundarias.
89. En nuestro ordenamiento la igualdad es un principio complejo, pues no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley, sino también en la ley, es decir, en relación con el contenido de ésta, la cual tendrá que ajustarse a las disposiciones constitucionales sobre igualdad para ser constitucional, por lo que, en algunas ocasiones, hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o incluso constitucionalmente exigido<sup>15</sup>.
90. Así, es imprescindible determinar en cada caso respecto de qué se está predicando la igualdad o la desigualdad. Este referente es relevante al

---

<sup>15</sup> Véase la tesis CXXXVIII/2005 de la Primera Sala “**IGUALDAD. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL DE ESTE PRINCIPIO**”.

momento de realizar el control de constitucionalidad de leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al juez constitucional a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado.

91. 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—.
92. 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 **“IGUALDAD. EN SU ESCRUTINIO ORDINARIO, EL LEGISLADOR NO TIENE LA OBLIGACIÓN DE USAR LOS MEJORES MEDIOS IMAGINABLES<sup>16</sup>”**.
93. A la vista de lo anterior, entonces, debe analizarse si la norma impugnada introduce una clasificación legislativa articulada alrededor de una de las categorías mencionadas en el artículo 1o. de la Constitución como motivos prohibidos de discriminación y, hecho ello, establecer si tiene una

---

<sup>16</sup> Texto: “Para descartar el carácter discriminatorio de una norma cuando se somete a un escrutinio de igualdad ordinario, basta con examinar si el establecimiento de la clasificación analizada persigue una finalidad constitucionalmente admisible; si resulta racional para su consecución -esto es, si guarda una relación identificable de instrumentalidad respecto de ella- y si constituye además un medio proporcional que evita el sacrificio innecesario de otros bienes y derechos, de modo que no exista un desbalance entre lo que se consigue con la medida legislativa y los costos que impone desde la perspectiva de otros intereses y derechos constitucionalmente protegidos. Estos dos últimos puntos 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”, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXIV, agosto de 2011, p. 33.

incidencia central sobre el ejercicio de un derecho fundamental constitucionalmente protegido. De no cumplirse con las premisas anteriores, entonces el precepto deberá estudiarse bajo el criterio del escrutinio flexible.

94. Bajo esa tesitura, el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2016, otorga un estímulo fiscal consistente en la posibilidad de que aquellas personas que adquieran diésel para su consumo final y cuya actividad empresarial se dé por la realización de actividades agropecuarias o silvícolas de solicitar la devolución del monto del impuesto especial sobre producción y servicios que les haya sido repercutido y que por tanto, tuvieran derecho de acreditar, siempre y cuando cumplan con los requisitos que la propia ley establece.
95. Debe enfatizarse que una norma de estas características 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.
96. 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.
97. 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.
98. El artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución establece que una de las obligaciones de los mexicanos es contribuir para el gasto público, así

de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, lo cual conlleva a enfatizar que no existe un derecho constitucionalmente tutelado a la exención tributaria (o, en lo relevante para el presente caso, al otorgamiento de un estímulo fiscal) en tanto que todos —es decir, todos los que cuenten con un nivel económico mínimo— están obligados a contribuir al sostenimiento del gasto público.

99. 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 que son excepciones aceptadas constitucionalmente, pero restringidas por la necesidad de satisfacer otros objetivos tutelados en la Constitución General.
100. 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.
101. Lo anterior se traduce en que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, como se aprecia en el criterio 1a. IX/2009 **“GENERALIDAD TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO<sup>17</sup>”**.

---

<sup>17</sup> Texto: “Entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, resultando trascendente que cuando el legislador define la forma y términos en que ha de concurrirse al gasto público, considere a todas las personas -físicas o morales- que demuestren capacidad susceptible de gravamen, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en su caso, que las excepciones aplicables obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales considerados de ineludible cumplimiento. Así, el principio de generalidad tributaria se configura como la condición necesaria para lograr la igualdad en la imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos 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

102. 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.
103. También resulta aplicable, en lo conducente la tesis 1a. CIX/2010 **“ESTÍMULOS FISCALES ACREDITABLES. SU OTORGAMIENTO IMPLICA DAR UN TRATO DIFERENCIADO, POR LO QUE EL AUTOR DE LA NORMA LO DEBE JUSTIFICAR, SIN QUE SEA NECESARIO APORTAR RAZONES SOBRE LOS CASOS A LOS QUE NO SE OTORGA EL BENEFICIO RESPECTIVO<sup>18</sup>”**.

---

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”, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIX, enero de 2009, p. 552.

<sup>18</sup>; Texto: “Al establecer un trato diferenciado en materia de beneficios fiscales, como lo son los estímulos acreditables que se otorgan con ese carácter, el autor de la norma respectiva debe proporcionar justificaciones, motivos o razones. En efecto, si nos encontramos ante créditos fiscales que conceden estímulos, que promocionan ciertas conductas, que no se otorgan por razones estructurales, sino que son el vehículo para el otorgamiento de determinados beneficios, que no resultan exigibles constitucionalmente, y que de algún modo están en tensión con las implicaciones del principio de generalidad tributaria, ello tiene implicaciones en lo que se refiere a las razones que debería ofrecer el legislador al justificar el otorgamiento del estímulo fiscal en comento. De esta forma, resulta radicalmente distinto acercarse al tema de la motivación legislativa en los casos en los que el gobernado denuncia que la legislación ordinaria establece un trato diferenciado 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

104. Alcanzada la conclusión anterior, 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 1º constitucional, por lo que en este caso la acción del legislador debe ser sometida al más flexible de los escrutinios.
105. Luego, es posible analizar el agravio hecho valer por la autoridad recurrente, la cual señala que el numeral en estudio no transgrede el derecho fundamental de igualdad, en atención a que los sujetos no se encuentran en un plano de igualdad, ya que si bien los sujetos del estímulo realizan actividades relacionadas con las ramas agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas, las personas físicas que tributan bajo el régimen de actividades empresariales y profesionales o en el régimen de incorporación fiscal, deben cumplir con requisitos adicionales que las que se encuentran en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.
106. Aunado a lo anterior, estima que el régimen en el que tributan cada una de ellas sí resulta relevante para determinar que no son sujetos comparables, pues cada sujeto cuenta con diversas facilidades administrativas, beneficios fiscales o tratamientos específicos, atendiendo a la intención o las razones que tuvo el legislador al diseñar el sistema tributario y establecer diversos regímenes.
107. Asevera la recurrente que la prestación económica concedida por el Estado es otorgada en menor medida a las personas que tributan en el sector primario, atendiendo a que éstas, al cumplir con el requisito de la Ley de Ingresos de la Federación –los ingresos del ejercicio inmediato anterior no excedan de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año–, no pagaron impuesto sobre

---

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”, visible en la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXII, septiembre de 2010, p. 181.

la renta, al no rebasar el límite establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, para efectos de la exención, el cual es cuarenta veces el salario mínimo general elevado al año.

108. Lo anterior, pues en el ejercicio inmediato anterior, tuvieron que haber tenido ingresos que no hayan excedido de veinte veces el salario mínimo general elevado al año y por ende, no excedían el límite de exención; es decir, de acuerdo a la mecánica de tributación del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, las personas físicas que pueden acceder a la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios vía estímulo fiscal, en el ejercicio inmediato anterior, indefectiblemente estaban exentas de la obligación de pago del impuesto sobre la renta.
109. Cuestión que no resulta aplicable a las demás personas que realicen actividades agropecuarias o silvícolas, por lo que al no estar exentas del pago del impuesto sobre la renta, se les otorgó un estímulo mayor, como lo es el recibir el doble del monto de devolución del impuesto especial sobre productos y servicios.
110. En consecuencia, para la autoridad recurrente resulta inconcuso que el legislador, al conceder una prestación económica mayor a las personas que no tributan en el régimen primario, respetó el derecho fundamental de igualdad, ya que la distinción se encuentra justificada en el hecho de que a través de dicho incentivo diferenciado, se cumple con la finalidad constitucional perseguida, la cual es fomentar al sector agropecuario.
111. Para abordar el estudio de dichos argumentos procede mencionar la jurisprudencia 1a./J. 55/2006 **“IGUALDAD. CRITERIOS PARA DETERMINAR SI EL LEGISLADOR RESPETA ESE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL<sup>19</sup>”**, para demostrar que esta Primera Sala de la

---

<sup>19</sup> Texto: “La igualdad en nuestro texto constitucional constituye un principio complejo que no sólo otorga a las personas la garantía de que serán iguales ante la ley en su condición de destinatarios de las normas y de usuarios del sistema de administración de justicia, sino también en la ley (en relación con su contenido). El principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido. En ese tenor, cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación conoce de un caso en el cual la ley distingue entre dos o varios hechos, sucesos, personas o colectivos, debe analizar si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye una discriminación constitucionalmente vedada. Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en



## AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 5481/2017

Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sido consistente al establecer que el principio de igualdad debe entenderse como la exigencia constitucional de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, de ahí que en algunas ocasiones hacer distinciones estará vedado, mientras que en otras estará permitido o, incluso, constitucionalmente exigido.

112. Por lo tanto el primer paso a realizar es determinar si los sujetos comparados son sujetos que se encuentran en condiciones de igualdad y, en caso que se puedan comparar, si se justifica la distinción que realiza el legislador en cuanto al trato que se les otorga.
113. Como lo establece la recurrente en sus argumentos de agravio, efectivamente se encuentra justificado el trato diferenciado que se le otorga a la quejosa, aunque por razones diversas a las que propone, pues esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, considera que los sujetos sometidos a un análisis comparativo, efectivamente se encuentran en situaciones análogas pero que es razonable el trato diferenciado que la norma les otorga, como se demostrará a continuación.
114. Para demostrar lo anterior, a continuación se presenta un cuadro comparativo entre los regímenes fiscales a los que se encontraban sometidos los tres sujetos que se pretenden comparar en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el año dos mil dieciséis:

<b>RÉGIMEN ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS,</b>	<b>DE</b>	<b>RÉGIMEN DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES</b>	<b>RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL.</b>
--	-----------	--	---

ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador: es necesario que la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de qué se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al Juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado”, publicada en la Novena del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, septiembre de 2006, p. 75.

**AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 5481/2017**

<p><b>SILVÍCOLAS PESQUERAS.</b></p> <p><b>(Título II, Capítulo VIII LISR)</b></p>	<p><b>Y</b></p> <p><b>EMPRESARIALES PROFESIONALES</b></p> <p><b>(Título IV, Capítulo II, Sección I)</b></p>	<p><b>Y</b></p> <p><b>(Título IV, Capítulo II, Sección II)</b></p>
<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>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</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 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>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 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</p>

<p>área geográfica elevado al año, se pagará el excedente, reduciéndose el impuesto en un 40% tratándose de personas físicas.</p> <p>Por último, las personas que están en este régimen y que sus ingresos representen el 25% de sus ingresos totales y que no rebasen 8 veces el salario mínimo general elevado, se estipula que no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos que provengan de las citadas actividades hasta por un monto en el ejercicio de 1 salario mínimo general elevado al año.</p>		<p>actividad empresarial obtenidos por el contribuyente en el periodo transcurrido desde el inicio del ejercicio y hasta el mes de que se trate, excedan de la cantidad señalada, o cuando se presente cualquiera de los supuestos a que se refiere el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 112, el contribuyente dejará de tributar y deberá hacerlo en el régimen correspondiente, a partir del mes siguiente a aquél en que se excedió el monto citado. De manera que cuando estos contribuyentes dejen de tributar conforme a la sección antes descrita, en ningún caso podrán volver a tributar en la misma.</p>
--	--	---

115. Una vez señaladas en qué consisten las diferencias entre los tres regímenes fiscales sujetos de estudio, es pertinente recordar que los casos en los que se argumenta violación al derecho de igualdad, como consecuencia de un tratamiento normativo diferenciado, se exige un análisis que se divide en dos etapas sucesivas y no simultáneas: la primera que implica una revisión con base en la cual se determine si las situaciones a comparar en efecto pueden contrastarse o si, por el contrario, revisten divergencias importantes que impidan una confrontación entre ambas por no entrañar realmente un tratamiento diferenciado; y una segunda en la cual se estudie si las distinciones de trato son admisibles o legítimas, lo cual exige que su justificación sea objetiva y razonable.
116. Lo anterior de conformidad con la tesis 1a. VII/2017 “**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<sup>20</sup>**.

117. Por lo tanto, de acuerdo a la metodología descrita en la tesis citada en el párrafo anterior, el primer paso que se debe llevar a cabo es determinar si existe un parámetro o término de comparación entre los sujetos para demostrar que existe un trato diferenciado entre situaciones análogas.
118. 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.
119. Por lo tanto, se puede concluir que las personas que tributan en los tres regímenes fiscales analizados son beneficiarios del estímulo fiscal a que se refiere el artículo cuestionado y se encuentran en situaciones análogas, por lo que efectivamente existe un trato diferenciado. Por lo tanto, como se alega discriminación como consecuencia de un tratamiento normativo diferenciado, procede verificar si las distinciones de trato son admisibles o legítimas, lo cual exige que su justificación sea objetiva y razonable.
120. Como ya se mencionó anteriormente, los beneficios fiscales, incluyendo estímulos, no constituyen una regla general en nuestro sistema tributario,

---

<sup>20</sup> Texto: “Las discusiones en torno a los derechos fundamentales a la igualdad y a la no discriminación suelen transitar por tres ejes: 1) la necesidad de adoptar ajustes razonables para lograr una igualdad sustantiva y no meramente formal entre las personas; 2) la adopción de medidas especiales o afirmativas, normalmente llamadas “acciones afirmativas”; y, 3) el análisis de actos y preceptos normativos que directa o indirectamente (por resultado), o de forma tácita, sean discriminatorios. En el tercer supuesto, cuando una persona alega discriminación en su contra, debe proporcionar un parámetro o término de comparación para demostrar, en primer lugar, un trato diferenciado, con lo que se busca evitar la existencia de normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación: i) una ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas; o, ii) efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares. Así, los casos de discriminación como consecuencia de un tratamiento normativo diferenciado exigen un análisis que se divide en dos etapas sucesivas y no simultáneas: la primera implica una revisión con base en la cual se determine si las situaciones a comparar en efecto pueden contrastarse o si, por el contrario, revisten divergencias importantes que impidan una confrontación entre ambas por no entrañar realmente un tratamiento diferenciado; y una segunda, en la cual se estudie si las distinciones de trato son admisibles o legítimas, lo cual exige que su justificación sea objetiva y razonable, utilizando, según proceda, un escrutinio estricto -para confirmar la rigurosa necesidad de la medida- o uno ordinario -para confirmar su instrumentalidad-. En ese sentido, el primer análisis debe realizarse con cautela, pues es común que diversas situaciones que se estiman incomparables por provenir de situaciones de hecho distintas, en realidad conllevan diferencias de trato que, más allá de no ser análogas, en realidad se estiman razonables. En efecto, esta primera etapa pretende excluir casos donde no pueda hablarse de discriminación, al no existir un tratamiento diferenciado”, publicada en la Décima Época de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, libro 38, enero de 2017, tomo I, p. 380.

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.

121. Derivado del carácter de excepción de dichos instrumentos de política tributaria que al estar relacionados con las facultades del Congreso de la Unión para la organización y conducción económica del país, al impulsar a través áreas estratégicas o prioritarias, el análisis de igualdad de los estímulos fiscales procede siempre que no se afecte el mérito político de su adopción, la elección de sus destinatarios y, la finalidad y cumplimiento de lo que persiguen. Esto, ya que la limitante del control viene deducido del principio por el cual están vedadas a esta Suprema Corte las valoraciones de naturaleza política, ya que éstas se reservan en la Constitución Federal a los órganos de representación democráticamente responsables.
122. Por lo anterior, dicho análisis únicamente puede verificarse si el ejercicio de esa facultad contrasta de modo manifiesto con el criterio de razonabilidad. Esto, tal como lo establece la tesis 1a. XCIV/2010 **“ESTÍMULOS FISCALES. PROCEDE SU ANÁLISIS A LA LUZ DE LA GARANTÍA DE IGUALDAD, SIEMPRE QUE NO SE AFECTE EL MÉRITO POLÍTICO DE SU ADOPCIÓN, LA ELECCIÓN DE SUS DESTINATARIOS Y LA FINALIDAD Y CUMPLIMIENTO DE LO QUE PERSIGUEN<sup>21</sup>”**.
123. Por lo tanto, en el presente análisis nos centraremos únicamente sobre el criterio de razonabilidad del estímulo y en la diferenciación que éste prevé, y si dicha diferenciación resulta o no arbitraria, pero de ninguna forma se podrá analizar el mérito político de su adopción.
124. 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

---

<sup>21</sup> De la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXII, julio de 2010, p. 253.

## AMPARO DIRECTO EN REVISIÓN 5481/2017

están sujetos 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–.

125. Como lo aduce la autoridad recurrente, al hacer un análisis conjunto de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley de Ingresos de la Federación, ambas vigentes en dos mil dieciséis, llegamos a la conclusión que la devolución otorgada a las personas que tributan en el sector primario solo será en caso de que los ingresos del ejercicio inmediato anterior no excedan de veinte veces el salario mínimo general, por lo que es claro que éstas personas no pagaron impuesto sobre la renta, al no rebasar el límite establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, por el beneficio de exención que ésta otorga a dichos sujetos.
126. Por lo tanto, la exención otorgada sí es un elemento a considerar para efectos de otorgar un estímulo fiscal en menor medida que aquel que reciben las personas físicas que tributan en el régimen de actividades empresariales o de incorporación fiscal, pues las del régimen primario, no obstante en el ejercicio inmediato anterior no contribuyeron al sostenimiento de las gastos públicos, al encontrarse exentas del pago de impuesto sobre la renta, podrán acceder a la devolución prevista en el artículo 16, apartado A, fracción III de la Ley de Ingresos de la Federación; cuestión que no resulta aplicable para las segundas. Por lo que resulta razonable que se otorgue el estímulo diferenciado dependiendo si son sujetos obligados al pago del impuesto sobre la renta o no.
127. Asimismo, es razonable dicho trato, ya que el legislador actuó de conformidad con la finalidad buscada con el estímulo de mérito. Dicha finalidad se puede advertir del Dictamen de las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos del Decreto por el que se expide la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2016, 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 [...]”

128. Así resulta inconcuso que el legislador cumplió con la finalidad buscada al conceder el estímulo previsto en el artículo combatido, adicionalmente a que no existe una violación al principio de igualdad al conceder una prestación económica mayor a las personas que no tributan en el régimen primario, ya que a pesar de que se encuentran en una situación análoga con los sujetos de los demás regímenes fiscales, las reglas de tributación de los regímenes en estudio, sí arrojan elementos que razonablemente validan la diferenciación.
129. Asimismo, como ya precisó 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.
130. Esto, 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.
131. 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 dieciséis no vulnera el derecho fundamental de igualdad contenido en el artículo 1 constitucional, pero por diversas consideraciones, las cuales ya fueron expuestas.

## X. ANÁLISIS DE LA REVISIÓN ADHESIVA

132. Dada la conclusión alcanzada, los argumentos expuestos por la recurrente adhesiva son infundados, toda vez que con ellos lo que pretende es

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 dos mil dieciséis. Sin embargo, por las razones expresadas a lo largo de esta ejecutoria, esta Primera Sala ha determinado que el referido artículo no es violatorio del derecho de igualdad.

## **XI. DECISIÓN**

133. Ante lo fundado de los agravios propuestos por el Secretario de Hacienda y Crédito Público y lo infundado de la revisión adhesiva planteada por el quejoso, esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que procede revocar la sentencia recurrida y negar el amparo al quejoso, en tanto el artículo 16, apartado A, fracción III, de la Ley de Ingresos de la Federación para 2016.

134. Por lo expuesto y fundado, esta Primera Sala resuelve:

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

**SEGUNDO.** La Justicia de la Unión no ampara ni protege a **María Anastacia Ángeles Bartolo**, en contra de la autoridad y acto precisados en el apartado primero de esta ejecutoria.

**TERCERO.** Es infundado el recurso de revisión adhesivo.

**Notifíquese...**