

**AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 286/2007.
QUEJOSOS: *****¹.**

**MINISTRA PONENTE: OLGA SÁNCHEZ CORDERO DE
GARCÍA VILLEGAS.
SECRETARIO: JORGE ROBERTO ORDOÑEZ ESCOBAR.**

S Í N T E S I S

AUTORIDADES RESPONSABLES: Congreso de la Unión y otras.

ACTO RECLAMADO: Inconstitucionalidad del artículo 138 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente en dos mil seis.

SENTIDO DE LA SENTENCIA DEL JUEZ DE DISTRITO: Sobreseer en el juicio de garantías.

RECURRENTE: Los quejosos.

El proyecto propone:

En las consideraciones:

El régimen de pequeños contribuyentes se constituyó para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y, para que una persona incurriere en él, es necesario que cumpla los requisitos a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, en

¹ Artículo 14, fracción VI de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

su sección relativa a dicho régimen. Por tanto, no puede causarse un perjuicio a los quejosos diferenciándolos de un régimen que no les resulta benéfico, pues en el que se colocan normativamente a efectos de tributar ha sido precisamente establecido para su beneficio y, en adición, es optativo.

En efecto, incorporarse al régimen de pequeños contribuyentes es un beneficio optativo otorgado por el legislador que, precisamente por ello, no transgrede ninguna garantía tributaria, pues sería el propio causante el que elegiría tomar dicha medida favorecedora, sujetándose a los términos en los que la misma se configurara normativamente.

En esa tesitura, al quedar establecida la naturaleza potestativa de las disposiciones que establecen opciones a favor de los contribuyentes, éstas deben someterse a un escrutinio constitucional a fin de dilucidar si las razones que dieron lugar al otorgamiento de la opción y al contenido de ésta traen consigo la inoperancia de los argumentos enderezados contra las mismas. Al efecto, deberá realizarse un ejercicio que consta de cuatro pasos: 1) deberá verificarse que las disposiciones en estudio efectivamente regulen un régimen, esquema, sistema o cualquier otro mecanismo, distinto al establecido para la generalidad de los casos; 2) comprobar si el esquema o régimen en análisis efectivamente es optativo para el contribuyente; 3) deberá verificarse si el régimen o esquema de que se trate, tiene un efecto que constituya un beneficio en términos “nominales” frente a la regla general; y, 4) deberá analizarse si la medida de que se trate es exigida por los principios constitucionales de la materia

tributaria contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En estas circunstancias, si un particular reclama los vicios que aprecia en un esquema optativo, de su más absoluta elección, como quedó evidenciado, no corresponde al Máximo Tribunal del país proceder a su revisión, pues ello tendría como consecuencia la modificación de los términos en los que se otorgó el régimen de beneficio, las circunstancias en las que se aplicaría o los requisitos que deben cumplirse, todo lo cual podría atentar contra las finalidades particulares perseguidas por el legislador en materias que son de su competencia.

En conclusión, no puede causarse un perjuicio a la quejosa, excluyéndola de un régimen que le resulta benéfico y que, en adición, es optativo.

Por todo lo anterior, se concluye que son inoperantes los argumentos expresados por los recurrentes.

RESOLUTIVO:

ÚNICO.- La justicia de la Unión no ampara ni protege a ***** , respecto del acto reclamado consistente en el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 26 de diciembre del 2005, específicamente respecto al artículo 138, en los términos del último considerando de esta resolución.

TESIS QUE SE CITAN:

“REGÍMENES OPTATIVOS. SUPUESTOS EN LOS CUALES NO SE ACTUALIZA LA INOPERANCIA DE LOS ARGUMENTOS Y PUEDE ANALIZARSE SU CONSTITUCIONALIDAD.” (página 23)

**AMPARO EN REVISIÓN NÚMERO 286/2007.
QUEJOSOS: *****.**

**MINISTRA PONENTE: OLGA SÁNCHEZ CORDERO DE
GARCÍA VILLEGAS.
SECRETARIO: JORGE ROBERTO ORDOÑEZ ESCOBAR.**

México, Distrito Federal. Acuerdo de la Primera Sala de la
Suprema Corte de Justicia de la Nación, correspondiente al día
diecisiete de octubre de dos mil siete.

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

PRIMERO.- Por escrito presentado el siete de abril de dos
mil seis, en la Oficina de Correspondencia Común de los
Juzgados de Distrito en el Estado de México, con residencia en
Naucalpan, ***** , por su propio derecho, solicitaron el amparo
y protección de la Justicia Federal, en contra de las autoridades y
por los actos que a continuación se precisan:

AUTORIDADES RESPONSABLES:

1. Congreso de la Unión.
2. Presidente de la República.
3. Secretario de Hacienda y Crédito Público.
4. Presidente (sic) del Servicio de Administración
Tributaria.

5. Administrador Local de Recaudación de Naucalpan en el Estado de México.

ACTOS RECLAMADOS.

“A).- DEL H. CONGRESO DE LA UNIÓN, la expedición del Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que se indican, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 8 de diciembre del 2005, entre el cual se encuentran integrados el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, del Régimen de Pequeños Contribuyentes previsto en el artículo 138, en la sección III del Capítulo II, del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y en el artículo 2º.-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado de las personas físicas del Régimen de Pequeños Contribuyentes, así como la expedición del Decreto por el que se reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 26 de diciembre del 2005, entre los cuales se encuentra el artículo 138, y que son los que estimamos inconstitucionales por su primer acto de aplicación: - - - B) DEL C. PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. La promulgación y orden de publicación de los Decretos citados en el inciso anterior. - - - C) DEL C. SECRETARIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, el refrendo y firma que otorgaron a los Decretos mencionados en el inciso A). - - - D) DE LOS

C.C. PRESIDENTE DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y ADMINISTRADOR LOCAL DE RECAUDACIÓN DE NAUCALPAN EN EL ESTADO DE MÉXICO. Cualquier acto de ejecución, aplicación o cobro de contribuciones derivado de los decretos señalados en el inciso A) y del artículo 138 de las personas físicas del Régimen de Pequeños Contribuyentes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para la integración de la cuota fija con el impuesto al valor agregado.”

SEGUNDO.- En la demanda de amparo los quejosos señalaron como garantías violadas las contenidas en los artículos, 1º, 14, 16 y 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y expresaron los conceptos de violación que estimaron pertinentes.

TERCERO.- Por auto de fecha diez de abril del dos mil seis, el Juez Tercero de Distrito en el Estado de México, con residencia en Naucalpan de Juárez, admitió la demanda de mérito, la que registró con el número 393/2006-III.

Seguidos los trámites legales, el veintiséis de mayo de dos mil seis, celebró la audiencia constitucional, en la que dictó sentencia que terminó de engrosar el treinta y uno de julio del año mencionado, en el sentido de sobreseer el presente juicio de garantías.

CUARTO.- Inconformes con la resolución anterior, los quejosos interpusieron recurso de revisión, mediante escrito presentado el quince de agosto de dos mil seis. El juez del conocimiento ordenó remitirlo al Tribunal Colegiado en turno, que correspondiera.

Correspondió conocer del asunto al Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, cuyo Presidente, por proveído de veintiocho de agosto de dos mil seis lo admitió, quedando registrado con el número 301/2006. Una vez realizados los trámites legales consiguientes, procedió a dictar sentencia el doce de marzo de dos mil siete, en la que determinó modificar la sentencia recurrida, sobreseer en el juicio de garantías respecto del Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que se indican, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha ocho de diciembre de dos mil cinco y, dado que consideró que era legalmente incompetente para resolver respecto de la constitucionalidad del Decreto por el que se reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 26 de diciembre del 2005, entre los cuales se encuentra el artículo 138 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dejó a salvo la jurisdicción y remitió los autos a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación.

QUINTO.- Recibidos los autos en este Alto Tribunal, su Presidente, por acuerdo de doce de abril de dos mil siete, determinó asumir su competencia originaria; ordenó dar vista al Procurador General de la República para que formulara el

pedimento respectivo; y turnó el asunto a la Ministra Olga Sánchez Cordero de García Villegas, para la elaboración del proyecto de resolución respectivo.

El Agente del Ministerio Público de la Federación, formuló pedimento en el sentido de negar el amparo a los quejosos.

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

PRIMERO. Esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es competente para conocer del presente recurso de revisión, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 107, fracción VIII, inciso a), de la Constitución Federal; 84, fracción I, inciso a), de la Ley de Amparo; 10, fracción II, inciso a), 11, fracción V, y 21, fracción XI, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación y los Puntos Segundo y Tercero, fracción II, del Acuerdo Plenario 5/2001, en relación con el Punto Cuarto, del Acuerdo en cita, en virtud de que fue interpuesto en contra de una sentencia dictada en la audiencia constitucional de un juicio de garantías en el que se planteó la inconstitucionalidad del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, desatacadamente por lo que se refiere al artículo 138, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil cinco.

SEGUNDO. Resulta innecesario analizar si el presente recurso fue interpuesto oportunamente, toda vez que, el Tercer

Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Segundo Circuito, realizó el cómputo respectivo y determinó que el recurso fue interpuesto oportunamente.

TERCERO. Los conceptos de violación que hicieron valer los quejosos y que no fueron analizados por el Juez de Distrito, se resumen, en esencia, en una violación al artículo 1º Constitucional, que establece que las garantías individuales no podrán restringirse ni suspenderse sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece. Lo cual, alegan, significa que una Ley secundaria u ordinaria, como lo es la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 138, no puede *restringir ni suspender* las garantías individuales. Por lo que, dicen, no obstante la clara limitación constitucional referida al alcance de las normas legisladas secundarias, las disposiciones legales tildadas de inconstitucionales tienen la pretensión de restringir las garantías de igualdad y legalidad, así como los principios de proporcionalidad y equidad que consagra el artículo 31 fracción IV Constitucional, restricción que pormenorizan, en síntesis, en los términos siguientes:

a) VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE LEGALIDAD.

Consideran que se viola en su perjuicio la garantía de legalidad, porque el artículo 138, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta faculta a la autoridad para poder llevar a cabo actos a su libre arbitrio al señalar que podrán establecer anualmente a los contribuyentes que se inscriban o estén inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes en el Régimen de Pequeños Contribuyentes previsto en el Sección III, del

Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con establecimiento, sucursales o agencias ubicados en su circunscripción, una cuota fija integrada aplicable para todo el ejercicio y que, en su caso, incluya a los impuestos sobre la renta y al valor agregado, cuyo pago se realizará bimestralmente. Lo anterior –consideran- es contrario a la Constitución Federal, en la parte que establece que toda relación tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco legal que la establezca y que la regule. Por lo que la autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultado para ello por una ley aplicable al caso.

b) VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE EQUIDAD.

Los recurrentes consideran que el precepto impugnado viola la garantía de igualdad jurídica, en virtud de que, en la sección en la que tributan (pequeños contribuyentes), aun cuando es una actividad empresarial como otras que marca la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta, no se permiten deducciones de los gastos propios de su actividad empresarial, tratando por demás desigual a la actividad empresarial y con ello violando la garantía de igualdad jurídica.

De igual manera, argumentan que es criterio de este Alto Tribunal, que no se requiere como presupuesto para su posible trasgresión, el que la norma legal relativa al impuesto sobre la renta establezca diversas categorías de contribuyentes o diferenciación entre ellos, pues basta con que establezca un derecho que no pueda ser ejercido por todos los contribuyentes, como en este caso, en el que la Ley no permite la deducción de gastos para determinar la base del impuesto, tratando por demás desigual a los contribuyentes de

actividades empresariales reguladas por la propia Ley, en relación con los diversos contribuyentes sujetos de la misma y que con ello viola la garantía de igualdad jurídica por tratar de una manera desigual a un sector de contribuyentes.

De tal suerte, dicen, que la Ley del Impuesto sobre la Renta no trata igual a toda la actividad empresarial como puede verse en su capítulo II sección I y II, de las personas físicas con actividades empresariales y profesionales y del régimen intermedio de las actividades empresariales en comparación con la sección III del régimen de pequeños contribuyentes, en donde, en las primeras (sic) se causa el impuesto sobre la utilidades, esto es, ingresos menos deducciones propias de la actividad empresarial y en las segundas se causa el mismo impuesto sobre los ingresos menos cuatro salarios mínimos del área geográfica de cada contribuyente, con lo que se puede ver, alegan, que siendo el mismo impuesto y la misma actividad empresarial la tratan de manera desigual. En cuanto a las tasas impositivas, señalan, se puede ver que en las dos primeras secciones tiene una tarifa progresiva mientras que el régimen de pequeños lo tasan con el 2% sobre ingresos. Lo que hace a este régimen violatorio de las garantías consagradas por nuestra Constitución.

c) VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD.

Alegan también, que el artículo 138 de la sección tercera del régimen de pequeños contribuyentes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el ejercicio fiscal del 2006, y el Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que se indican, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 8 de diciembre de 2005, obligan a los contribuyentes a presentar

declaraciones bimestrales y a calcular el impuesto mediante una cuota fija, violando con ello el principio constitucional de proporcionalidad tributaria, en virtud de que, en primer término, no tomó en cuenta si los contribuyentes de ese régimen tenían capacidad económica para realizar sus pagos y simplemente los está obligando a pagar, al disminuir solo una “deducción genérica” para todos de cuatro salarios sobre las ventas y no sobre las utilidades.

*Consideran que “el citado régimen lo que está previendo es recaudar sin importarle ningún principio ni derecho de los contribuyentes ya que está tasando a todos por igual con el 2% de impuesto, olvidando con esto los principios rectores de la Ley del Impuesto Sobre la Renta” ya que ésta “debe contener tasas progresivas, como las tenía en años pasados y que estas iban de un 0% a un 2% para que esta sea proporcional y no violente las garantías individuales haciendo los impuestos gravosos o confiscatorios para este régimen de pequeños”. Esto es, alegan, todos los contribuyentes que tributan en el régimen de pequeños contribuyentes tienen “por igual las mismas deducciones de cuatro salarios mínimos del área geográfica del contribuyente no importando si el ingreso es de \$*****, ambos deben de deducir la misma cantidad según su zona”.*

CUARTO. Previo al estudio de los conceptos de violación planteados por los recurrentes, debe señalarse que, al haber aportado la declaración de pago por Internet de la contribución reclamada, correspondiente al primer bimestre de dos mil seis y copias certificadas de sus constancias del Registro Federal de Contribuyentes, ello resultó suficiente para acreditar su interés jurídico, puesto que, con dichas documentales quedó evidenciado que son sujetos obligados bajo el régimen de pequeños contribuyentes.

Hecho lo cual, se procede al citado estudio en relación con la inconstitucionalidad el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 26 de diciembre del 2005, especialmente por lo que se refiere al artículo 138, publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiséis de diciembre de dos mil cinco, que es respecto del cual subsiste la materia de la revisión constitucional ante esta Suprema Corte.

Son inoperantes los argumentos planteados en los conceptos de violación, por las consideraciones que se vierten a continuación.

Los conceptos de violación que hicieron valer los quejosos y que no fueron analizados por el Juez de Distrito, se sintetizan, en su concepto, en una violación a las garantías de igualdad y legalidad, así como a los principios de proporcionalidad y equidad que consagra el artículo 31 fracción IV de la Constitución debido a que, alega:

1) Faculta a la autoridad para poder llevar a cabo actos a su libre arbitrio al señalar que podrán establecer anualmente a los contribuyentes que se inscriban o estén inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes en el Régimen de Pequeños Contribuyentes, una cuota fija integrada aplicable para todo el ejercicio y que, en su caso, incluya a los

impuestos sobre la renta y al valor agregado, cuyo pago se realizará bimestralmente.

2) El precepto impugnado viola la garantía de igualdad jurídica, en virtud de que, en la sección en la que tributan (pequeños contribuyentes), no se permiten deducciones de los gastos propios de su actividad empresarial, tratando por demás desigual a la actividad empresarial y con ello violando la garantía de igualdad jurídica.

3) Que la Ley del Impuesto sobre la Renta no trata igual a toda la actividad empresarial, pues las personas físicas con actividades empresariales y profesionales y del régimen intermedio de las actividades empresariales –en comparación con el régimen de pequeños contribuyentes– causan el impuesto sobre las utilidades, esto es, ingresos menos deducciones propias de la actividad empresarial y ellos causan el mismo impuesto calculado sobre sus ingresos menos cuatro salarios mínimos del área geográfica de cada contribuyente, con lo que se puede ver, alegan, que siendo el mismo impuesto y la misma actividad empresarial la ley la trata de manera desigual. En cuanto a las tasas impositivas, señalan, se puede ver que en las dos primeras secciones se tiene una tarifa progresiva, mientras que el régimen de pequeños contribuyentes se tiene una tasa del 2% sobre ingresos.

4) Que el artículo 138 de la sección tercera del régimen de pequeños contribuyentes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente para el ejercicio fiscal del 2006, *y el Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que se indican*, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 8 de diciembre de 2005, obligan a los contribuyentes a presentar declaraciones bimestrales y a calcular el impuesto mediante una cuota fija, violando con ello el principio constitucional de proporcionalidad tributaria, en virtud de que, en primer término, no tomó en cuenta si los contribuyentes de ese régimen tenían capacidad económica para realizar sus pagos y simplemente los está obligando a disminuir solo una “deducción genérica” para todos de cuatro salarios sobre las ventas y no sobre las utilidades.

En el decreto reclamado, en la parte que interesa, se reformó el artículo 138 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que los quejosos impugnan, para quedar de la siguiente forma:

“Artículo 138. Las personas físicas que paguen el impuesto en los términos de esta Sección, calcularán el impuesto que les corresponda en los términos de la misma, aplicando la tasa del 2% a la diferencia que resulte de disminuir al total de los ingresos que obtengan en el mes en efectivo, en bienes o en servicios, un monto equivalente a cuatro veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al mes.

Cuando los contribuyentes realicen pagos con una periodicidad distinta a la mensual conforme a lo dispuesto en el penúltimo párrafo de la fracción VI del artículo 139 de esta Ley, los ingresos y la disminución que les corresponda en los términos del párrafo anterior, se multiplicarán por el número de meses al que corresponda el pago.

TABLA

*Límite de Límite de Tasa
Ingresos ingresos
inferior superior*

<i>\$</i>	<i>\$</i>	<i>%</i>
<i>0.01</i>	<i>138,462.75</i>	<i>0.50</i>
<i>138,162.75</i>	<i>321,709.15</i>	<i>0.75</i>
<i>321,709.16</i>	<i>450,392.82</i>	<i>1.00</i>
<i>450,392.83</i>	<i>En adelante</i>	<i>2.00</i>

Los ingresos por operaciones en crédito se considerarán para el pago del impuesto hasta que se cobren en efectivo, en bienes o en servicios.

Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la

renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, será la cantidad que resulte de multiplicar por el factor de 7.35 el impuesto sobre la renta que resulte a cargo del contribuyente.”

Por tales motivos, se hace necesario dilucidar qué es lo que se requiere para considerar a una persona física como pequeño contribuyente, para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2006, para lo cual es necesario acudir a los artículos de dicha legislación federal que a continuación se transcriben, a efecto también de establecer los distintos regimenes previstos para las personas físicas con actividad empresarial y profesional.

SECCIÓN III

DEL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

(REFORMADO PRIMER PARRAFO, D.O.F. 1 DE DICIEMBRE DE 2004)

Artículo 137. Las personas físicas que realicen actividades empresariales, que únicamente enajenen bienes o presten servicios, al público en general, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su

actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior, no hubieran excedido de la cantidad de \$2'000,000.00.

Los contribuyentes a que se refiere este artículo que inicien actividades podrán optar por pagar el impuesto conforme a lo establecido en esta Sección, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite a que se refiere este artículo. Cuando en el ejercicio citado realicen operaciones por un periodo menor de doce meses, para determinar el monto a que se refiere el párrafo anterior, dividirán los ingresos manifestados entre el número de días que comprende el periodo y el resultado se multiplicará por 365 días; si la cantidad obtenida excede del importe del monto citado, en el ejercicio siguiente no se podrá tributar conforme a esta Sección.

Los copropietarios que realicen las actividades empresariales en los términos del primer párrafo de este artículo podrán tributar conforme a esta Sección, cuando no lleven a cabo otras actividades empresariales y siempre que la suma de los ingresos de todos los copropietarios por las actividades empresariales que realizan en copropiedad, sin deducción alguna, no excedan en el ejercicio inmediato anterior de la cantidad establecida en el primer párrafo de este artículo y siempre que el ingreso que en lo individual le corresponda a cada copropietario por dicha copropiedad, sin deducción alguna, adicionado de los intereses obtenidos por el mismo copropietario, en el ejercicio inmediato anterior, no

hubieran excedido del límite a que se refiere este artículo. Los copropietarios a que se refiere este párrafo estarán a lo dispuesto en el segundo párrafo de la fracción II del artículo 139 de esta Ley.

(ADICIONADO, D.O.F. 30 DE DICIEMBRE DE 2002)

Los contribuyentes a que se refiere este artículo, podrán pagar el impuesto sobre la renta en los términos de esta Sección, siempre que, además de cumplir con los requisitos establecidos en la misma, presenten ante el Servicio de Administración Tributaria a más tardar el día 15 de febrero de cada año, una declaración informativa de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior. Los contribuyentes que utilicen máquinas registradoras de comprobación fiscal quedarán liberados de presentar la información a que se refiere este párrafo.

(REFORMADO, D.O.F. 30 DE DICIEMBRE DE 2002)

No podrán pagar el impuesto en los términos de esta Sección quienes obtengan ingresos a que se refiere este Capítulo por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación, distribución o espectáculos públicos, ni quienes obtengan más del treinta por ciento de sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera.

(REFORMADO, D.O.F. 1 DE DICIEMBRE DE 2004)

Quienes cumplan con los requisitos establecidos para tributar en esta Sección y obtengan más del treinta por ciento

de sus ingresos por la enajenación de mercancías de procedencia extranjera, podrán optar por pagar el impuesto en los términos de la misma, siempre que apliquen una tasa del 20% al monto que resulte de disminuir al ingreso obtenido por la enajenación de dichas mercancías, el valor de adquisición de las mismas, en lugar de la tasa establecida en el artículo 138 de esta Ley. El valor de adquisición a que se refiere este párrafo será el consignado en la documentación comprobatoria. Por los ingresos que se obtengan por la enajenación de mercancías de procedencia nacional, el impuesto se pagará en los términos del artículo 138 de esta Ley.

(ADICIONADO, D.O.F. 30 DE DICIEMBRE DE 2002)

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, deberán conservar la documentación comprobatoria de la adquisición de la mercancía de procedencia extranjera, misma que deberá reunir los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación.

(ADICIONADO, D.O.F. 30 DE DICIEMBRE DE 2002)

Las autoridades fiscales, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, podrán estimar que menos del treinta por ciento de los ingresos del contribuyente provienen de la enajenación de mercancías de procedencia extranjera, cuando observen que la mercancía que se encuentra en el inventario de dicho contribuyente valuado al valor de precio de venta, es de procedencia nacional en el setenta por ciento o más.

Cuando el autor de una sucesión haya sido contribuyente de esta Sección y en tanto no se liquide la misma, el representante legal de ésta continuará cumpliendo con lo dispuesto en esta Sección.

Artículo 120. Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Sección, las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

Las personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, pagarán el impuesto sobre la renta en los términos de esta Sección por los ingresos atribuibles a los mismos, derivados de las actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

[...].-

Artículo 134. Los contribuyentes personas físicas que realicen exclusivamente actividades empresariales, cuyos ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por dichas actividades no hubiesen excedido de \$4'000,000.00, aplicarán las disposiciones de la Sección I de este Capítulo y podrán estar a lo siguiente:

[...].-

De los artículos antes transcritos, puede observarse que existen en la Ley del Impuesto sobre la Renta tres tipos de regímenes previstos para las personas físicas con actividad empresarial y profesional que, *grosso modo*, pueden sintetizarse en los siguientes:

RÉGIMEN GENERAL.

En este régimen tributan las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales, sin importar el monto de los ingresos obtenidos; y, asimismo, las personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, caso en el cual pagarán el impuesto sobre la renta en los términos de la Ley por los ingresos atribuibles a los mismos, derivados de las actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

Una vez inscritos en este régimen, deben expedir comprobantes a sus clientes por la venta de sus bienes o servicios y deben solicitar dichos comprobantes a sus proveedores por los gastos que hagan relacionados con sus servicios

Desde el inicio de sus operaciones es obligatorio llevar la contabilidad de los ingresos que obtienen y de los gastos,

compras o inversiones que realicen indispensables para llevar a cabo sus actividades.

Quienes se encuentran inscritos en este régimen deben presentar declaraciones de pago y declaraciones informativas.

Deben, además, mantener actualizados sus datos en el Registro Federal de Contribuyentes. Para ello, será necesario que informen de cualquier cambio relacionado con su nombre, domicilio y obligaciones fiscales, que hayan manifestado al inscribirse. Esto incluye el aviso de suspensión de actividades, cuando dejen de percibir ingresos por esta o cualquier otra actividad.

RÉGIMEN INTERMEDIO

Una vez inscrito en este régimen, deben expedir comprobantes a sus clientes por la venta de sus bienes o servicios y deben solicitar dichos comprobantes a sus proveedores por los gastos o compras que haga relacionados con su actividad.

Desde el inicio de sus actividades deben llevar un solo libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones, en lugar de llevar la contabilidad a que se refiere la fracción II, del artículo 133 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta².

² Artículo 133. Los contribuyentes personas físicas sujetos al régimen establecido en esta Sección, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley y en las demás disposiciones fiscales, tendrán las siguientes:
[...].-

Quienes se encuentran inscritos en este régimen deben presentar declaraciones de pago y mantener actualizados sus datos en el Registro Federal de Contribuyentes, para ello es necesario que informen de cualquier cambio relacionado con su nombre, domicilio y obligaciones fiscales, que hayan manifestado al inscribirse. Esto incluye, el aviso de suspensión de actividades, cuando deje de percibir ingresos por esta o cualquier otra actividad.

RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

La ley fiscal reconoce que los contribuyentes tienen diferentes niveles de capacidad administrativa para cumplir con sus obligaciones fiscales y como tales, se les debe de proporcionar los elementos necesarios para que cumplan con oportunidad con el pago de sus impuestos.

Así, en la Ley del Impuesto sobre la Renta se contiene un régimen optativo para las personas físicas de baja capacidad económica y administrativa, con mínimas obligaciones fiscales por cubrir, denominado Pequeños Contribuyentes, en el que pueden tributar las personas físicas que realicen actividades empresariales, que únicamente vendan bienes o presten servicios al público en general, y que sus ingresos anuales en el ejercicio inmediato anterior no excedan de \$*****.

II. Llevar contabilidad de conformidad con el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento; tratándose de personas físicas que únicamente presten servicios profesionales, llevar un solo libro de ingresos, egresos y de registro de inversiones y deducciones, en lugar de la contabilidad a que se refiere el citado Código.
[...].-

Debido a ese régimen de beneficio, los pequeños contribuyentes no tienen, conforme a la ley, que cumplir con las siguientes obligaciones:

- Registrar por separado los ingresos que causen IVA a las distintas tasas y los que no lo causen.
- Entregar a sus clientes comprobantes tratándose de operaciones menores a \$ *****

De lo antes señalado, y en lo que para el caso interesa, se destaca que, para poder estimar que una persona física se encuentra afecta al régimen de “pequeños contribuyentes” en un ejercicio fiscal determinado, es necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos:

- a) Que se trate de una persona física cuyos ingresos obtenidos en el año calendario anterior no hubieran excedido de la cantidad de *****.
- b) Además, por tratarse de un régimen fiscal por antonomasia optativo a las reglas generales de tributación y por ser una contribución que se causa por ejercicios anuales, será necesario demostrar que, al fisco federal se le dio el **aviso de opción** correspondiente en el año del ejercicio de que se trate; es decir, si un contribuyente pretende ubicarse en dicho régimen por el ejercicio fiscal de dos mil

seis, es imprescindible acreditar que, al fisco federal, se le dio aviso del ejercicio de la opción por dicho año; la falta de dicho aviso de opción provoca que no sea posible afirmar que el contribuyente se encuentre dentro de dicho régimen. Dicho aviso deberá presentarse, a más tardar, el treinta y uno de marzo del ejercicio, según lo dispuesto en el artículo 139, fracción II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en lo conducente establece: **“Artículo 139. Los contribuyentes sujetos al régimen previsto en esta Sección, tendrán las obligaciones siguientes: (...), fracción II. Presentar ante las autoridades fiscales a más tardar el 31 de marzo del ejercicio en el que comiencen a pagar el impuesto conforme a esta Sección o dentro del primer mes siguiente al de inicio de operaciones el aviso correspondiente. Asimismo, cuando dejen de pagar el impuesto conforme a esta Sección, deberán presentar el aviso correspondiente ante las autoridades fiscales, dentro del mes siguiente a la fecha en que se dé dicho supuesto.”**

- c) Asimismo, y en abono a los dos aspectos anteriores, para que una persona física pueda considerarse afecta al régimen de pequeños contribuyentes de la Ley del Impuesto sobre la Renta, será necesario, además, que a más tardar el quince de febrero de cada año le presente al fisco federal una “declaración informativa” de los ingresos obtenidos en el año calendario anterior, a menos que se trate de contribuyentes que utilicen

máquinas registradoras de comprobación fiscal, hipótesis en la cual también se deberá demostrar tal supuesto.

Como se evidencia, los pequeños contribuyentes guardan una situación jurídica distinta a los demás causantes, ya que un gran porcentaje de los negocios mercantiles pertenecen a las denominadas micro y pequeñas empresas; debido a ello, el gobierno federal impulsó el desarrollo en dicho sector y, para facilitarles el pago de los impuestos y establecer apoyos, les otorgó un trato distinto al de la generalidad de contribuyentes, situación que en vez de causarles algún perjuicio, les otorga beneficios de simplificación en materia fiscal.

Estos señalamientos se sustentan en la exposición de motivos de la Ley del Impuesto sobre la Renta de mil novecientos noventa y siete, en vigor a partir de mil novecientos noventa y ocho, de la cual se advierte que el régimen de pequeños contribuyentes se creó para apoyar a la micro y pequeña empresa, ya que se encontraban en desigualdad de circunstancias ante las grandes empresas que no tienen ningún problema para cumplir con sus obligaciones fiscales y para proporcionar un trato más equitativo a ese tipo de contribuyentes, se determinó que debían tributar bajo ese régimen de beneficio para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Por tanto, si el contribuyente se ubica voluntariamente en un régimen de beneficio y no en el general de tributación, no existe

un trato desproporcional, ni inequitativo, ni desigual, ni ilegal, precisamente porque se trata de una opción para el contribuyente.

El régimen de pequeños contribuyentes se constituyó para facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y, para que una persona incurriera en él, es necesario que cumpla los requisitos a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su sección relativa a dicho régimen. Por tanto, no puede causarse un perjuicio a los quejosos diferenciándolos del régimen general, pues en el que se colocan normativamente a efectos de tributar ha sido precisamente instituido para su beneficio y, en adición, es optativo.

En efecto, incorporarse al régimen de pequeños contribuyentes es un beneficio optativo otorgado por el legislador que, precisamente por ello, no transgrede ninguna garantía tributaria, pues sería el propio causante el que elegiría tomar dicha medida favorecedora, sujetándose a los términos en los que la misma se configurara normativamente.

En esa tesitura, al quedar establecida la naturaleza potestativa de las disposiciones que establecen opciones a favor de los contribuyentes, éstas deben someterse a un escrutinio constitucional a fin de dilucidar si las razones que dieron lugar al otorgamiento de la opción y al contenido de ésta traen consigo la inoperancia de los argumentos enderezados contra las mismas. Al efecto, deberá realizarse un ejercicio que consta de cuatro pasos: 1) deberá verificarse que las disposiciones en estudio efectivamente regulen un régimen, esquema, sistema o cualquier

otro mecanismo, distinto al establecido para la generalidad de los casos; 2) comprobar si el esquema o régimen en análisis efectivamente es optativo para el contribuyente; 3) deberá verificarse si el régimen o esquema de que se trate, tiene un efecto que constituya un beneficio en términos “nominales” frente a la regla general; y, 4) deberá analizarse si la medida de que se trate es exigida por los principios constitucionales de la materia tributaria contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior encuentra sustento en la tesis jurisprudencial aprobada por esta Primera Sala en sesión de ocho de agosto de dos mil siete, cuyo rubro, datos de identificación y texto son los siguientes:

“REGÍMENES OPTATIVOS. SUPUESTOS EN LOS CUALES NO SE ACTUALIZA LA INOPERANCIA DE LOS ARGUMENTOS Y PUEDE ANALIZARSE SU CONSTITUCIONALIDAD³. Las disposiciones que establecen opciones a favor de los contribuyentes deben someterse a un escrutinio constitucional a fin de dilucidar si las razones que dieron lugar al otorgamiento de la opción y al contenido de ésta traen consigo la inoperancia de los argumentos enderezados contra las mismas. Al efecto, deberá realizarse un ejercicio que consta de cuatro pasos: 1) deberá verificarse que las disposiciones en estudio efectivamente regulen un régimen, esquema, sistema o cualquier otro mecanismo, distinto al establecido para la generalidad de los casos; 2) comprobar si el esquema o régimen en análisis efectivamente es optativo para el contribuyente; 3) deberá verificarse si el régimen o

³ Tesis 1a./J. 132/2007. Novena Época. Primera Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVI, correspondiente al mes de septiembre de 2007. Página 296.

esquema de que se trate, tiene un efecto que constituya un beneficio en términos “nominales” frente a la regla general; y, 4) deberá analizarse si la medida de que se trate es exigida por los principios constitucionales de la materia tributaria contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En caso de que los principios de justicia tributaria efectivamente demanden el otorgamiento del tratamiento introducido de manera optativa, ello implicará que el beneficio señalado como “nominal” y observado en los términos del tercer paso del análisis, realmente, no es una medida de favor –finalmente, no es un “beneficio”–, sino que es un imperativo que constitucionalmente debe observar el legislador para otorgar el trato desigual que corresponde a los desiguales, caso en el cual la medida de que se trate sería analizable en términos de la fracción IV del artículo 31 constitucional, pues sólo así podría salvaguardarse la esfera jurídica del contribuyente, frente al sistema tributario diseñado por el legislador. Por el contrario, si no se trata de una medida demandada por las garantías tributarias, sino que el esquema se genera en atención a razones extrafiscales o a alguna finalidad o intención del legislador de naturaleza diversa, entonces los argumentos enderezados por los particulares en contra del esquema alternativo que han elegido, serán inoperantes. Lo anterior resulta lógico y acorde, tanto a la naturaleza del juicio en sede constitucional que corresponde a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como a la fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación de poderes, debiéndose respetar la libertad de configuración con que cuenta el Congreso en el marco de sus atribuciones. En estas circunstancias, si un particular reclama los vicios que apreciaría en un esquema optativo de su elección, no corresponde al Máximo Tribunal del país proceder a su revisión, pues ello tendría como consecuencia la modificación de los términos en los que se otorgó el estímulo, las circunstancias en

las que se aplicaría o los requisitos que deben cumplirse, todo lo cual podría atentar contra las finalidades particulares perseguidas por el legislador en materias que son de su competencia. Debe precisarse que el estándar descrito no es aplicable en aquellos casos en los que los causantes reclamen un determinado esquema tributario opcional al cual no tienen acceso, dados los términos de la configuración de su ámbito personal, aduciendo su exclusión del mismo, como una violación a las garantías de equidad o igualdad, toda vez que el análisis que sobre el particular se efectúe resulta ineludible para el juzgador constitucional, a fin de que el diseño del régimen optativo no sea el motivo para introducir un trato discriminatorio.”

En el caso, los tres primeros elementos de escrutinio constitucional a que obliga sujetarse la jurisprudencia en comento, se encuentran acreditados con la cita que se ha hecho de los preceptos antes transcritos.

En efecto, las disposiciones en estudio ciertamente regulan un régimen distinto al establecido para la generalidad de los casos. Como ya se señaló en párrafos precedentes, existen en la Ley del Impuesto sobre la Renta tres tipos de regímenes previstos para las personas físicas con actividad empresarial y profesional que han sido ya descritos en su generalidad y de los cuales se desprende que el régimen denominado en la ley como de “pequeños contribuyentes” es un esquema tributario distinto al régimen general de las personas físicas con actividades empresariales, cuyas diferencias se pueden apreciar en la distinción de los sujetos, los ingresos, las obligaciones a que están sujetos y la forma de realizar el pago de las contribuciones.

Por otra parte, también se puede corroborar que el esquema en análisis es optativo para el contribuyente, pues, las consideraciones expresadas anteriormente, en especial la que se refiere a la obligación establecida por el artículo 139 fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, relativa al aviso de opción por parte del contribuyente para incorporarse a régimen de pequeños contribuyentes y tributar conforme a sus normas, se puede apreciar que se trata de un régimen optativo respecto del cual no resultaba necesario que el contribuyente decidiera su inclusión o exclusión del mismo, pues el régimen general es obligatorio, mientras que el de pequeños solo resulta aplicable para los que tomen la decisión voluntaria de incorporarse al mismo.

Siguiendo con el análisis del estándar contenido en la tesis transcrita párrafos arriba, procede ahora verificar si el régimen o esquema tiene un efecto que constituya un beneficio en términos “nominales” frente a la regla general. Pues bien, de un análisis detallado de las obligaciones a que están sujetos los contribuyentes que pertenecen a cada uno de los regimenes a los que se ha hecho referencia, se puede evidenciar que existe un régimen de beneficio en términos nominales frente a la regla general. Efectivamente, los causantes que se incorporan al régimen de pequeños contribuyentes quedan liberados de diversas obligaciones, como se explicitó con anterioridad, específicamente, las de i) registrar por separado los ingresos que causen Impuesto al valor agregado a las distintas tasas y los que no lo causen y ii) la de entregar a sus clientes comprobantes tratándose de operaciones menores a \$ *****. La liberación del cumplimiento de estas obligaciones, hace evidente que se

trató de facilitarles el pago de los impuestos y establecer apoyos que les otorgaran un trato distinto al de la generalidad de contribuyentes, situación que les otorga beneficios de simplificación en materia fiscal.

Por lo que únicamente quedaría acreditar si, como en el caso, no se trata de una medida demandada por las garantías tributarias, sino que el esquema se genera en atención a razones extrafiscales o a alguna finalidad o intención del legislador de naturaleza diversa y, por tanto, los argumentos enderezados por los particulares en contra del esquema alternativo que han elegido, son inoperantes. Lo anterior resulta lógico y acorde, tanto a la naturaleza del juicio en sede constitucional que corresponde a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como a la fuerza normativa del principio democrático y del principio de separación de poderes, debiéndose respetar la libertad de configuración con que cuenta el Congreso en el marco de sus atribuciones.

En relación con este punto, debe precisarse que el otorgamiento de beneficios administrativos y tributarios a los causantes que reúnen las características descritas en los incisos de las páginas 22 a 24, no eran exigibles desde el artículo 31, fracción IV. Es decir, que las personas físicas dedicadas a actividades empresariales, que realicen operaciones con el público en general y que no obtengan ingresos superiores a dos millones de pesos, no ameritaban, desde el punto de vista constitucional, un tratamiento como el otorgado a través del régimen reclamado. Pues como ya se señaló, las razones que condujeron al legislador a la creación del régimen de pequeños

contribuyentes fue el facilitarles el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y proporcionarles los elementos necesarios para que cumplieran con la debida oportunidad con el pago de sus impuestos.

Como ya se explicitó, el régimen de pequeños contribuyentes se creó para apoyar a la micro y pequeña empresa, ya que el legislador consideró que se encontraban en desigualdad de circunstancias ante las grandes empresas para cumplir con sus obligaciones fiscales y, para proporcionar un trato más equitativo a ese tipo de contribuyentes, se determinó crear un régimen de beneficio para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En estas circunstancias, si un particular reclama los vicios que aprecia en un esquema optativo, de su más absoluta elección, como quedó evidenciado, no corresponde al Máximo Tribunal del país proceder a su revisión, pues ello tendría como consecuencia la modificación de los términos en los que se otorgó el régimen de beneficio, las circunstancias en las que se aplicaría o los requisitos que deben cumplirse, todo lo cual podría atentar contra las finalidades particulares perseguidas por el legislador en materias que son de su competencia.

En tal virtud, no puede considerarse que los contribuyentes se encuentren ante una disyuntiva, pues el esquema optativo no ha sido diseñado a través del ejercicio de una elección que el causante se encontrara obligado a tomar, es decir, le estaba

autorizado no acudir al esquema optativo regulado en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En conclusión, no puede causarse un perjuicio a la quejosa, excluyéndola de un régimen que le resulta benéfico y que, en adición, es optativo.

Por todo lo anterior, se concluye que son inoperantes los argumentos expresados por el recurrente.

Por lo expuesto y fundado se resuelve:

ÚNICO.- La justicia de la Unión no ampara ni protege a ***** , respecto del acto reclamado consistente en el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 26 de diciembre del 2005, específicamente respecto al artículo 138, en los términos del último considerando de esta resolución.

Notifíquese; con testimonio de esta resolución, vuelvan los autos al lugar de su origen y, en su oportunidad archívese el toca.

Así lo resolvió la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por unanimidad de cuatro votos de los señores Ministros: José de Jesús Gudiño Pelayo, Juan N. Silva Meza, Olga Sánchez Cordero de García Villegas (Ponente) y Presidente José Ramón Cossío Díaz. Ausente el señor Ministro Sergio A. Valls Hernández.

Firman el Ministro Presidente de la Sala y la Ministra Ponente, con el Secretario de Acuerdos, quien autoriza y da fe.

PRESIDENTE DE LA PRIMERA SALA

MINISTRO JOSÉ RAMÓN COSSÍO DÍAZ

MINISTRA PONENTE

**MINISTRA OLGA SÁNCHEZ CORDERO DE GARCÍA
VILLEGAS.**

**SECRETARIO DE ACUERDOS
DE LA PRIMERA SALA**

LIC. HERIBERTO PÉREZ REYES.

***** En términos de lo previsto en el artículo 14, fracción VI de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en esta versión pública se suprime la información considerada legalmente como reservada o confidencial que encuadra en esos supuestos normativos.