



UNIVERSIDAD PANAMERICANA
Facultad de Derecho
Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo acuerdo número 974181 de fecha 15 de Julio de 1997

**“ANÁLISIS DE LA PROTECCIÓN JURÍDICA EMANADA DE LA
CONFIANZA LEGÍTIMA”**

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta

Lic. Aldo Blanquel Vega

Director

Dr. Juan Manuel Otero Varela

ÍNDICE

| Apartado | Página |
|--|---------------|
| I. Introducción..... | 1 |
| II. Principios y reglas involucrados en la ejecutoria..... | 4 |
| II.I. Transcripción de la tesis aislada y ejecutoria..... | 14 |
| III. Análisis doctrinal..... | 42 |
| III.I. La confianza legítima..... | 42 |
| III.I.I. Origen..... | 42 |
| III.I.II. Definición..... | 47 |
| III.I.III. Sustento de la confianza legítima..... | 49 |
| III.I.IV. Requisitos para la protección al principio de confianza legítima..... | 58 |
| III.I.V. Soluciones para el caso de violación al principio de confianza legítima..... | 67 |
| III.I.VI. Problemas de aplicación..... | 72 |
| III.II. Otros principios..... | 75 |
| III.II.I. División de Poderes..... | 75 |
| III.II.II. Libertad de diseño del sistema tributario..... | 79 |
| IV. Análisis de la tesis aislada..... | 83 |
| IV.I. Variación de la litis..... | 83 |
| IV.II. Estudio de la confianza legítima en la falta de un mecanismo transitorio para el nuevo régimen de actividades, agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras de la Ley del Impuesto sobre la Renta..... | 87 |
| IV.III. Límites a la libertad configurativa del sistema tributario..... | 104 |
| V. Conclusiones..... | 107 |
| VI. Bibliografía..... | 116 |

I. Introducción

El presente trabajo, estudia y analiza la resolución emitida no hace mucho –casi apenas un año (octubre de dos mil dieciséis)– por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, donde abordó el tema de la protección al principio de confianza legítima en el sistema jurídico mexicano, con motivo de la reforma fiscal emitida para el año de dos mil catorce, especialmente, por la derogación –yo diría, modificación– del *régimen simplificado* al *régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras* de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para ello, en primer lugar se identifican los principios y reglas tocados en dicha resolución. En ese apartado inicial, antes de delimitar cuáles son esos principios y reglas que juegan en la determinación de la Corte, se hace una breve referencia a la discusión doctrinal existente para diferenciar entre dichos conceptos, con la única finalidad de establecer un parámetro o idea básica respecto a lo que constituye un principio o una regla dentro de un sistema normativo; cabe apuntar que sobre ese tema, en el texto que presento, me permito formular una definición de dichos términos jurídicos.

Esas definiciones o conclusiones propias del primer apartado, las arribo, dado que al dar lectura a los autores consultados que han escrito sobre el tema, no observó una definición clara y precisa sobre principios y reglas, sino únicamente características de tales conceptos.

Por lo que el hecho de establecer esa base de premisas –entre ellas definiciones concretas–, no tiene mayor ánimo que el identificar y diferenciar entre los principios y reglas de la resolución de nuestro máximo Tribunal constitucional. Debo dejar sentado, que no pretendo en ese primer apartado, hacer una crítica, sino sólo establecer parámetros fijos para la que si haré en el momento de analizar las consideraciones de la ejecutoria.

Posteriormente, en el apartado del análisis doctrinal, se estudiarán sólo los principios que estimó oportunos para la crítica que realizaré. De este modo, expresamente me referiré a la confianza legítima, así como a los principios de división de poderes y libertad de diseño en el sistema tributario.

Al tocar el principio de confianza legítima, analizaré su origen, definición y su sustento filosófico. Al llegar a este elemento, corroboraré el hecho de que tal principio se sustenta en el Estado de derecho y en la seguridad jurídica, por lo que cotejaré diversos puntos de vista, a fin de plasmar su relación con nuestro principio.

También estableceré la posición que juega la buena fe en la configuración de la confianza legítima; desatancándose que distinguiremos los diversos puntos de vista de los tratadistas con relación a dicho elemento. De igual manera, analizaré los requisitos que se han establecido para su configuración, destacándose que en éste punto, veremos lo concerniente a las expectativas de derecho y los derechos adquiridos, que ha sido un tema muy tratado en el derecho europeo en la inmersión de la confianza legítima dentro del derecho administrativo. Siguiendo el abordaje de temas, plasmaremos cuáles son las consecuencias de violentar la confianza legítima y los problemas o escollos que los tratadistas han observado en la configuración de dicho principio.

Concluiré el tema doctrinario con el análisis de los principios de división de poderes y libertad configurativa en el sistema tributario, toda vez que son, en mi parecer, los sustentos medulares de la ejecutoria emitida por la Segunda Sala de la Corte.

Debo anotar que dentro del estudio doctrinario del presente trabajo, haré comentarios propios, los cuales no tienen mayor objeto que el plasmar mi primera impresión de la lectura hecha a la doctrina; por lo que esos comentarios, no deben tomarse como críticas tajantes a lo señalado por los tratadistas. Asimismo, debe aclarar que en cuanto a la doctrina, la mayormente consultada corresponde a doctrinarios extranjeros, puesto que la confianza legítima no es un tema que se encuentre desarrollado en nuestro país; y, por el contrario, en los restantes

principios que se analizan, sí hay un espectro más amplio de autores mexicanos que los han estudiado.

Una vez lo anterior, procederé a realizar la crítica a la tesis aislada, desarrollándola en tres partes; en un principio analizaré la ejecutoria de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación desde su aspecto formal, luego, en segundo término desde el fondo del problema planteado por la quejosa del amparo y, finalmente, hare una brevísima crítica, o mejor dicho reflexión, del problema de la política fiscal en México.

De este modo, en el punto formal de la crítica, veré un tema relacionado con la congruencia de los fallos judiciales, a fin de establecer que el Tribunal constitucional de nuestro país no resolvió lo pedido por la quejosa del amparo.

Luego, tal como lo referí, analizaré el fondo de lo que considero, no fue resuelto por la Corte, para lo cual haré una breve explicación de lo que era el régimen simplificado eliminado de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para pasar a compararlo con el nuevo régimen de actividades, agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras establecido en dicha ley, a fin de establecer sus diferencias y similitudes.

En ese momento del trabajo, me atreveré a hacer un cálculo aritmético a fin de verificar la variación desde un punto de vista económico de uno y otro régimen; siendo pertinente señalar que ese cálculo es únicamente avalado por el leal saber y entender del suscrito; y, con base en todo lo anterior, arribaré a la conclusión de la no vulneración al principio de confianza legítima en los términos planteados por la quejosa del amparo que dio origen a la resolución de la Corte.

Finalmente, haré una breve crítica a la facultad de la libre configuración del sistema tributario, cuya falta de límites claros, es lo que me parece genera los problemas jurídicos y distorsiones económicas del sistema impositivo nacional.

II. Principio y reglas involucrados en la ejecutoria

En este apartado, tocará identificar cuáles son los principios y reglas involucrados en la ejecutoria que se analizará en el cuarto apartado; y, para ello, resulta necesario establecer, inicialmente, lo que se entiende por dichos conceptos de filosofía jurídica.

Así, en principio, se indicará lo que al respecto se señaló en las instrucciones proporcionadas para la realización del presente trabajo; y, luego, se hará una breve referencia de lo que la doctrina ha señalado al respecto; para que, finalmente, con base en ese contexto, se precisen cuáles son los principios y reglas que se identifican en la resolución de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que se examina.

En esos términos, en las instrucciones entregadas para la elaboración de este texto, se refirieron algunas características para ambos conceptos. Por cuanto hace a los **principios**, se indicó que: **i)** contienen *mandatos de optimización*, “toda persona tiene derecho a la seguridad social”; **ii)** colisionan con otros principios y bienes jurídicos tutelados constitucionalmente; **iii)** se caracterizan por niveles elevados de imprecisión terminológica; **iv)** son interpretados sistemáticamente; y, **v)** desde el punto de vista doctrinal, deben cumplir con un *roll* primordial, como es: *a)* servir de base y fundamento de todo el ordenamiento jurídico; *b)* actuar como directriz hermenéutica para la aplicación de las reglas jurídicas; y, *c)* en caso de falta de norma concreta y específica, se emplean como fuente integradora del derecho.

Respecto a las **reglas**, se señaló que: **i)** establecen supuestos de hecho y consecuencias jurídicas; **ii)** la colisión con otras reglas se resuelve mediante la premisa de la norma posterior y la norma especial contra la anterior y general; **iv)** se establecen dentro del marco de lo fáctico y realizable; **v)** no requieren de mayor esfuerzo argumentativo; **vi)** suelen poseer un alto grado de precisión; **vi)** se limitan a exigir un comportamiento concreto y determinado.

Las anteriores características son consistentes con lo que la doctrina contemporánea ha establecido al respecto entre la distinción de los principios y reglas de las normas jurídicas.

La discusión doctrinal que existe es muy basta, puesto que constituye la base para establecer la naturaleza de las normas en un sistema jurídico. Por ese motivo, el tema ha sido analizado principalmente en el campo de los derechos fundamentales y/o en el derecho constitucional; lo que se ha hecho con la finalidad de justificar la incorporación de diversos valores en las constituciones de los Estados modernos, así como al momento de establecer la interpretación de dichos valores, para aplicarlos en los casos del mundo fáctico.

Al parecer, la problemática contemporánea respecto a la distinción entre principios y reglas tuvo como punto de partida un trabajo del filósofo y jurista norteamericano RONALD DWORKING en el año de 1967¹. Con mayor exactitud, RAMÓN RUÍZ RUÍZ, ubica el inicio de la discusión en el artículo titulado “¿Es el derecho un sistema de reglas?” publicado por DWORKING en la citada anualidad de 1967², el cual fue incluido posteriormente en su obra editada en 1995 titulada “*Los derechos en serio*”.

En mi opinión, este punto de partida también es compartido por el diverso doctrinario italiano RICCARDO GUASTINI al referir que después de algunos trabajos de DWORKING en los años setenta se asumió que cada sistema jurídico incluye dos tipos de normas: los principios y las reglas³.

No obstante estas cuatro décadas de discusión formal en cuanto a la diferenciación de los principios y reglas en los sistemas juicios contemporáneos, a la fecha la doctrina no se ha puesto de acuerdo en la resolución de ese tema; sin

¹ Atienza, Manuel y Manero, Juan Ruíz, “Sobre principios y reglas”, *DOXA-10*, España, 1991, p. 101, https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10763/1/doxa10_04.pdf

² Ruíz Ruiz, Ramón, “La distinción entre reglas y principios y sus implicaciones en la aplicación del derecho”, *Derecho y Realidad*, Colombia, 2º semestre de 2012, núm. 20, p. 146, http://revistas.uptc.edu.co/index.php/derecho_realidad/article/viewFile/4860/3952

³ Guastini, Riccardo, *Teoría e ideología de la interpretación constitucional*, trad. de Miguel Carbonell y Pedro Salazar, Madrid, Trotta, 2008, p. 73.

embargo, observó que existen puntos coincidentes en las teorías o tesis que se han propuesto y sostenido por los doctrinarios o autores que han escrito al respecto.

Así es, ROBERT ALEXY señala que a la fecha aún sigue existiendo confusión y polémica respecto a la distinción entre principios y reglas, concurriendo numerosos y diversos criterios para diferenciar unos de otros⁴.

El referido autor alemán especifica que el criterio utilizado con mayor frecuencia, es el de generalidad, según el cual, los principios son normas de un grado de generalidad relativamente alto, en tanto que las reglas son normas de un nivel de generalidad relativamente bajo. Empero, tal doctrinario refiere que hay otros criterios de diferenciación, los cuales pueden llevar a sostener tres tesis totalmente diferentes, que identifica de la manera siguiente⁵:

- i) La que en palabras del suscrito, podría establecerse como la *falta de un criterio decisorio absoluto*; esto es, no se podría hacer una división entre principios y reglas porque los diversos criterios que se utilizan para ello, pueden ser combinables entre sí.
- ii) La que refiere que la distinción es sólo de grado.
- iii) La que establece que la distinción entre principios y reglas no solo es gradual, sino cualitativa.

Es la tercera tesis, la que el mencionado autor alemán considera correcta, ya que aduce que con ella se distingue con toda precisión entre principios y reglas, así como que también se explica la mayoría de los criterios para su diferenciación.

ALEXY refiere que los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes, conceptualizándolos como *mandatos de optimización*, que pueden cumplirse en diferente grado, dependiendo de las posibilidades jurídicas y no sólo

⁴ Alexy, Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, 2ª ed., trad. de Carlos Bernal Pulido, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2008, p. 63.

⁵ *Ibidem*, p. 65.

de las reales. Y que por el contrario, las reglas son normas que se cumplen o no, es decir, si una regla es válida, entonces se hace lo que establece, ni más ni menos⁶.

En consideración del suscrito, el mencionado doctrinario alemán establece como criterio para distinción entre principios y reglas, lo que se denominaría como un criterio del tipo *cualitativo*, sin que establezca un concepto definitorio concreto. De modo tal, que al ser una característica cualitativa, debe atenderse a su naturaleza y, dicha circunstancia, es la razón por la cual la tesis que sostiene explicaría la mayoría de los criterios para la distinción entre principios y reglas.

RICCARDO GUASTINI, refiere que una regla es un enunciado condicional que conecta una consecuencia jurídica cualquiera con una clase de supuestos concretos. En tanto que el principio es más complicado y controvertido, pues en su opinión, los juristas contemporáneos la identifican con toda norma que cumple con las siguientes dos circunstancias: **i)** que los principios sean en cuanto a normas fundamentales; situación que acontecerá cuando la norma: a) caracterice al sistema jurídico, al ser un elemento esencial para la identificación del sistema; b) otorgue un fundamento axiológico a otras normas del sistema; c) no exija ningún fundamento ni justificación porque se concibe como una norma justa o correcta; y **ii)** que los principios sean como normas estructuralmente indeterminadas, lo que no se refiere a su posición en el sistema jurídico, sino a su contenido y estructura normativa, la cual puede asumir dos formas: a) con carácter derrotable, lo cual acontece cuando no se establecen exhaustivamente los hechos condicionantes o sus excepciones – pues de lo contrario constituirá una regla–; b) como norma genérica, que se decanta en el hecho de que exige la formulación de otras normas que la concreten, pero esa concreción puede ser de maneras muy diversas⁷.

A su vez, ATIENZA Y MANERO, refieren dos enfoques –*en mi gusto criterios*– para la distinción entre principios y reglas. El primero que denominan estructural, que consiste en ver a las normas como entidades organizadas de cierta manera; y,

⁶ *Ibidem*, p. 68.

⁷ Guastini, Riccardo, *op. cit.*, pp. 74-77.

el segundo, nombrado como funcional, que consiste en verificar el papel o función que cumplen en el razonamiento práctico de sus destinatarios⁸.

RAMÓN RUÍZ, al analizar a Atienza y Manero, aduce que es posible inferir en la mayor parte de los principios jurídicos, al menos tres características esenciales de los principios, como son: 1) la fundamentalidad: que consistente en que la sustitución o modificación de una norma tiene como efecto directo, la transformación del ordenamiento jurídico o sector en que está inserto; 2) la generalidad: que alude a su campo de aplicación, es decir, tanto el supuesto de hecho como la consecuencia están reguladas en términos muy generales y abstractos; y, 3) la vaguedad: la cual atiende a la indeterminación semántica de la norma, es decir, cuando es complicado identificar un caso con el supuesto de hecho previsto.⁹

Sobre el particular, ALEXY señala que uno de los puntos que evidencian la distinción entre principios y reglas, es la manera en que se resuelven al enfrentarse contra otras normas de la misma categoría, lo cual denomina como *colisiones de principios* y *conflictos en las reglas*, situación que constituye una característica peculiar, puesto que ambas tienen soluciones muy diversas. Así, al estar frente un conflicto de reglas, el referido autor alemán establece que la solución se da a partir de la introducción –en una de las reglas– de una cláusula de excepción o de la declaración de que por lo menos alguna de ellas es inválida; mientras que en las colisiones de los principios, refiere que alguno de ellos cede, sin que implique declarar inválido al principio desplazado, como lo maneja en su obra “...*Los conflictos de reglas tienen lugar en la dimensión de la validez, mientras que las colisiones de principios –como quiera que sólo puedan entrar en colisión principios válidos– tienen lugar más allá de la dimensión de la validez, en la dimensión del peso...*”¹⁰.

Situación que es consistente con lo señalado por GUASTINI, cuando establece que la técnica que se utiliza para resolver conflictos entre principios es la

⁸ Atienza, Manuel y Manero, Juan Ruíz, *op. cit.*, p. 107.

⁹ Ruíz Ruiz, Ramón, *op. cit.*, pp. 146-148.

¹⁰ Atienza, Manuel y Manero, Juan Ruíz, *op. cit.*, p. 71.

ponderación, en la cual uno de ellos tiene más valor que el otro. Indicando que los conflictos entre principios constitucionales no pueden resolverse utilizando criterios de solución estándar; por lo que no puede usarse el criterio *lex posterior, lex superior* y *lex specialis*, dado que los principios en conflicto resultar en la mayoría de las veces ser contemporáneos, tener la misma jerarquía y las clases de hechos regulados se entrecruzan entre ellos¹¹.

Lo expuesto en párrafos que preceden ha sido sintetizado –muy atinadamente en mi punto de vista– por el filósofo y jurista español DAVID MARTÍNEZ ZORRILLA, cuando refiere que la distinción entre principios y reglas ha sido asumida ampliamente por los teóricos y filósofos del derecho, pero no se han sentado criterios claros al respecto¹².

Especifica que un punto de discusión es si la distinción es meramente gradual o de categoría y que los criterios son problemáticos porque tienen poca claridad o no permiten incluir dentro de la categoría de los principios, a elementos que habitualmente son considerados como tales o incluyen a algunos que ningún jurista calificaría como principios¹³.

Sin embargo, dicho autor español indica que existe un consenso en que los principios serían fundamentalmente normas con alto grado de generalidad o abstracción y se ubicarían generalmente dentro de los textos constitucionales y gozarían de un importante contenido sustantivo. Tal autor hace referencia a los siguientes criterios de clasificación¹⁴:

a) Según el nivel de abstracción, generalidad o vaguedad de la norma: los principios son aquellas normas con un lenguaje alto de generalidad, indeterminación

¹¹ Guastini, Riccardo, *op. cit.*, pp. 80-91.

¹² Martínez Zorrilla, David, *Metodología Jurídica y Argumentación*, Madrid, Marcial Pons, 2010, p. 139.

¹³ *Ídem*.

¹⁴ *Ibidem*, p. 68.

o vaguedad, mientras que las reglas constituirían normas más precisas o específicas.

b) Según el grado de importancia de la norma: los principios serían aquellas normas más importantes, fundamentales o básicas del sistema jurídico, mientras que las reglas serían normas con una importancia menor.

c) Según el criterio de carácter abierto o cerrado de las condiciones de aplicación: conforme al cual, las reglas serían normas cuyas condiciones son de aplicación cerradas mientras los principios tendrían condiciones de aplicación abiertas. Aquí, indica que el hecho de que las condiciones de aplicación sean cerradas, se traduce en que el supuesto de hecho de una norma, determina con carácter completo aquellas condiciones que deben darse para la aplicación de la misma; de manera que si se dan las condiciones, la norma se aplica, y si no, simple y sencillamente no cobra relevancia.

d) Atendiendo a que los principios son normas categóricas y las reglas son normas hipotéticas: donde se prevé que si las condiciones de aplicación de una norma derivan exclusivamente de contenido de la prescripción –son categóricas– o si incluyen alguna otra condición adicional –son hipotéticas–.

e) Atendiendo a que los principios son mandatos de optimización: teoría propuesta por el jurista y filósofo alemán Robert Alexy, la cual ya fue referida de manera breve con anterioridad.

Ahora bien, como se ve, los teóricos a que se ha hecho alusión, a pesar de que no establezcan una definición clara respecto a los principios y reglas, en mi óptica, son uniformes en cuanto a establecer las características de las cuales gozan unos y otros; es decir, si bien en algunos casos, pueden establecer teorías diversas, éstas no difieren totalmente en el fondo, pues en unas tesis predomina una característica que para otra es de menor relevancia, pero, no se excluyen de manera tajante.

Dicho en palabras muy cotidianas, se le puede poner el apellido que quieran, pero todos conocen su nombre y tienen una idea básica de lo que son y constituyen.

Así, por lo que hace los **principios**, los doctrinarios consultados son coincidentes en que gozan de las siguientes características: **i)** tienen un nivel de generalidad mayormente amplio; **ii)** cuentan con cierto grado de abstracción; **iii)** son sustento de un ordenamiento o sistema tributario, por lo que tienen un alto nivel de importancia; **iv)** cuentan con un contenido de valor moral de la época en que se implementan –que en la mayoría de los casos no necesita justificarse porque se sobreentienden–; **v)** son vagas, es decir, en algunos casos no se identifican plenamente a que hechos puede aplicarse, contando con el carácter de aplicación abierta, siendo de una redacción categórica; **vi)** en el conflicto con otros principios, se resuelve ponderándolos –*teoría de la ponderación*–; **vii)** generalmente se ubican en textos constitucionales.

Por el contrario, las **reglas** son descritas por los autores en consulta con las siguientes características: **i)** cuentan con un nivel de generalidad bajo; **ii)** son mayormente concretas; **iii)** no son sustento del sistema, sino al contrario, se ubican en la escruta final o accesoria de éste; **iv)** son condicionales, esto es, establecen supuestos y consecuencias –normas hipotéticas–; **v)** por ello, son de fácil aplicación en el sistema; **vi)** gozan de un nivel de importancia menor; y, **vii)** un conflicto de reglas se soluciona con el establecimiento de cláusulas de excepción o la declaración de invalidez de alguna; o algún criterio estándar de solución a conflictos entre normas –aplicación de principio en mi opinión– como ley posterior, ley superior y ley general.

Sobre esa base de características, me atrevería en definir a los principios como aquellas normas que establecen directrices o valores generales del sistema jurídico que regulan, los cuales recogen postulados o verdades aceptadas en la época y lugar en que se emiten; en otras palabras, podrían ser *términos de referencia* –*conceptos, palabras*– para establecer los fines perseguidos por el

sistema normativo en que se recogen, traduciéndose como postulados categóricos que no identifican supuestos concretos de hecho, sino precisamente nociones básicas de los valores que pretenden tutelarse.

En tanto que las reglas podríamos definir las como aquellas normas que se concretizan e individualizan en el campo o en la materia en que se hayan emitido; es decir, serían una especie de normas de operación que regulan el sistema jurídico, ya que establecen la manera en que podrían alcanzarse aquellos principios fundamentales que sustentan el ordenamiento o sistema jurídico correspondiente, estando subordinadas a éstos.

Cabe apuntar que, bajo ese orden de ideas, tanto las reglas como los principios pueden estar o no positivados en el sistema jurídico en que se ubican, esto es, pueden existir con independencia de que se encuentren reducidos en alguna norma estricta de derecho, lo que conlleva que existan casos en los que no estén expresamente señalados, pero de alguna manera, estén inmersos en el sistema jurídico.

Podríamos imaginar, un caso donde el principio no haya sido expresamente recogido en el sistema jurídico, pero sí está señalada una regla con relación él; lo cual nos llevaría a concluir que la regla fue instaurada en virtud del principio, pues de lo contrario dicha regla no tendría razón de ser en el sistema normativo; un ejemplo de esto, es precisamente el principio de confianza legítima en el sistema jurídico mexicano, el cual no está expresamente recogido en la Constitución –pues se identifica con el diverso principio de seguridad jurídica–, pero sí hay reglas que establecen su operación, como lo hace ver la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal en la resolución materia de estudio en este texto.

Por lo que, en la consideración del suscrito, la diferenciación entre principios y reglas, debe atender al *roll* que jueguen en el sistema jurídico en que se identifican; puesto que si concibiéramos a las normas jurídicas en una estructura piramidal, arribaríamos a la conclusión de tales normas regulan a alguna de menor grado y, a la vez, también pueden ser reguladas por normas de mayor grado. De modo que,

existirían casos, en que los principios fungieran como reglas, y éstas como principios, todo, en razón del *roll* que estén jugando.

Tomando en cuenta esos parámetros, de la lectura a la ejecutoria analizada en este trabajo, se identifican los siguientes principios:

➤ **Principios:**

1. Confianza legítima.
2. Seguridad jurídica.
3. Buena fe.
4. Irretroactividad.
5. Interdicción de la arbitrariedad.
6. Legalidad.
7. Derechos adquiridos.
8. Estado de derecho democrático.
9. Igualdad.
10. Libertad de diseño del sistema tributario.
11. Generalidad tributaria.
12. División de poderes.

➤ **Reglas:**

1. Contra omisiones legislativas no procede el juicio de amparo.
2. Si el acto de autoridad transgrede principios constitucionales, entonces, el acto es inconstitucional.
3. El retiro de actos de la administración pública que confieran derechos o beneficios a los gobernados, sólo pueden tener efectos retroactivos.
4. La autoridad pública no puede adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones.

5. La violación al principio de confianza legítima supone la anulación del acto o el reconocimiento de la obligación de ésta a responder de la alteración.
6. No pueden estimarse expectativas legítimas sobre la base de que determinadas situaciones económicas de ventaja pueden mantenerse indefinidamente.

II.I. Transcripción de la tesis aislada y ejecutoria.

El presente trabajo se analiza la tesis, cuyo rubro y texto es el siguiente:

CONFIANZA LEGÍTIMA. CONSTITUYE UNA MANIFESTACIÓN DEL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA, EN SU FACETA DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD. El derecho a la seguridad jurídica, reconocido en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tutela la prerrogativa del gobernado a no encontrarse jamás en una situación de incertidumbre jurídica y, en consecuencia, en un estado de indefensión; su esencia versa sobre la premisa consistente en 'saber a qué atenerse' respecto del contenido de las leyes y de la propia actuación de la autoridad. Sin embargo, no debe entenderse en el sentido de que el orden jurídico ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el correlativo derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades. De lo anterior, puede considerarse la confianza legítima como una manifestación del derecho a la seguridad jurídica, en su faceta de interdicción o prohibición de la arbitrariedad o del exceso, en virtud de la cual, en el caso de que la actuación de los poderes públicos haya creado en una persona interesada confianza en la estabilidad de sus actos, éstos no pueden modificarse de forma imprevisible e intempestiva, salvo el supuesto en que así lo exija el interés público. Al respecto, cabe precisar que, atendiendo a las características de todo Estado democrático, la confianza legítima adquiere diversos matices dependiendo de si se pretende invocar frente a actos administrativos o actos legislativos.¹⁵

¹⁵ Tesis 2a. XXXVII/2017, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, lib. 40, marzo de 2017, p. 1385.

La ejecutoria que dio origen a dicha tesis aislada, es la dictada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver amparo en revisión 894/2015¹⁶; resolución que se transcribe a continuación:

“[...]

**VISTOS; Y
RESULTANDO:**

PRIMERO. Por escrito presentado el seis de marzo de dos mil catorce, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Juzgados de Distrito en el Estado de Guanajuato, con residencia en Celaya, ***** y ***** , ambas ***** , mediante su apoderado, solicitaron el amparo y protección de la Justicia Federal, contra las autoridades y los actos que a continuación se señalan:

‘a) Del Congreso de la Unión, integrado por la Cámara de Diputados y por la Cámara de Senadores, se reclama:

La discusión, aprobación y expedición del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013.

*En específico, la quejosa impugna por inconstitucionales los artículos 74 y 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en vigor a partir del 1º de enero de 2014, mismos que establecen lo siguiente:
(...)*

Asimismo, en términos del artículo 103, fracción I, de la Constitución Federal y la fracción I, del artículo 1º de la Ley de Amparo, la parte quejosa reclama la omisión en que incurrió el Congreso de la Unión, al no establecer un régimen de transición entre el anterior Régimen Simplificado previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el ejercicio de 2013 y el Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras previsto en los artículos 74 y 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor a partir del 1º de enero de 2014.

Cabe precisar, que no constituye materia del presente amparo las facilidades administrativas o de pago en las contribuciones otorgadas a

¹⁶ Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, t. II, lib. 40, marzo de 2017, p. 828.

través de lo dispuesto por las citadas disposiciones legales, sino que únicamente se combaten las distintas violaciones de fondo que son abordadas más adelante.

b) Del Presidente de los Estados Unidos Mexicanos.

Del Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, se reclama la promulgación y orden de expedición de todos los actos legislativos que han dado origen al texto de los artículos 74 y 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes a partir del 1º de enero de 2014.'

[...]

QUINTO. El asunto fue remitido al Juzgado Primero de Distrito del Centro Auxiliar de la Tercera Región, siendo que su titular lo radicó bajo el expediente ***** de su índice, ordenando turnar los autos para la elaboración de la sentencia correspondiente; lo que ocurrió el doce de noviembre de dos mil catorce, en el que por una parte sobreseyó en el juicio y, por otra, concedió la protección constitucional solicitada.

[...]

SEXTO. Por escrito presentado el once de diciembre de dos mil catorce, las quejas interpusieron recurso de revisión, mediante el cual combatieron el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito; recurso que se tuvo por recibido mediante proveído de doce del mismo mes y año.

Asimismo, el Presidente de la República —por conducto del Subprocurador Fiscal Federal de Amparos— y la Cámara de Diputados presentaron el diecisiete de diciembre de dos mil catorce, sendos recursos de revisión, respectivamente, contra la decisión emitida por el órgano jurisdiccional.

[...]

SÉPTIMO. Conoció de los mencionados recursos de revisión el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Decimosexto Circuito, siendo que su Presidente los admitió a trámite mediante proveído de diez de marzo de dos mil quince.

OCTAVO. En esa guisa, las peticionarias de amparo, mediante escrito presentado el diecinueve de marzo de dos mil quince, ante la Oficina de Correspondencia Común de los Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Decimosexto Circuito, se adhirieron a los recursos interpuestos por las autoridades responsables; siendo que el Tribunal Colegiado del conocimiento lo tuvo por interpuesto por virtud del auto de veintitrés de marzo de la mencionada anualidad.

Del mismo modo, el seis de abril de dos mil quince, el Presidente de la República, por conducto de su delegada, se adhirió el recurso interpuesto por las quejas; por lo que en proveído de siete del mismo mes y año, el órgano colegiado admitió la referida adhesión.

NOVENO. En sesión de diecinueve de junio de dos mil quince, el Tribunal Colegiado del conocimiento dictó sentencia en la que confirmó el sobreseimiento decretado por el Juez de Distrito de origen, relativo a la orden de expedición del Decreto impugnado; determinó parcialmente infundado el recurso de revisión principal promovido por el Presidente de la República y la Cámara de Diputados en el que adujeron la improcedencia del juicio y, por ende, se dejó parcialmente sin materia la revisión adhesiva presentada por las quejas; asimismo, se declaró fundada la revisión principal interpuesta por las peticionarias de amparo y, en consecuencia, modificó la sentencia impugnada, por cuanto hace al sobreseimiento establecido respecto de la omisión del legislador de establecer un régimen transitorio entre el anterior régimen simplificado de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el ejercicio de dos mil trece y el nuevo régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, previsto en los artículos 74 y 75 de la ley de la materia vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.

Cabe destacar que el Tribunal Colegiado del conocimiento determinó que en la sentencia del Juez de Distrito existía una incongruencia al decretar el sobreseimiento respecto de la omisión del legislador en cuanto a establecer un régimen transitorio entre el régimen simplificado de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el ejercicio de dos mil trece y el nuevo régimen del sector primario; omisión que el órgano colegiado estimó no fue señalada como acto reclamado en forma destacada en la demanda, sino más bien como un vicio que afectaba la regularidad constitucional de los preceptos reclamados.

De ese modo, el órgano revisor revocó el sobreseimiento relatado, en cuanto a la omisión del legislador de establecer un régimen de transitoriedad en relación con el régimen de incorporación fiscal.

Por otra parte, se reservó competencia para este Alto Tribunal, para que se pronunciara respecto del tema de la regularidad constitucional de los numerales 74 y 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece; por lo que el Tribunal Colegiado ordenó remitir los autos correspondientes.

DÉCIMO. Mediante proveído de catorce de julio de dos mil quince, el Presidente de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación admitió a trámite el recurso de revisión, lo registró bajo el expediente 894/2015 y se ordenó la reserva del asunto hasta en tanto que se emitiera criterio acerca del problema de constitucional del recurso de revisión de mérito.

DÉCIMO PRIMERO. Por acuerdo de quince de febrero de dos mil dieciséis, en atención a lo acordado por el Tribunal Pleno en sesión privada de ocho de febrero de la citada anualidad, el Presidente de este Alto Tribunal señaló que el presente medio de impugnación correspondía a la Comisión 75 'Impuesto sobre la Renta 2014 (Primera)', asignada al Ministro José Fernando Franco González Salas, por lo que ordenó la remisión de los autos a dicha comisión.

DÉCIMO SEGUNDO. Tomando en consideración que en sesión privada de trece de junio de dos mil dieciséis, el Tribunal Pleno determinó que los asuntos a cargo de diversas comisiones, entre ellas la Comisión 75, se resolverían por la Sala de la adscripción del Ministro encargado de supervisar y aprobar los proyectos respectivos, en acuerdo de diecinueve de septiembre de dos mil dieciséis, el Presidente de este Alto Tribunal ordenó la remisión del asunto a la Segunda Sala.

DÉCIMO TERCERO. En acuerdo de veintinueve de septiembre de dos mil dieciséis, el Presidente de la Segunda Sala decretó el avocamiento de ésta al conocimiento del asunto.

DÉCIMO CUARTO. Con fundamento en los artículos 73 y 184 de la Ley de Amparo, se llevó a cabo la publicación del proyecto de resolución por lo que hace al estudio de constitucionalidad de las normas impugnadas.

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

[...]

TERCERO. Antecedentes. Para un mejor conocimiento del asunto que nos ocupa, conviene relatar los antecedentes del caso:

Por escrito presentado el seis de marzo de dos mil catorce, ***** y ***** , ambas ***** , por conducto de su apoderado, solicitaron el amparo y protección de la Justicia Federal contra el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos; se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece, específicamente los artículos 74 y 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes a partir del uno de enero de dos mil catorce.

Las quejas formularon conceptos de violación, los cuales se sintetizan de la siguiente manera:

[...]

Sexto concepto de violación:

❖ Los artículos 74 y 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, son violatorios del principio de *protección de la confianza legítima*, que se desprende del diverso de la garantía de seguridad jurídica previsto en los numerales 14 y 16 de la Constitución Federal.

❖ *El principio de protección de la confianza legítima vela por la estabilidad y conservación del derecho de los gobernados, con el fin de darles certeza jurídica respecto de las eventuales arbitrariedades en que puedan incurrir las autoridades y que éstas afecten a los ciudadanos respecto de actos futuros; empero, si bien el autoridad tienen la capacidad de modificar sus actos o regulaciones jurídicas, cuando así se estime conveniente, eso será válido siempre y cuando se prevean disposiciones transitorias que guarden la previsibilidad del ordenamiento jurídico.*

❖ *Ahora, en materia fiscal el mencionado principio no debe entenderse como la protección y búsqueda de la perpetuidad de determinado ordenamiento jurídico existente o el mantener un régimen fiscal vigente de manera indeterminada, lo que busca es proteger al gobernado frente a cambios normativos arbitrarios, súbitos, sorpresivos e imprevisibles que alteren la esfera jurídica de los gobernados.*

❖ Las quejas edifican este concepto de violación, a partir de la omisión en que incurrió el legislador al no establecer un régimen de transitoriedad que permitiera a los contribuyentes sujetos al anterior régimen simplificado, migrar al actual de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

❖ En efecto, la parte quejosa arguye que el legislador, *de manera intempestiva, abrupta y sorpresiva, eliminó el régimen simplificado e instauró el diverso previsto en los numerales 74 y 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce.*

❖ Precisan que ese cambio repentino *modificó las decisiones de negocios, estratégicas, comerciales, planeaciones financieras y futuros negocios que había desarrollado conforme a la anterior legislación vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil trece, ya que no se fijó un régimen de transición que permitieran aminorar el impacto descrito.*

❖ Esas cuestiones, en opinión de las quejas, pugna contra el principio de protección y confianza legítima, *el cual obliga a no cambiar las condiciones de dichos actos, con la finalidad de proteger a los gobernados de decisiones arbitrarias e inesperadas que pudieran violentar su seguridad jurídica y causar incertidumbre.*

❖ Reiteran, las innovaciones y modificaciones normativas no deben ser impuestas de manera inesperada e imprevisible, sino que deben

mantenerse para dar oportunidad a los contribuyentes de saber a qué atenerse; motivo por el cual es indispensable la previsión de un régimen transitorio que permite gradualmente migrar a la nueva situación jurídica impuesta.

El Juez de Distrito, al dictar la sentencia correspondiente, en síntesis, adujo lo siguiente:

Fijación de la litis:

- La discusión, aprobación, expedición, promulgación y orden de expedición de los artículos 74 y 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación, el once de diciembre de dos mil trece.
- La omisión en que incurrió el Congreso de la Unión al no establecer un régimen de transición entre el régimen simplificado y el diverso (actual) de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

Naturaleza de las normas impugnadas:

- Los artículos 74 y 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, desde su entrada en vigor establecen diversas obligaciones a cargo de las personas físicas y morales que se dediquen a las actividades del sector primario.
- Desde que surgen a la vida jurídica, constriñen a sus destinatarios a someterse a las condiciones jurídicas que establece ese régimen fiscal, a cumplir con las obligaciones que se imponen.
- De ahí que se innecesario un acto de aplicación, dado que desde el momento en que entraron en vigor se afectó la esfera jurídica de los gobernados sujetos a ese régimen.

Análisis de las causas de improcedencia:

[...]

- Finalmente, se sobreseyó en el juicio respecto del acto reclamado consistente en la omisión del legislador de expedir un régimen de transitoriedad entre el nuevo y el anterior sistema de tributación del sector primario; sobreseimiento que se hizo depender del contenido de los artículos 61, fracción XXIII, de la Ley de Amparo, en relación con los numerales 103, fracción I y 107, fracción II, párrafo primero, ambos de la Constitución General; debido a que el Juez de Distrito estimó que se

reclamaba una omisión legislativa contra la cual no es procedente el juicio de amparo.

Estudio de fondo:

[...]

Inconformes con la sentencia aludida, las quejas, así como las autoridades responsables Cámara de Diputados y Presidente de la República, interpusieron sendos recursos de revisión.

CUARTO. Pronunciamiento del Tribunal Colegiado de Circuito del conocimiento. En sesión de diecinueve de junio de dos mil quince el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito, se avocó a resolver los recursos de revisión interpuestos por las partes.

Así, estableció que a pesar que en el caso concreto subsistía el problema de inconstitucionalidad de los artículos 74 y 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, con fundamento en el punto Noveno del Acuerdo General 5/2013 del Tribunal Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como en los numerales 81, fracción I, inciso e) y 84 de la Ley de Amparo; 37, fracción IV, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, únicamente contaba con competencia para analizar aspectos de procedencia del juicio constitucional.

Motivo por el cual analizaría las causas de improcedencia formuladas por las partes y las que haya omitido estudiar el Juez de Distrito; siendo que los aspectos relacionados con la regularidad constitucional de los artículos mencionado en líneas anteriores, sería materia de análisis por parte de este Alto Tribunal.

De ese modo, al pronunciarse sobre los temas de procedencia determinó, en esencia, lo siguiente:

[...]

a) Declarar fundado el recurso de revisión principal interpuesto por las quejas y, por ende, modificar la sentencia recurrida, con el objeto de dejar insubsistente el sobreseimiento decretado respecto de la omisión del legislador en cuanto a establecer un régimen de transitoriedad entre el régimen simplificado y el actual de actividades del sector agropecuario.

Es de destacar que el Tribunal Colegiado del conocimiento, determinó que la parte quejosa no señaló como acto reclamado destacado la supuesta omisión legislativa, sino que alegó la inexistencia de un régimen de

transitoriedad, lo que vició de inconstitucionalidad a los artículos impugnados.

Luego, el órgano colegiado mencionado estimó conducente remitir los autos a este Alto Tribunal, para el pronunciamiento respecto de la regularidad constitucional de los artículos 74 y 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

QUINTO. Estudio de fondo. Las autoridades responsables recurrentes expusieron diversos argumentos para combatir el fondo de la resolución recurrida, los cuales se analizarán en un orden diverso al propuesto por cuestión de método.

[...]

Por tanto, son **fundados** de los agravios expresados por el Presidente de la República respecto del argumento central por el que el A quo concedió el amparo impugnado; lo conducente es **revocar** la sentencia recurrida y, en términos del artículo 93, fracción VI, de la Ley de Amparo, analizar el resto de los conceptos de violación, incluidos los argumentos contenidos en la segunda, tercer y cuarta parte del primer motivo de disenso expresado por las quejas.

SEXTO. Estudio de los conceptos de violación.

[...]

9. Principio de confianza legítima (falta de previsión legislativa de un régimen transitorio).

En el sexto concepto de violación, las quejas señalan que los artículos impugnados son inconstitucionales, debido a que se transgredió el principio de confianza legítima.

Señalan que el principio de confianza legítima obliga a las autoridades a no variar las condiciones de sus actos, con la finalidad de proteger a los gobernados de decisiones arbitrarias e inesperadas que pudieran violentar su seguridad jurídica y causar incertidumbre jurídica.

Así, desde la perspectiva de las quejas, la confianza legítima tiene por objeto velar por la estabilidad y conservación del Derecho de los gobernados con el fin de darle certeza jurídica respecto de las eventuales arbitrariedades en que pudieran incurrir las autoridades y que puedan afectar a actos *futuros*, indicando que el Estado tiene la capacidad de modificar sus actos o regulaciones cuando las necesidades o conveniencias así lo requieran, siempre y cuando estos hechos se encuentren debidamente justificados previendo disposiciones transitorias que resguarden la previsibilidad del ordenamiento jurídico.

De ese modo, mencionan que la violación al citado principio surge con motivo de que el legislador, de manera abrupta, intempestiva e inmediata, eliminó el régimen simplificado e implementó el diverso de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras; sin que se estableciera un mecanismo de transitoriedad que permitiera a los contribuyentes adaptarse a este nuevo sistema de tributación, por lo que se vieron afectadas las decisiones de negocio, estrategias comerciales, planeaciones financieras y futuros negocios que se habían diseñado conforme al anterior régimen tributario.

Además, que se trastocó el principio de seguridad jurídica en materia tributaria, pues se debe privilegiar la certeza que los gobernados deben tener respecto de los ordenamientos jurídicos aplicables, siendo que en caso de ocurrir un cambio en éstos, no sean abruptos e inesperados, de lo contrario se afectaría la estabilidad generada en los contribuyentes, propiciándose arbitrariedades con repercusiones en aspectos económicos, de estrategias comerciales y planeaciones financieras.

En resumen, el argumento toral de las quejas radica en que el legislador de modo repentino e imprevisible modificó el régimen simplificado al que pertenecían, sin que se estableciera un período transitorio que facilitara a los contribuyentes afrontar las nuevas obligaciones tributarias del régimen de actividades agropecuarias, pero sobre todo que se vieron afectados proyectos financieros, fiscales, de negocios y empresariales, los cuales se elaboraron e implementaron conforme a la legislación tributaria vigente hasta dos mil trece, por lo que resentirán un impacto negativo ante la imprevisibilidad del cambio normativo.

Tales motivos de disenso son infundados.

En primer lugar, cabe precisar que la mayor parte de la doctrina especializada ubica los orígenes del principio de confianza legítima en el derecho administrativo alemán, específicamente desde la emisión de la sentencia del Tribunal Administrativo-Contencioso de Berlín, de catorce de noviembre de mil novecientos cincuenta y seis, en donde dicho órgano colegiado conoció de un asunto en donde una mujer reclamó de la Administración Pública la revocación de la pensión de viudez que en su momento le fue concedida.

Dicho caso tuvo por objetivo determinar si la revocación de la pensión de viudez dada a la ciudadana era ajustada a derecho; la actora adujo que la Administración Pública indujo en ella una estabilidad jurídica y económica, pues al solicitar el otorgamiento de la pensión de viudez, la autoridad fue precisa en contestarle que la misma procedería siempre y cuando se trasladara a residir a la parte occidental de la ciudad.

Una vez realizado lo anterior, la autoridad al estimar cumplidos los requisitos, otorgó la pensión de viudez; sin embargo, posteriormente fue la propia Administración pública, quien al revisar el expediente de la pensionada determinó que los requisitos no estaban debidamente cumplidos, por lo que era procedente suprimir el pago de la prestación social de referencia, ante lo cual la viuda recurrió ante los tribunales con el objetivo de impugnar dicha decisión revocatoria.

Al conocer del caso el Tribunal Administrativo-Contencioso decidió que a pesar de que, efectivamente, la pensión se concedió de manera irregular, lo cierto era que se optó por continuar con el pago de la pensión, en la medida que la beneficiaria había adoptado una decisión vital a partir de la conducta que desplegó la autoridad, por lo que la posibilidad de revertir esa estabilidad jurídica implicaría una daño de difícil subsanación, debido a los gastos en que incurrió la ciudadana al trasladarse al occidente de la ciudad.

Es decir, el Tribunal decidió que la autoridad había incurrido en un acto ilegal, al revertir una decisión que impactó de manera determinante en la esfera jurídica de la persona, debido a que ésta desarrolló actos a partir de la conducta que la autoridad realizó, infundiendo un sentido de estabilidad y confianza en la procedencia de la pensión solicitada, de ahí que el órgano jurisdiccional estimó que se transgredía la confianza en la legalidad de la actuación administrativa.

Cabe mencionar que este principio fue denominado por la jurisprudencia alemana como *vertrauensschutz*, el cual consistía en una tipo de protección frente a las expectativas legítimas de los administrados, generadas mediante los actos reiterados de la administración.

Asimismo, la jurisprudencia alemana calificó a dicho principio como una noción derivada de la seguridad jurídica —*rechtssicherheit*—, consecuencia, ambos, de los valores propios del Estado de Derecho.

De ese modo, fue mediante la elaboración de jurisprudencia que dicho país europeo concibió el concepto del principio de la confianza legítima, lo que generó la implementación de reglas para la Administración Pública de Alemania, teniendo como término de referencia la confianza generada en los gobernados a partir de la práctica administrativa; lo que se concretó en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo Alemán, en donde se reguló el retiro de los actos administrativos y sus consecuencias, dejando a salvo la protección de la confianza legítima.

De acuerdo con ese cuerpo normativo, el retiro de actos de la administración por los que se conferían derechos o beneficios a los gobernados, sólo podrían tener efectos retroactivos cuando el particular haya tenido confianza en la validez del acto ilegítimo por el que se le concedió un

beneficio económico, en dinero o en especie y, que esa confianza sea digna de protección.

Paralelamente las sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea empezaron a abordar el tema del principio de confianza legítima, a través de sus sentencias de veintidós de marzo de mil novecientos sesenta y uno y trece de julio de mil novecientos sesenta y cinco (*asunto Lemmerz-Werk*).

En el referido asunto, se planteó un conflicto suscitado por la exigencia de pago determinadas compensaciones a una sociedad de responsabilidad limitada —*Lemmerz-Werk*—, la que adujo que la exigencia precisada no se encontraba apegada a derecho, debido a que fue materia de una dispensa administrativa otorgada en mil novecientos cincuenta y siete.

Así, la demandante indicó que la revocación a la dispensa concedida con anterioridad era ilegal, debido a que no era procedente anular en mil novecientos sesenta y tres, una decisión acontecida en el pasado, en la medida en que la sociedad adquirió una posición de confianza legítima a partir de la estabilidad que la autoridad propició respecto de esa situación jurídica.

Al resolver el asunto, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea estimó que:

'(...) la demandante nunca ha podido tener la certeza de la legalidad de la dispensa del pago compensatorio, puesto que no estaba previsto en la decisión y, además, en materia de contribuciones públicas las exenciones no se pueden suponer, no es posible aducir la protección de la confianza legítima.(...)'

En este punto es cuando dicho tribunal comienza a realizar una interpretación jurisprudencial sobre el contenido y alcance del principio de confianza legítima, incorporando los elementos que deben verificarse, así como sus limitaciones de aplicación.

En efecto en los asuntos 205/82 a 215/82 de veintiuno de septiembre de mil novecientos ochenta y tres, *Deutsche-Milchontor-Alemaní*, Rec. 2633, el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea estableció que el principio de confianza legítima se acota sobre la circunstancia de que las autoridades deben ser fieles a sus propios actos o a su propia conducta anterior.

En el caso de la sentencia *Chomel*, de veintisiete de marzo de mil novecientos noventa, el referido órgano jurisdiccional europeo determinó que el principio de la confianza legítima protege la actividad de los gobernados cuando hayan actuado en la confianza de que su actividad puede mantenerse legalmente por haber sido consentida de manera

persistente en el tiempo, lo anterior surge a partir del razonamiento que se estableció en la mencionada sentencia, la cual, en la parte que interesa es del tenor siguiente:

'(...) El silencio practicado por un organismo comunitario (...) no puede estimarse que sea una confirmación de los derechos del peticionario... la técnica del silencio no permite consagrar situaciones contrarias a la legalidad, pero en todo caso, cuando el silencio de la Administración es muy persistente, se prolonga indebidamente durante mucho tiempo, puede dar lugar a que surja en el interesado la legítima confianza en que la actividad que desarrolla es acorde con la legalidad y consentida (...).'

En esa virtud, es posible advertir que este principio ha sido abordado en diferentes momentos por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, en el que no se ha podido establecer un concepto general y único respecto de su contenido y alcance; sin embargo, se aprecia que su origen deriva de actos de la administración, en los que ha concedido determinados derechos o, en su caso, ha tolerado conductas que no están expresamente reguladas durante un periodo prolongado —respecto de las cuales incluso se ha incurrido en un silencio administrativo indefinido ante peticiones de los particulares— y, posteriormente, de forma intempestiva y sin fundamentos jurídicos que lo avalen, la administración cambia de parecer y modifica el acto anteriormente emitido y/o ahora prohíbe —a través de un acto administrativo— la conducta que no tiene regulación y que había sido tolerada.

En ese contexto, se entendió que la confianza legítima tiene por objeto la protección de la certeza y seguridad de la conducta que ha desplegado el gobernado, con base en resoluciones emitidas por la administración o incluso con base en el silencio administrativo o inclusive la omisión o tolerancia de la autoridad, a lo largo del tiempo, respecto de conductas que no contaban con regulación expresa —lagunas normativas—.

De ese modo, se consideró que si el gobernado ha desempeñado conductas sobre la expectativa que le generó la administración y ésta se ve modificada o alterada de forma súbita e inesperada, sin que ello encuentre justificación en el interés público, se infringe la estabilidad generada en la esfera jurídica del interesado.

Cabe destacar que otros tribunales del mundo se han pronunciado sobre dicho tópico. Tal es el caso de España, quien mediante su Tribunal Supremo se ha referido al principio de mérito.

Así es, la primera vez que el Tribunal Supremo Español se refirió a la '*confianza legítima*', fue en la sentencia del veintiocho de julio de mil novecientos setenta y siete, en donde hizo el pronunciamiento siguiente:

'(...) el principio de protección de la confianza legítima (...) ha de ser aplicado, no tan solo cuando se produzca cualquier tipo de convicción psicológica en el particular beneficiado, sino más bien cuando se basa en signos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes para que le induzcan razonablemente a confiar en la legalidad de la actuación administrativa, unido a que, dada la ponderación de los intereses en juego –interés individual e interés general–, la revocación o dejación sin efectos del acto, hace crecer en el patrimonio del beneficiado que confió razonablemente en dicha situación administrativa, unos perjuicios que no tendría por qué soportar. (...).'

Posteriormente, en la sentencia del uno de marzo de mil novecientos noventa y uno, dicho Tribunal Supremo estimó que *'El principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y de la buena fe en las relaciones entre la administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla y en función de la cuales los particulares ha adoptado determinadas decisiones (...).'*

Asimismo, el propio Tribunal Supremo, al dictar la sentencia de seis de octubre de dos mil cinco (RJ 2005/862), determinó:

'(...) Un principio de raigambre en nuestra jurisprudencia pues en la sentencia de este Sala de 17 de junio de 2003 (RJ 2003/5424) (reiterando jurisprudencia anterior, sentencias del Tribunal Supremo de (...)) se afirmaba que 'El principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro Ordenamiento, de la seguridad jurídica y la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y la jurisprudencia de esta Sala el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares ha adoptado determinadas decisiones.

La virtualidad del principio puede suponerla anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta a responder de la alteración (sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin la debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas de mantenimiento.

No pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias. Ni el principio de seguridad jurídica ni el de confianza

legítima garantizan que las situaciones de ventaja económica deban mantenerse indefinidamente estables, coartando la potestad de los poderes públicos para establecer nuevas regulaciones'

La Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo Español, al emitir la sentencia de veinticinco de febrero de dos mil diez, relativa al recurso de casación 11/01/2005, reiteró la postura judicial anterior, como se advierte a continuación:

'(...) SÉPTIMO.- El principio de confianza legítima, que tiene su origen en el Derecho Administrativo Alemán, y que constituye en la actualidad desde las sentencias del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 22 de marzo de 1961 y 13 de julio de 1965 (asunto Lemmerz-Werk) un principio general del Derecho Comunitario, ha sido objeto de recepción por la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo (entre otras, en las sentencias de 1 de febrero de 1990, 13 de febrero de 1992, 17 de febrero, 5 de junio, 28 de julio de 1997, 10 de mayo, 13 y 24 de julio de 1999, 4 de junio de 2001 y 15 de abril de 2002) consagrándose también en la Ley 30/92, de 26 de noviembre, tras su modificación por la Ley 4/199, que en su art. 3, número 1, párrafo 2, contiene la siguiente redacción: <<Igualmente, deberán (las Administraciones Públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima.

El alcance de este principio ha sido recordado en la reciente sentencia de 13 de mayo de 2009 (casación 2357/07), reproduciendo lo declarado en la sentencia de 15 de abril de 2002:

'El principio de protección a la confianza legítima, relacionado con los más tradicionales, en nuestro ordenamiento, de la seguridad jurídica y de buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, comporta, según la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y la jurisprudencia de esta Sala, el que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquélla, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones. O, dicho en otros términos, la virtualidad del principio que se invoca puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración (producida sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias) de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas en mantenimiento (Cfr. SSTs de 10 de mayo, 13 y 24 de julio de 1999 y 4 de junio de 2001). Por ello en el bien entendido de que, no pueden apreciarse los necesarios presupuestos para la aplicación del principio invocado en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, y que ni el principio de seguridad jurídica ni el de confianza legítima garantizan que las

situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.'

Por su parte, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sentencias, entre otras, de 16 de mayo de 1979, As 84/78; 5 de mayo de 1981, As 112/80, 21 de septiembre de 1983, As. Acumulados 205 a 215/82 y 12 de diciembre de 1985, As. 133/84), admite la vulneración de este principio cuando ocurren los siguientes requisitos:

En primer lugar, debe existir un acto o comportamiento de la Administración comunitaria que pueda haber generado la confianza.

En segundo lugar, es preciso que la persona afectada no pueda prever el cambio de la línea de conducta adoptada anteriormente por la Administración comunitaria.

Y en tercer lugar, es necesario que el interés comunitario perseguido por el acto impugnado no justifique que se perjudique la confianza legítima del interesado. Este último requisito concurre cuando la ponderación de los intereses existentes demuestra que, en las circunstancias del asunto, el interés comunitario no prima sobre el de la persona afectada que se mantenga una situación que podrá considerarse legítimamente establece.(...)'

Hasta este punto cabe destacar que conforme a la jurisprudencia española el principio de confianza legítima se constituye como una manifestación derivada de los principios de seguridad jurídica y de buena fe, por virtud del cual se regulan las relaciones suscitadas entre la Administración Pública y los gobernados, teniendo como objetivo primordial que el Estado no puede adoptar medidas que contravengan la esperanza propiciada por la razonable estabilidad de las decisiones del poder público y, a partir de las cuales, el gobernado ha ejercido determinadas conductas.

No obstante, es preciso destacar que en el derecho del indicado país europeo, no se entiende al principio de confianza legítima como un obstáculo para la evolución y modificación de la normatividad jurídica aplicable.

Además, también se advierte una limitación a dicho principio, consistente en que no pueden estimarse expectativas legítimas sobre la base de que determinadas situaciones económicas de ventaja pueden mantenerse indefinidamente estables, pues con ello se limitaría la potestad y facultad que detenta el Estado para crear, modificar o eliminar regulaciones, es decir, el gobernado no puede considerar que una regulación referente a aspectos económicos puede mantenerse inmodificable a lo largo del tiempo, es jurídicamente inviable crear esperanza en que un régimen económico se mantendrá sin cambio alguno, en la medida que el Estado y

los poderes públicos que lo integran, verían menoscabada la rectoría en la dirección de la política económica.

Sobre esa perspectiva, el Tribunal Constitucional de España ha establecido criterio en torno a que los cambios legislativos, sobre aspectos económicos, no pueden ser analizados a la luz del principio de confianza legítima.

Lo anterior se desprende de la sentencia STC 270/2015,¹⁷ emitida en sesión de diecisiete de diciembre de dos mil quince, en donde se impugnó la regularidad constitucional del Real Decreto-ley 9/2013, de doce de julio de esa anualidad, por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico.

En dicho ordenamiento jurídico se estableció un nuevo régimen para las instalaciones de producción de energía eléctrica existentes a partir de fuentes de energía renovable, cogeneración y residuos, que esencialmente suponía, la *desaparición del régimen de tarifas y de las primas*, con modificación del sistema establecido hasta ese momento, previendo la obligación de todos los operadores económicos del sector afectado a pasar por un diverso sistema.

Al momento de resolver el reclamo de inconstitucionalidad, el Tribunal Constitucional de España, se pronunció, en la parte que interesa, en los términos siguientes:

(...) 7. Finalmente, se alega la vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, así como el de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales (art. 9.3 CE).

Sobre este particular es necesario precisar, en primer lugar, que “los principios constitucionales invocados por los recurrentes (irretroactividad, seguridad jurídica, interdicción de arbitrariedad) como los otros que integran el art. 9.3 de la Constitución —legalidad, jerarquía normativa, responsabilidad— no son compartimentos estancos, sino que, al contrario, cada uno de ellos cobra valor en función de los demás y en tanto sirva para promover los valores superiores del ordenamiento jurídico que propugna el Estado social y democrático de derecho (STC 104/2000, de 13 de abril, FJ 6).

a) El principio de seguridad jurídica, entendido como la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable, la ausencia de confusión normativa y la previsibilidad en la aplicación de derecho, no resulta afectado por los preceptos que son objeto del presente recurso de inconstitucionalidad, ni se justifica en el texto de la demanda en qué medida tales preceptos pueden generar confusión o incertidumbre en su aplicación. No estamos ante una

¹⁷ <http://www.tribunalconstitucional.es/es/jurisprudencia/Paginas/Sentencia.aspx?cod=21448>

norma incierta o falta de la indispensable claridad, pues cuenta con un contenido preciso y unos efectos perfectamente determinados.

El respeto de dicho principio, y su corolario, el principio de confianza legítima, es compatible con las modificaciones en el régimen retributivo de las energías renovables realizado por el Real Decreto-ley 9/2013, más aún —como sucede en el presente caso—, en un ámbito sujeto a una elevada intervención administrativa en virtud de su incidencia en intereses generales, y a un complejo sistema regulatorio que hace inviable la pretensión de que los elementos más favorables estén investidos de permanencia o inalterabilidad frente al ejercicio de una potestad legislativa que obliga a los poderes públicos a la adaptación de dicha regulación a una cambiante realidad económica.

Los cambios legislativos producidos no pueden ser cuestionados desde la óptica del principio de confianza legítima. Este principio no protege de modo absoluto la estabilidad regulatoria, ni la inmutabilidad de las normas precedentes, máxime en el contexto en que se promulgó el Real Decreto-ley que ahora se enjuicia, es decir, de dificultades económicas y de crecimiento del déficit del sistema eléctrico.

Los principios de seguridad jurídica y su corolario, el de confianza legítima, no suponen el derecho de los actores económicos a la permanencia de la regulación existente en un momento dado en un determinado sector de actividad. Dicha estabilidad regulatoria es compatible con cambios legislativos, cuando sean previsibles y derivados de exigencias claras del interés general.

A este respecto, las medidas cuestionadas implican, ciertamente, una modificación respecto del régimen anterior, decisión que el legislador de urgencia adopta a la vista de la situación en la que se encontraba el sistema eléctrico. No cabe calificar de inesperada la modificación producida, pues la evolución de las circunstancias que afectaban a dicho sector de la economía, hacían necesario acometer ajustes de este marco normativo, como efecto de las difíciles circunstancias del sector en su conjunto y la necesidad de asegurar el necesario equilibrio económico y la adecuada gestión del sistema. No cabe, por tanto, argumentar que la modificación del régimen retributivo que se examina fuera imprevisible para un ‘operador económico prudente y diligente’, atendiendo a las circunstancias económicas y a la insuficiencia de las medidas adoptadas para reducir un déficit persistente y continuamente al alza del sistema eléctrico no suficientemente atajado con disposiciones anteriores.

El preámbulo del Real Decreto-ley determina que su objeto es evitar la ‘sobre-retribución’ de determinadas instalaciones de régimen especial, sin que los principios invocados por los recurrentes —seguridad jurídica y confianza legítima— puedan constituir un obstáculo insalvable para que el titular de la potestad legislativa pueda introducir medidas de carácter general que impliquen una alteración de determinados aspectos del régimen

retributivo anterior. Estamos pues ante una norma clara, que no genera duda sobre sus efectos, los presupuestos de hecho a los que se aplica o sus consecuencias jurídicas, por lo que, ni desde una vertiente objetiva ni desde una subjetiva genera incertidumbre sobre su alcance. En una situación de crisis económica generalizada, modificaciones análogas a la presente han sido llevadas a cabo en éste y en otros sectores económicos, que, además, están sometidos a una intervención administrativa más intensa, dada su incidencia en los intereses generales, como lo es la actividad de producción de energía eléctrica. Ello hace particularmente inviable la pretensión de que los elementos más favorables de su régimen económico estén investidos de una pretensión de permanencia e inalterabilidad en el tiempo, pues es precisamente la protección de esos intereses generales la premisa que obliga a los poderes públicos a adaptar su regulación al cambio de las circunstancias.

En palabras de este Tribunal, los principios de seguridad jurídica y confianza legítima no “permiten consagrar un pretendido derecho a la congelación del ordenamiento jurídico existente (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 13, y 183/2014, de 6 de noviembre, FJ 3) ni, evidentemente pueden impedir la introducción de modificaciones legislativas repentinas, máxime cuando lo hace el legislador de urgencia (STC 237/2012, de 13 de diciembre, FJ 6). En estos casos, es precisamente la perentoriedad de la reacción legislativa — cuya concurrencia en este caso ya ha sido examinada— la que abre la puerta a la injerencia del gobierno en la legislación vigente, al amparo del art. 86.1 CE” (STC 81/2015, de 30 de abril, FJ 8). No sería coherente con el carácter dinámico del ordenamiento jurídico y con nuestra doctrina constante acerca de que la realización del principio de seguridad jurídica, aquí en su vertiente de protección de la confianza legítima, no puede dar lugar a la congelación o petrificación de ese mismo ordenamiento (por todas, STC 183/2014, FJ 3), por lo que no cabe sino concluir que la regulación impugnada se enmarca en el margen de configuración del legislador, que tiene plena libertad para elegir entre las distintas opciones posibles, dentro de la Constitución.(...)”¹⁸

En esa medida, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional de España ha sido precisa en estimar que la confianza legítima *no presupone que el ordenamiento jurídico este impedido para sufrir modificaciones, puesto que debe atenderse al dinamismo del contexto social y jurídico; así, las regulaciones no pueden mantenerse estáticas de modo indefinido, ni mucho menos que un régimen normativo deba permanecer intacto a lo largo del tiempo.*

Asimismo, considera que no puede protegerse la confianza que el gobernado realice en torno al mantenimiento indefinido de una regulación de índole económica o de la permanencia de su existencia en un momento

¹⁸ Inclusive esta postura fue reiterada en la sentencia 42/2016, de 3 de marzo de 2016 (BOE núm. 85, de 8 de abril de 2016), emitida por el Pleno del Tribunal Constitucional de España.
<http://www.tribunalconstitucional.es/es/jurisprudencia/Paginas/Sentencia.aspx?cod=21491>

dado, pero insiste en que dicho principio no es obstáculo para la alteración de normativas, así no se configura la posibilidad de congelar el ordenamiento jurídico existente.

De los orígenes y pronunciamientos de órganos jurisdiccionales antes referidos, se advierte que el principio de confianza legítima se acuñó con motivo de la existencia de actos de la administración en los que había concedido determinados derechos o, en su caso, había tolerado conductas no reguladas expresamente durante un periodo prolongado o, en otros supuestos, había incurrido en un silencio administrativo por tiempo indefinido ante peticiones de los particulares y, posteriormente, de forma intempestiva y sin normas jurídicas que sirvieran de fundamento para ello, la administración cambió de parecer y modificó el acto anteriormente emitido y prohibió la conducta que no tenía regulación y que había sido tolerada.

Asimismo, se aprecia que tanto en la doctrina y jurisprudencia de los derechos alemán, español y de la Unión Europea, el principio de confianza legítima, en relación con los actos de la administración, puede tutelar meras expectativas de derecho, con motivo de que puede derivar de reconocimientos expresos de la autoridad o incluso de la mera toleración de conductas o circunstancias, ante la falta de normas que las regulen.

Sin embargo, tratándose de actos legislativos, se invoca el principio de confianza legítima a nivel de derechos adquiridos y bajo la perspectiva de irretroactividad de normas, porque el pretender tutelar meras expectativas de derechos contra los actos legislativos equivaldría a la petrificación o congelación del Derecho, a su inmovilización total o parcial y el consecuente cierre definitivo a los cambios sociales, políticos o económicos, lo cual sería contrario al Estado de derecho democrático y a la facultad que, en éste, tiene el legislador de ajustar la norma a las cambiantes necesidades de la sociedad y de la realidad.

Pues bien, después de haber esbozado una breve referencia al origen del concepto de confianza legítima y a los pronunciamientos de los tribunales en donde se acuñó su contenido, esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se avoca a efectuar consideraciones en torno a dicho principio, en la medida en que así lo permita el marco jurídico mexicano.

En diversos criterios, esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica, consagrado en los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, en la medida en que tutela el derecho del gobernado a no encontrarse jamás en una situación de incertidumbre jurídica y, en consecuencia, su estado de indefensión.

La esencia del derecho a la seguridad jurídica versa sobre la premisa relativa a *‘saber a qué atenerse’* respecto del contenido de las leyes y de la propia actuación de la autoridad, y, respecto de los actos legislativos, exige el establecimiento de normas que otorguen certeza a los gobernados.

No obstante, a pesar que el artículo 16 de la Ley Fundamental contenga la tutela de la seguridad jurídica de la situación del gobernado frente a la regulación existente y la conducta del Estado, no debe entenderse en la dimensión que el ordenamiento jurídico —y en específico las porciones normativas—, deben señalar de manera especial el procedimiento que regula las relaciones entre los particulares y las autoridades, sino únicamente constriñe a que la ley de que se trate contenga los elementos mínimos y necesarios para hacer valer el derecho del interesado y evitar así, que se generen actitudes arbitrarias por parte del poder público.

Sirve de sustento a lo anterior las tesis siguientes:

‘GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA, QUÉ SE ENTIENDE POR. *La garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades, lo que fácilmente explica que existen trámites o relaciones que por su simplicidad, sencillez o irrelevancia, no requieren de que la ley pormenore un procedimiento detallado para ejercitar el derecho correlativo. Lo anterior corrobora la ociosidad de que en todos los supuestos la ley deba detallar en extremo un procedimiento, cuando éste se encuentra definido de manera sencilla y suficiente para evidenciar la forma en que debe hacerse valer el derecho por el particular y las facultades y obligaciones que le corresponden a la autoridad.¹⁹*

‘GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. SUS ALCANCES. *La garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades, lo que explica que existen trámites o relaciones que por su simplicidad o sencillez, no requieren de que la ley pormenore un procedimiento detallado para ejercer el derecho correlativo. Lo anterior corrobora que es innecesario que en todos los supuestos de la ley se deba detallar minuciosamente el procedimiento, cuando éste se encuentra*

¹⁹ Tesis Aislada; Instancia: Segunda Sala; Fuente: Apéndice (actualización 2002), tomo I, Jur. Acciones de Inconstitucionalidad y C.C, página 321.

*definido de manera sencilla para evidenciar la forma en que debe hacerse valer el derecho por el particular, así como las facultades y obligaciones que le corresponden a la autoridad.*²⁰

En esa perspectiva el principio constitucional de seguridad jurídica tiene por objeto, a nivel normativo, desde un aspecto positivo, que los gobernados tengan plena certeza del contenido del ordenamiento jurídico existente, a grado tal que puedan conocer los alcances y consecuencias de las hipótesis normativas que el legislador ha contemplado, así como también el ámbito de competencia y de actuación de las instituciones y autoridades del poder público, para que con ello, desde un ámbito negativo, estén en aptitud de evitar actuaciones arbitrarias por parte de las autoridades y, en caso de que ello suceda, poder acceder a los remedios jurídicos o medios de defensa conducentes.

Conforme a ello, la seguridad jurídica se erige como uno de los ejes rectores que regulan la interacción entre el Estado y los gobernados, debido a que, en tanto los dispositivos legales se revistan de certeza, posibilitaran a los particulares conocer las facultades y aptitudes que se le permitieron a la autoridad, ello con la finalidad de evitar la actualización de conductas arbitrarias o desproporcionadas y excesivas y, en el supuesto de suscitarse, los ciudadanos tengan la certeza de hacer valer sus derechos.

Derivado de lo anterior, es posible advertir que una manifestación del principio de seguridad jurídica lo constituye la confianza legítima, debido a que se vincula directamente con la relación suscitada entre la autoridad y el gobernado, es decir, entre los intereses públicos y los particulares.

En ese orden de ideas, la confianza legítima constituye una manifestación del principio de seguridad jurídica, en su faceta de interdicción o prohibición de la arbitrariedad o del exceso, en virtud de la cual, en el caso de que la actuación de los poderes públicos haya creado en una persona interesada confianza en la estabilidad de sus actos, éstos no pueden modificarse de forma imprevisible e intempestiva, salvo el supuesto en que así lo exija el interés público.

Ahora, la confianza legítima, como manifestación del principio de seguridad jurídica y atendiendo a las características de todo Estado democrático, adquiere diversos matices dependiendo de si se pretende invocar frente a actos administrativos o a actos legislativos.

En efecto, como se mencionó anteriormente, el principio de confianza legítima tuvo sus orígenes en la existencia de actos de la administración en los que había concedido determinados derechos o, en su caso, había tolerado conductas no reguladas expresamente durante un periodo

²⁰ Jurisprudencia; Instancia: Segunda Sala; Fuente. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIV, octubre de 2016, página 351.

prolongado o, en otros supuestos, había incurrido en un silencio administrativo —respecto de tales conductas— por tiempo indefinido ante peticiones de los particulares y, posteriormente, de forma intempestiva y sin normas jurídicas que sirvieran de fundamento para ello, la administración cambió de parecer y modificó el acto anteriormente emitido y prohibió la conducta que no tenía regulación y que había sido tolerada.

En virtud de ello, respecto de los actos de la administración, el denominado principio de confianza legítima se invocó con el fin de tutelar meras expectativas de derecho, pues aun cuando no existiera una norma que regulara determinadas conductas o circunstancias —derecho objetivo— la autoridad administrativa ya había emitido previamente un acto administrativo en el que reconocía a un particular la posibilidad de gozar de una prerrogativa o de realizar una conducta o, en su caso, la había tolerado o mantenido un silencio —respecto de una petición relacionada con ella— durante un tiempo prolongado, generando con ello la confianza en que la situación se mantendría.

Por tanto, tratándose de actos de la administración, la confianza legítima debe entenderse como la tutela a las expectativas razonablemente creadas, en favor del gobernado, a partir de las acciones y omisiones del Estado, las cuales hayan generado en el particular la estabilidad de cierta decisión de la autoridad, a partir del cual haya ajustado su conducta, pero que con motivo de un cambio súbito e imprevisible, se vea quebrantada esa expectativa.

En otras palabras, la confianza legítima protege la situación de los interesados cuando hayan actuado —con base en la esperanza o expectativa que la propia autoridad administrativa le indujo— en la estabilidad de que su actividad puede mantenerse legalmente, por haber sido consentida de manera persistente en el tiempo.

En ese sentido, puede afirmarse que la confianza legítima encuentra íntima relación con un diverso principio aplicable a los actos administrativos, que es el de irrevocabilidad unilateral de las resoluciones favorables, el cual halla su confirmación legislativa en los artículos 2º, último párrafo; 13, fracción III, ambos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, así como el en diverso 36 del Código Fiscal de la Federación, de los cuales se advierte que la cuando administración pública federal —incluidas las autoridades fiscales— pretenda la modificación o nulidad de una resolución favorable a un particular, deberán promover juicio contencioso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Aunado a lo anterior, es imperativo señalar que la confianza legítima es un mecanismo por medio del cual se protege una legítima, fundada y objetiva expectativa creada por la autoridad administrativa mediante sus actos; sin embargo, un elemento indispensable que debe tomarse en consideración al

momento de estudiarse si se ha transgredido o no ese principio, es la ponderación que al respecto se efectúe entre los intereses públicos o colectivos frente a los intereses particulares, pues —como se señaló con anterioridad— el acto de autoridad podrá modificarse ante una imperante necesidad del interés público.

Sin embargo, tratándose de actos legislativos, el principio de confianza legítima debe invocarse bajo la perspectiva de irretroactividad de normas, lo cual en nuestro orden jurídico se encuentra consagrado en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo anterior se estima así, porque el pretender tutelar meras expectativas de derecho contra los actos legislativos —sobre todo en el caso de las normas de carácter tributario— equivaldría a la petrificación o congelación del Derecho, a su inmovilización total o parcial y el consecuente cierre definitivo a los cambios sociales, políticos o económicos, lo cual sería contrario al Estado de derecho democrático y a la facultad que, en éste, tiene el legislador de ajustar la norma a las cambiantes necesidades de la sociedad y de la realidad.

Sobre el particular esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que del texto constitucional se desprende que el objetivo primordial del sistema tributario es el de sufragar los gastos públicos de la Federación, los Estados y Municipios, siempre y cuando los gobernados tributen de manera proporcional y equitativa; dicha premisa se advierte del contenido del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal.

Ahora, la Ley Fundamental delega la facultad de establecer el sistema tributario del país al Congreso de la Unión, al que debe reconocérsele una amplia y legítima libertad de configuración por cuanto se refiere al diseño, creación, modificación y supresión de las contribuciones, lo que se configura como la potestad que en exclusiva se le ha conferido al Poder Legislativo para decidir y definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera.

Así, como se ha delimitado a lo largo de esta sentencia, esa libertad configurativa que detenta el Poder Legislativo no es omnímoda, ni muchos menos ilimitada, debido a que se encuentra supeditada a no vulnerar los derechos humanos reconocidos en la Constitución General de la República y los reconocidos en los Tratados Internacionales de los que el Estado mexicano sea parte.

En ese orden de ideas, el diseño tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de las facultades del Congreso de la Unión y, por ende, conlleva un margen amplio de configuración político, de modo tal que el hecho de que en un momento determinado se decida la eliminación o la incorporación de nuevos regímenes fiscales al diseño tributario, no implica per se, la

inconstitucionalidad de la ley de que se trate, siempre que ésta no contravenga los dispositivos constitucionales que tutelan derechos humanos.²¹

Esa libertad de configuración en materia del diseño impositivo, permite al legislador modificar, conforme a la política fiscal aplicable en su momento, realizar alteraciones a las leyes que contemplen los tributos que permitirán sufragar los gastos públicos del Estado; de modo tal que no existe en la constitución el derecho tutelado a que el sistema tributario permanezca inmodificable y estático, sino por el contrario resulta indispensable para el poder público adaptar la normatividad fiscal al contexto económico, tanto nacional e internacional, así como a las necesidades públicas.

Consecuentemente, debe contemplarse que atento al principio de generalidad, que se desprende del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, todos los gobernados tienen la obligación de contribuir a los gastos del Estado, en una manera proporcional y equitativa, sin que pueda estimarse que existe el derecho de tributar de una manera específica e indefinida.

En esa medida, la decisión del legislador de aumentar las contribuciones establecidas, eliminar determinados regímenes fiscales o modificar los elementos esenciales de un tributo hacia *el futuro*, no implica por sí mismo, que se afecten situaciones anteriores o que se transgredan derechos adquiridos por los contribuyentes, puesto que los gobernados no incluyen a su esfera jurídica la posibilidad de contribuir, por y para siempre, en un modo o forma inmutable.

Por el contrario, si se toma en cuenta que el Congreso de la Unión, en ejercicio de la potestad tributaria que la Constitución Federal le confirió, anualmente determina las contribuciones del año fiscal correspondiente y, cuando las incrementa hacia el futuro, es patente la no afectación a situaciones acaecidas con anterioridad, por lo que los particulares no pueden esgrimir la violación a la citada garantía, debido a que no tienen un derecho adquirido a pagar siempre sobre una misma base gravable o tasa, en la medida en que contribuir al gasto público es una obligación de los gobernados y no un bien que ingrese al patrimonio del contribuyente.

²¹ Sustenta lo anterior la jurisprudencia 1ª/JJ 159/2007, de rubro y texto siguientes: **'SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES.** *El texto constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados y Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo, por ello se afirma que dicho sistema se integra por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el mencionado objetivo asignado constitucionalmente. Ahora bien, la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva. En tal virtud, debe señalarse que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política -amplio, mas no ilimitado-, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, por lo que el hecho de que en un determinado momento los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquellos vinculados con anterioridad a las hipótesis contempladas legalmente, no resulta inconstitucional, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales.'* (Instancia: Primera Sala; Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXVI, Diciembre de 2007, página 111).

Robustece a lo anterior, la jurisprudencia plenaria P./ 105/99, que es del tenor siguiente:

'CONTRIBUCIONES. LAS LEYES QUE LAS INCREMENTAN NO VIOLAN LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD. Esta garantía, consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que una ley no puede contener disposiciones que regulen hechos acaecidos con anterioridad a su vigencia o afectar derechos adquiridos; el Congreso de la Unión, en ejercicio de la potestad tributaria que la propia Constitución le confiere, anualmente determina las contribuciones del año fiscal correspondiente, y cuando las incrementa hacia el futuro, es claro que no afecta situaciones anteriores y los particulares no pueden alegar violación a dicha garantía, porque no tienen el derecho adquirido para pagar siempre sobre una misma base o tasa, ya que contribuir al gasto público es una obligación de los mexicanos consagrada en el artículo 31, fracción IV, constitucional, y no un bien que ingrese al patrimonio del contribuyente.'

De esa manera, este Alto Tribunal ha sostenido el criterio que la teoría de los derechos adquiridos no aplica en materia tributaria, a nivel de leyes, considerar lo contrario equivaldría desconocer la realidad económica, financiera y social que envuelve al país.²²

Además, las normas tributarias adquieren una especial y relevante importancia debido a su influencia en el interés de la colectividad, en tanto funciona como uno de los mecanismos con los que cuenta el Estado para proveer lo necesario para el desarrollo económico, justo y adecuado de la población, e incluso, constituye uno de los principales instrumentos de la política económica interna y externa de la nación, ante lo cual puede estimarse que prevalece por encima de los intereses particulares.

En esas condiciones, los gobernados no pueden considerar de manera fundada y razonable la existencia de una expectativa o esperanza en que determinado sistema de tributación o régimen fiscal continuará o se mantendrá indefinidamente, o en su caso, que la tasa o tarifa de una contribución permanecerá sin cambios, puesto que la delimitación del

²² Apoya a lo anterior la tesis siguiente: **'RENDA. EL ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 216 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.** El citado principio contenido en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tutela la irretroactividad de los efectos de una ley, entendida en el sentido de que ésta no puede establecer normas retroactivas, ni aplicarse a situaciones jurídicas acaecidas con anterioridad a su vigencia, o bien, afectar derechos adquiridos. Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que la teoría de los derechos adquiridos es inaplicable en materia tributaria. En ese tenor, el antepenúltimo párrafo del artículo 216 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al establecer una prelación en la forma en que los contribuyentes deben aplicar los métodos para determinar sus ingresos acumulables y las deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y los montos de las contraprestaciones que hubiesen utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables, no transgrede el citado principio constitucional. Lo anterior es así, ya que es a partir de la fecha de su vigencia cuando el contribuyente debe aplicar, en primer término, el método del precio comparable no controlado y, sólo cuando constate que éste no sea el apropiado, puede utilizar cualquier otro método previsto en el indicado precepto legal, para determinar si las operaciones realizadas entre las partes relacionadas se hicieron o no a precios de mercado, pues no puede sostenerse que se hubiese adquirido indefinidamente el derecho a utilizar, sin limitación alguna cualquiera de los métodos que prevé el referido artículo 216, ya que como se señaló, tratándose de la materia tributaria no es válido sostener que los contribuyentes hubiesen adquirido el derecho para determinar los precios de transferencia de la misma forma y en los mismos términos en los que lo hacían conforme a la legislación anterior.' (Tesis aislada; Instancia: Primera Sala; Fuente: Semanario Judicial y su Gaceta, tomo XXXII, diciembre de 2010, página 170).

conjunto de normas fiscales constituye una facultad del legislador, quien en observancia a la política tributaria aplicable en su momento, definirá el modelo de contribuciones que regirá en un período cierto.

Es decir, los particulares no pueden fijar como una expectativa a que las leyes fiscales continuarán su vigencia hacia el futuro de manera indefinida, por el contrario, deben estar siempre a la observancia de las modificaciones y reformas que el legislador determine conducentes y oportunas para alcanzar los objetivos que se han establecido.

Los contribuyentes no pueden suponer que existe una limitación para el legislador en cuanto a la petrificación o mantenimiento inmodificable del sistema jurídico en el ámbito tributario, estimar esa premisa sería ir en contra de la libertad de configuración del Poder Legislativo respecto del diseño impositivo, quien puede y está facultado para alterar las leyes tributarias en la medida en que considere necesario para alcanzar las metas que en materia de política fiscal se han propuesto, siempre que se apegue al respecto de los derechos humanos.

Por tanto, el principio de confianza legítima no tiene el alcance de oponer al legislador —en especial en materia tributaria— meras expectativas de derecho, debido a la imposibilidad del contribuyente de contar con la esperanza en que una tasa, tarifa e incluso un régimen de tributación permanecerá inmodificable hacia el futuro.

Además, la modificación de las normas tributarias tiene, por regla general, un fin de interés público que es preponderante al interés particular de cada contribuyente, pues con base en el principio de generalidad tributaria se tutela el interés del Estado en la percepción de ingresos, que es un interés público encaminado a atender necesidades sociales relevantes con amplio respaldo o tutela constitucional, así como la necesidad de basar la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos en criterios de solidaridad.

Consecuentemente, resulta **infundado** el motivo de disenso abordado en este apartado, pues el principio de confianza legítima no tiene el alcance de oponer meras expectativas de derecho frente a la amplia facultad de configuración del legislador —en especial en materia tributaria— para cuestionar la regularidad constitucional de actos legislativos en los que se determina la modificación o supresión de regulaciones en materia de contribuciones.

En mérito de lo anterior, ante lo infundado e inoperante de los conceptos de violación, lo conducente es negar el amparo solicitado.

[...]

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

SEGUNDO. La Justicia de la Unión no ampara ni protege a las quejas, contra los artículos 74 y 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el once de diciembre de dos mil trece.

TERCERO. En la materia de la revisión, es **infundada** la revisión adhesiva interpuesta por las quejas.

[...]"

En cuanto a la transcripción anterior, es oportuno acotar que sólo fueron tomadas las partes conducentes que estimo indispensables para la crítica que se hará en el siguiente apartado; y de la misma manera, debo hacer notar que las notas a pie de página que de ella se derivan, son de la propia resolución que se transcribió, de ahí que tengan un tamaño de letra más pequeño al de las restantes que se hacen en el presente trabajo.

III. Análisis doctrinal

En este apartado corresponde analizar los principios identificados en el punto II de este trabajo; no obstante, aun cuando se identificaron varios principios, únicamente se analizarán los que serán relevantes para la crítica de la tesis que se efectuara en el siguiente apartado. Así, gran parte corresponderá al estudio de la confianza legítima, donde a su vez se tocarán tenuemente el Estado de derecho, la seguridad jurídica y la buena fe. Luego se hará una breve referencia a la división de poderes y a la libertad de diseño del sistema tributario, que también constituyen principios involucrados en la resolución de la Corte.

III.I. La confianza legítima

Éste es el principio fundamental de la parte de la ejecutoria que es materia de este trabajo, por dicha circunstancia, se exponen sus orígenes, su definición o conceptualización, su sustento filosófico, los requisitos que se identifican para su configuración, las soluciones para el caso de que se transgreda ese principio y los problemas que se advierte en su introducción en los sistemas jurídicos.

III.I.I. Origen

Debemos señalar que desde su aspecto jurídico positivo, la doctrina parece ser uniforme en cuanto a que la génesis de la confianza legítima se ubica en el derecho germánico; así lo refiere PATRICIA DÍAZ RUBIO²³, al indicar que dicho principio se configura bajo la denominación del *Vertrauensschutz* alemán, desarrollándose a partir de la Segunda Guerra Mundial con el fin de establecer límites a la legislación retroactiva y a la revisión de los actos administrativos.

Dicha situación también es apuntada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria analizada, al señalar que el umbral

²³ Díaz Rubio, Paulina, *El principio de Confianza Legítima en Materia Tributaria*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2014, p. 38.

de la confianza legítima es una sentencia del Tribunal Administrativo-Contencioso de Berlín de 14 de noviembre de 1956, en donde se analizó la revocación de la pensión de una mujer.

Sobre ese caso, es pertinente indicar que consistió en un asunto, en el cual la Consejería Interior de Berlín prometió conceder una pensión específica a una viuda de edad avanzada, con la condicionante de trasladarse desde la República Democrática de Alemania –*comúnmente denominada Alemania Oriental*– a Berlín de Occidente –*Alemania Occidental*–; lo cual aconteció, asumiendo la mujer los gastos del traslado. Sin embargo, con posterioridad, la Administración de Berlín se percató de que dicha persona no cumplía con los requisitos legales para ser beneficiaria de la pensión y procedió a solicitarle la devolución y a revocar el derecho otorgado. Tal conflicto fue resuelto por el Tribunal Administrativo Superior en el sentido favorable para la viuda²⁴, destacándose que se reconoció la subsistencia de la pensión otorgada. No obstante, es pertinente señalar que JUAN BAUTISTA LORENZO DE MEMBIELA hace referencia a que diversos autores direccionan su origen en el Código de Procedimientos Administrativos de la República Popular de Polonia de 14 de junio de 1960²⁵.

Así, dicho principio fue recogido como postulado del Derecho Comunitario Europeo, siendo en consecuencia, acogido por los países que integran tal bloque económico –*dada la jerarquía del tratado que integra la comunidad europea*–; para que finalmente, fuera exportado a Iberoamérica.

Por su parte, la jurista venezolana HILDEGART RONDÓN DE SANSÓ²⁶ apunta que en el sistema “*common law*” la confianza legítima recibió el nombre de “*legitime*

²⁴ Letelier Wartenberg, Raúl, “Contra la Confianza Legítima como límite a la invalidación de actos administrativos”, *Revista Chilena de Derecho*, Chile, vol. 41, núm. 2, mayo-agosto de 2014, pp. 612-613.

²⁵ Lorenzo de Membiela, Juan B., “El Principio de Confianza Legítima como criterio ponderativo de la actividad discrecional de la Administración Pública”, *Revista de Administración Pública*, Madrid, núm. 171, septiembre-diciembre de 2006, p. 250.

²⁶ Rondón de Sansó, Hildegard, “El principio de confianza legítima o expectativa plausible en el derecho venezolano”, *Homenaje a Dalmacio Vélez Sársfield; Bicentenario de su nacimiento (1800-2000)*, Córdoba, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, 2000, t. V., p. 276.

expectation”, donde la noción está íntimamente ligada a una protección procedimental vinculada con la justicia y la equidad en el campo del proceso. Dicha autora apunta a que se identifica con la figura del “*stoppel*”, la cual es definida como “*la prohibición que se hace una persona de retirar una seguridad que había dado, que aparentaba vincularla definitivamente, y sobre cuya base otra persona ha efectivamente actuado*”.

Sobre esta regla anglosajona, MARTHA LUCÍA NEME VILLAREAL alude que tal figura cumple con funciones similares al “*venire contra factum proprium*”, definiéndola como una figura por la cual se prohíbe cualquier actuación que constituya una revocación de un acto en detrimento de terceros, en el entendido de que a las partes les es exigible un deber de preservar la apariencia generada, que se erige en un verdadero impedimento para que una persona adopte una posición jurídica incompatible con aquéllas asumidas precedentemente²⁷.

De ese modo, ANTHONY GORDON anota que la primera ocasión que los Tribunales del Reino Unido utilizaron el término de confianza legítima fue en el caso “*Schmidt vs Secretary of State for Home Affairs*”, el cual versaba sobre algunos estudiantes americanos del “*Hubbard College of Scientology*” que habían obtenido permiso de residencia en el Reino Unido por un periodo limitado de tiempo con el propósito de estudiar en un *centro de educación reconocido*; sin embargo, durante el curso, el Ministro del Interior, en respuesta a las preocupaciones crecientes por la “*Scientology*”, declaró que el “*College*” no tendría más la consideración de “*centro de educación reconocido*”; y cuando solicitaron la renovación del permiso de residencia, éste les fue negado.

En el asunto anglosajón comentado, los demandantes argumentaron la falta de oportunidad para plantear alegaciones antes de que se tomara la decisión; y al

²⁷ Neme Villareal, Martha Lucia, “Venire contra factum proprium, prohibición de obrar contra los actos propios y protección de la confianza legítima. Tres maneras de llamar a una antigua regla emanada de la buena fe”, *Estudios de derecho civil. Obligaciones y contratos. Libro homenaje a Fernando Hinestrosa; 40 años de rectoría 1963-2003*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003, t. III., pp. 39-40.

respecto, si bien en la resolución del caso se indicó que se rechazó tal argumento de defensa sobre la base de que los permisos de residencia otorgaban ciertos derechos mientras estaban vigentes, pero no cuando habían concluido, también se precisó que si los permisos hubiesen sido revocados con anterioridad a la fecha de expiración, la conclusión hubiese sido distinta, ya que los demandantes *“...deberían... haber tenido la oportunidad de formular alegaciones: ya que ellos tenían una confianza legítima en la estancia autorizada por el tiempo legítimo...”*²⁸.

Dentro de la doctrina española, SANTIAGO MUÑOZ MACHADO indica que la primera sentencia en que se alude a la confianza legítima –aunque sin tanta precisión–, es una emitida con fecha 28 de febrero de 1989 por el Tribunal Supremo, respecto a la negación de una subvención a un centro privado de formación profesional de la que había venido disfrutando en el curso académico anterior, donde tal principio se valoró de la siguiente manera: *“...Con el acto denegatorio de la subvención se quebrando la fides o confianza del administrado que ejercita una actividad de interés social y que para el contenía una gravosa tarea en la creencia de que también sería subvencionado en el segundo periodo, como ya había sido en el primero...”*²⁹; dicho criterio también es apuntado por DÍAZ RUBIO, como referencia de la adopción de la confianza legítima en el derecho español³⁰.

Por cuanto hace a Iberoamérica, podemos señalar que la confianza legítima de manera consolidada puede identificarse en Colombia, en las sentencias T-617 de 1995, SU-360 de 1999 y T-084 de 2000, donde la Corte Constitucional estableció los supuestos para la aplicación de dicho principio. Cabe señalar que se habla de la consolidación del principio de mérito, porque si bien, pueden encontrarse con anterioridad diversos criterios donde se identifican rasgos del mismo, en ellos no se

²⁸ Anthony, Gordon, “Procedimiento, Derecho material y proporcionalidad: El principio de confianza legítima en el Derecho administrativo del Reino Unido”, *Documentación Administrativa*, Madrid, núm. 263-264, Mayo-diciembre de 2002, p. 34.

²⁹ Muñoz Machado Santiago, “Regulación y Confianza Legítima”, *Revista de Administración Pública*, Madrid, núm. 200, mayo-agosto de 2016, p. 145.

³⁰ Díaz Rubio, Paulina, *op. cit.*, p. 39.

califica claramente como confianza legítima, sino más bien se identifica con otros principios –como la buena fe–³¹.

Finalmente, en el sistema judicial mexicano, la referencia más veterana, es la sentencia dictada en el juicio de amparo directo 241/2012 por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, de la que incluso emanó la tesis aislada de rubro *“PRINCIPIO DE PROTECCIÓN DE CONFIANZA LEGÍTIMA. SU OBJETO DE TUTELA Y FORMA EN QUE SE VULNERA RESPECTO DE UNA DISPOSICIÓN DE CARÁCTER GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN POR LA QUE SE OTORGAN BENEFICIOS FISCALES A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES, CONSISTENTES EN EL PAGO DIFERIDO DE IMPUESTOS”*³², donde se examinó un caso que versa sobre el hecho central de que, con posterioridad al otorgamiento de un beneficio fiscal –pago diferido de un impuesto– se estableció un requisito –presentación formal de un escrito– para que éste operara; resolviéndose que la autoridad fiscal trastocó el citado principio de confianza legítima, porque la regla administrativa que introdujo el requisito formal no previó una disposición transitoria que tuviera por objeto el no sorprender a los destinatarios del beneficio fiscal, o que al menos dicho cambio normativo fuese pausado y no abrupto, como tampoco se observa un motivo para la imposición de dicho requisito.

De manera que, es dable concluir que el origen de nuestro principio se encuentra en el derecho europeo, específicamente, en el derecho alemán en el año de 1956, como un límite a la retroactividad de la ley y a la revisión de los actos de la autoridad; siendo acogido por los Países que integran la Unión Europea, para finalmente, llegar a América en virtud del análisis del derecho comparado, siendo incorporado vía jurisprudencial.

³¹ Viana Cleves, María José, *El principio de Confianza Legítima en el Derecho Administrativo Colombiano*, Colombia, Universidad Externado de Colombia, 2012, pp. 171-192.

³² Tesis aislada IV.2o.A.41 A (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. 3, lib. XX, marzo de 2013, p. 2028.

III.I.II. Definición

Una vez que se ha hecho referencia al origen de dicho principio, pasaremos a asentar su definición. Al respecto, cabe anotar que MARIA JOSÉ VIANA CLEVES refiere que las definiciones del principio de confianza legítima no son uniformes, pues se han emitido en contextos muy diferenciados.

La tratadista latinoamericana indica que para el derecho Colombiano, la definición de dicho principio emana de la jurisprudencia de la Corte y está contenida en la sentencia C-131 de 2004, conceptualizándolo como “...*el principio de la confianza legítima es un corolario de aquel de la buena fe y consiste en que el Estado no puede súbitamente alterar una reglas de juego que regulaban sus relaciones con los particulares, sin que se les otorgue a estos últimos un periodo de transición para que ajusten su comportamiento a una nueva situación jurídica. No se trata, por tanto, de lesionar o vulnerar derechos adquiridos, sino sólo de amparar unas expectativas válidas que los particulares se habían hecho con base en acciones u omisiones estatales prolongadas en el tiempo, bien que se trate de comportamientos activos o pasivos de la Administración Pública, regulaciones legales o interpretaciones de las normas jurídicas. De igual manera, como cualquier otro principio, la confianza legítima debe ser ponderada, en el caso concreto, con los otros, en especial, con la salvaguarda del interés general y el principio democrático...*”³³.

En tanto para la exmagistrada venezolana HILDEGARD la noción de confianza legítima alude a “...*la situación de un sujeto dotado de una expectativa justificada de obtener de otro, una prestación, una abstención o una declaración favorable a sus intereses, derivada de la conducta de este último*”...; la doctrinaria anota a que si bien, generalmente la confianza legítima se plantea frente a la administración pública, también puede surgir entre particulares³⁴.

³³ Viana Cleves, María José, *op. cit.*, p. 167.

³⁴ Rondón de Sansó, Hildegard, *op. cit.*, pp. 280-286.

DÍAZ RUBIO sostiene que la doctrina alemana lo define como “...*aquel principio general del Derecho en virtud del cual, algunas expectativas, derivadas de las situaciones de confianza creadas por la conducta o el comportamiento de los poderes públicos, producen efectos jurídicos cuando la confianza cuya protección se demanda prevalece sobre el interés público en la modificación de la conducta o del comportamiento de los poderes públicos...*”³⁵; dicha autora estima viable tal definición, pues considera que recoge los requisitos para la configuración de la confianza legítima, los cuales serán materia de análisis en párrafos siguientes.

Con relación a este punto, el autor argentino PEDRO JOSÉ JORGE COVIELLO, define tajantemente a la protección de la confianza legítima como el “...*instituto del derecho público derivado de los postulados del Estado de Derecho, de la seguridad jurídica y de la equidad, que ampara a quienes de buena fe creyeron en la validez de los actos (de alcance particular o general, sean administrativos o legislativos), comportamientos, promesas, declaraciones o informes de las autoridades públicas, que sean jurídicamente relevantes y eficaces para configurarla, cuya anulación, modificación, revocación o derogación provoca un daño antijurídico en los afectados, erigiéndose, bajo la observancia de esos componentes, en un derecho subjetivo que puede invocar el administrado y, que consiste, en su aspecto práctico, en la limitación de los efectos de anulación, de tratarse de un acto (de alcance individual o general) inválido o del reconocimiento del derecho a una indemnización de no ser ello posible; de tratarse de un acto o comportamiento válido, su continuidad o permanencia ; y, en los supuestos de revocación o modificación de actos válidos o de derogación de actos normativos (actos administrativos o legislativos), en la posibilidad de reconocimiento del derecho a una indemnización...*”³⁶.

³⁵ Díaz Rubio, Paulina, *op. cit.*, p. 103.

³⁶ Jorge Coviello, Pedro José, *La protección de la confianza del administrado: Derecho argentino y Derecho comparado*, Buenos Aires, LexisNexis S.A., 2004, p. 463.

Esta última definición, en mi opinión, es demasiado extensa por el hecho de que no sólo la conceptualiza, sino además, establece todos los elementos para la protección a la confianza legítima.

Por último, cito a la definición otorgada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria que se analiza, donde inicialmente, en términos generales, la precisó como: *“...una manifestación del principio de seguridad jurídica, en su faceta de interdicción o prohibición de las arbitrariedad o del exceso, en virtud de la cual, en el caso de que la actuación de los poderes públicos haya creado en una persona interesada confianza en la estabilidad de sus actos, éstos no pueden modificarse de forma imprevisible e intempestiva, salvo el supuesto en que así lo exija el interés público...”*; y, más precisamente, respecto al derecho administrativo apuntó: *“...la confianza legítima debe entenderse como la tutela a las expectativas razonablemente creadas, en favor del gobernado, a partir de las acciones y omisiones del Estado, las cuales hayan generado en el particular la estabilidad de cierta decisión de la autoridad, a partir del cual haya ajustado su conducta, pero que con motivo de un cambio súbito e imprevisible, se vea quebrantada esa expectativa...”*.

Esta decisión dada por nuestro máximo Tribunal me parece muy certera – y, por ende, será la que adoptaré para las conclusiones de este trabajo–, dado que recoge el concepto establecido por la doctrina alemana, adicionando el ingrediente al cambio súbito e imprevisible de la situación de hecho por una acción u omisión del Estado, el cual en mi parecer es un elemento fundamental de dicho principio.

III.I.III. Sustento de la confianza legítima

Una vez hecha la correspondiente referencia a la definición o concepto de la confianza legítima, es dable establecer cuál es el sustento de dicho principio, es decir, su fundamento filosófico.

Al respecto, HILDEGART señala que la recepción de tal principio ha tenido admisión en tres grandes sistemas de derecho comparado: i) en el sistema del

“*common law*”; ii) el sistema alemán; y; iii) en el sistema latino³⁷; esta situación, debe tenerse presente, puesto que en mi opinión, las diferencias en su concepción y las disimilitudes que pudiese tener la doctrina al respecto, dependerán del sistema en el cual se desarrolle.

Sobre este aspecto, puedo anotar que NEME VILLAREAL³⁸, establece como consideración preliminar a un trabajo relacionado con el tema, el hecho de que la doctrina y la jurisprudencia modernas han desarrollado diversos instrumentos que permiten atender las exigencias de equidad, en la aplicación de las normas contractuales o legales; por lo que cada sistema jurídico acuña sus propias soluciones haciendo acopio de sus propias tradiciones, acudiendo a figuras jurídicas, desarrollos legales y formulas jurisprudenciales, aparentemente disimiles entre sí.

Sobre esa base, considero que todos los autores consultados ubican a la confianza legítima como un *principio general del derecho* –así lo señala JORGE COVIELLO³⁹–, en tanto que DÍAZ RUBIO⁴⁰ hace un estudio amplio a fin de establecer que el derecho europeo ha colocado a la confianza legítima como un principio jurídico del Estado de derecho, haciendo énfasis en que no se le identifica como un derecho fundamental –a pesar de que en algún momento haya tenido esa concepción en el derecho alemán–; esto es, no constituye una prerrogativa natural del ser humano –derecho natural–, sino un valor que existe en la creación del Estado de derecho, traduciéndose en un principio de éste.

Sobre esa situación, coincide el diverso autor español ÍÑIGO SANZ RUBIALES, al señalar que es un principio general del derecho deducible del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea⁴¹. Por su parte, VIANA CLEVES indica que la confianza legítima –junto con la buena fe– son principios morales institucionalizados en la

³⁷ Rondón de Sansó, Hildegard, *op. cit.*, p. 273.

³⁸ Neme Villareal, Martha Lucia, *op. cit.*, p. 11.

³⁹ Jorge Coviello, Pedro José, *op. cit.*, p. 285.

⁴⁰ Díaz Rubio, Paulina, *op. cit.*, pp. 39-63.

⁴¹ Sanz Rubiales, Iñigo, “Confianza Legítima y Poder Legislativo”, *Revista de la Facultad de Derecho e la Universidad de Piura*, Perú, vol. 2, 2001, p. 99.

Constitución colombiana⁴²; en tanto que el ministro argentino LUIS EDUARDO REY VÁZQUEZ⁴³ abiertamente lo califica precisamente como un principio general del derecho.

Ahora bien, el problema principal que observó en el principio de confianza legítima, está en el momento de establecer su sustento, dado que a raíz de que la doctrina no ubica un elemento uniforme en ello, es que varía el objeto que protege o el campo donde puede ser aplicable. Los sustentos principales que se identifican son la buena fe, el Estado de derecho y la seguridad jurídica, en tanto que el objeto que protege son las expectativas de derecho.

Así, por ejemplo, VIANA CLEVES anota que el principal fundamento de la confianza legítima lo constituye el diverso principio de buena fe (éste, que para el caso colombiano, está recogido expresamente en su Constitución dentro del artículo 83); para dicha autora la buena fe constituye el género y la confianza legítima la especie, por lo que apunta que no puede configurarse la confianza legítima en ausencia de la buena fe; también sostiene que la confianza legítima descansa en el Estado de derecho y la seguridad jurídica⁴⁴.

Cabe apuntar que al ser un principio general del derecho, la confianza legítima tiene aplicación tanto en lo que se denominada como derecho público y derecho privado. Esta diferenciación es importante, pues que a raíz de ello, el Tribunal Federal alemán estableció que no era extrapolable al campo del Derecho Público; y que por ende, la confianza legítima no podía tener como sustento a la buena fe, sino más bien, derivaba de una cláusula del Estado de derecho y del principio de seguridad jurídica, tal y como lo hace ver DÍAZ RUBIO⁴⁵.

⁴² Viana Cleves, María José, *op. cit.*, p. 44.

⁴³ Rey Vázquez, Luis Eduardo, "El principio de confianza legítima. Su posible gravitación en el derecho administrativo argentino", *ANUARIO DA FACULDADE DE DEREITO DA UNIVERSIDADE DA CORUÑA*, Coruña, núm. 17, 2013, p. 261.

⁴⁴ Viana Cleves, María José, *op. cit.*, pp. 37-150.

⁴⁵ Díaz Rubio, Paulina, *op. cit.*, pp. 64-70.

Este sustento, también es compartido por JORGE COVIELLO⁴⁶, al indicar que la confianza legítima se extrae del “inagotable árbol nutricio” del Estado de derecho y es la seguridad jurídica, el valor que le da sustento directo. También LORENZO DE MEMBIELA⁴⁷, con claridad expone que el fundamento de dicho principio radica en la exigencia de la más elemental seguridad jurídica, que deriva a su vez de la existencia del Estado de derecho.

Por cuanto hace al Estado Mexicano, la Suprema Corte de Justicia de la Nación y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, son coincidentes en que la confianza legítima encuentra sustento en el diverso principio de seguridad jurídica consagrado en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en razón de que tutela el derecho del gobernado de no encontrarse jamás en incertidumbre jurídica.

De manera que, como se ve, la mayor parte de la doctrina apunta que el principio de confianza legítima, tiene como sustento el Estado de derecho –y no una prerrogativa natural del hombre– y la seguridad jurídica, porque pretende evitar la arbitrariedad del Poder público y proteger las expectativas de derecho.

Aquí, es donde pareciera el momento oportuno para hablar fugazmente de los dos sustentos que son más notables de la confianza legítima, esto es, del Estado de derecho y la seguridad jurídica; y si bien, quedaría pendiente la buena fe, ésta será materia de estudio al analizar los requisitos señalados por la doctrina para que se configure el principio en estudio.

En cuanto al Estado de derecho, SERGIO R. MÁRQUEZ RÁBAGO⁴⁸ señala que el término, según los doctrinarios, parece ser acuñado a partir de la revolución francesa (finales del siglo XVIII); empero hay diversos autores que lo ubican en la Gran Bretaña con lo que se conoce como “*Rule law*”, que es algo que puede

⁴⁶ *Ídem*.

⁴⁷ Lorenzo de Membuela, Juan B., *op. cit.*, p. 252.

⁴⁸ Márquez Rábago, Sergio R. “Estado de Derecho en México”, Acervo de la *Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*, p. 212., <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2990/13.pdf>

definirse como la primacía de los principios matrices de la Constitución Británica; a la vez podemos ampliar su conceptualización en el derecho francés como “*État de droit*”⁴⁹.

Como se observa del trabajo del investigador mexicano mencionado, el Estado de derecho nace con motivo del agotamiento del absolutismo, que era una de las formas de gobierno donde se concentraba los tres poderes o funciones públicas –las ya tradicionalmente conocidas funciones del ejecutivo, legislativo y judicial–. Así, una de las expresiones del Estado de derecho, es la instauración de la república federal de los Estados Unidos de América y la *Carta de los Derechos del Hombre y del Ciudadano*.

La expresión parece tener su origen en Alemania como *Rechtsstaat*, aparece en una obra de Robert Von Mohl en 1832 y 1833; siendo después estudiada por F. J. Sthal, Lorenz Von Stein, Rudolf Gneist, Otto Mayer, H. Kelsen, entre otros⁵⁰; respecto al origen de la palabra, JORGE COVIELLO es coincidente con lo anterior aunque ubica el origen diez años después (1842 y 1843)⁵¹.

El último autor refiere que uno de los productos del Estado de derecho es la autolimitación, donde el derecho no constituiría un límite o fuerza heterónoma al Estado, sino más bien, sería producto de él y de su compromiso de limitación. La concepción del Estado de derecho en el derecho francés sería distinta, porque aquí no se entiende que el Estado esté limitado o constreñido, sino por el contrario, los derechos del hombre, que han sido concebidos con anterioridad, constituirán el marco jurídico de su actuar⁵².

En una cuestión práctica, HILDEGARD establece que el Estado de derecho debe entenderse como el sometimiento de todos los sujetos –legislador, administrador y juez– del ordenamiento jurídico a las reglas que el mismo ha

⁴⁹ Lorenzo de Membiela, *op. cit.*, p. 252.

⁵⁰ Márquez Rábago, Sergio R., *op. cit.*, p. 212.

⁵¹ Jorge Coviello, Pedro José, *op. cit.*, p. 349.

⁵² *Ibidem*, Pp. 349-350.

establecido; siendo que ésta puede ser tanto de normas impuestas de afuera, como desde adentro; y que es la posición antagónica de la arbitrariedad⁵³.

Sobre este aspecto, el chileno LETELIER WARTENBERG apunta que la asociación entre confianza legítima y el Estado de derecho tiene su raíz en la doctrina alemán la cual acostumbra a incluir intereses –valores– en conceptos jurídicos indeterminados. Refiere que uno de los requerimientos de la vida en sociedad es que los Órganos establecidos para la organización, provean condiciones de previsibilidad que le permita al ciudadano moverse con seguridad en la sociedad. Este autor refiere que tanto el concepto de “*Rechtsstaat*” como el “*Rule of law*” significan ideas de síntesis de los compromisos liberales⁵⁴.

Retomando a MÁRQUEZ RÁBAGO, éste indica que Elías Díaz identifica los siguientes cuatro elementos, como necesarios para el Estado de derecho: i) imperio de la ley; ii) división de poderes; iii) legalidad de la administración; iv) derechos y libertades fundamentales⁵⁵.

Ahora, en nuestro País, parece ser que es notoriamente aceptable que vivimos en un Estado de derecho, en el cual se contienen los elementos antes referidos –aunque algunos tal vez menos eficaces que otros en unas u otras épocas–; incluso, MANUEL CRESCENCIO REJÓN ya lo señalaba desde sus tiempos de la siguiente manera: “...*Es consustancial a la idiosincrasia del pueblo mexicano la afirmación de que el Estado debe ser un Estado de Derecho, esto es, la idea de que la organización política nacional está sometida a un conjunto de reglas jurídicas, a las cuales se subordinan el gobierno y las autoridades...*”⁵⁶. Al día de hoy, dicha concepción no ha cambiado, pues se sigue tendiendo esa idea básica de Estado de derecho, como se proyecta en la amplia jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

⁵³ Rondón de Sansó, Hildegard, *op. cit.*, pp. 295-302.

⁵⁴ Letelier Wartenberg, Raúl, *op. cit.*, pp. 616-617.

⁵⁵ Márquez Rábago, Sergio R., *op. cit.*, p. 213.

⁵⁶ Peniche Bolío, Francisco J, “*Introducción al Estudio del Derecho*”, 4ª edición, México, Porrúa, 1979, p. 159-169.

De modo que, podemos finiquitar que el Estado de derecho, es una forma de gobierno de un pueblo, donde en contraposición de los gobiernos absolutistas, tanto los gobernantes como los gobernados se someten a las reglas que se han establecido, a fin de evitar la arbitrariedad del Poder público; caracterizándose por contar con los siguientes elementos: i) imperio de la ley; ii) división de poderes; iii) legalidad de la administración; iv) derechos y libertades fundamentales.

Por otro lado, la seguridad jurídica parece ser un valor o principio inherente al Estado de derecho, que en algunas ocasiones puede tomar una definición o conceptualización distinta, pero que en todos los casos, toma como base la idea de claridad y estabilidad del Estado de derecho.

En la obra consultada de LETELIER⁵⁷, apunta que la idea de seguridad jurídica versa sobre la estabilidad de las soluciones dadas por el ordenamiento jurídico o sobre la idea de repudio a situaciones en que los derechos se ubican dubitados o no firmes, conectándose con los valores que rodean a la justicia, el orden, la paz, igualdad, libertad, entre otros.

Cabe indicar que al respecto, JORGE COVIELLO⁵⁸ señala que se incluye a la seguridad jurídica como componente de la paz jurídica; y que hoy en día “...*hay una intuición más o menos clara y acertada de la injusticia padecida y de la justicia deseada y un anhelo de seguridad...*”⁵⁹; estableciendo dos elementos para su contenido: i) uno formal o estructural, que se refiere a que la seguridad jurídica está precedida por un ordenamiento jurídico positivo; y, ii) un segundo aspecto que tiene que ver con su eficacia, es decir, con el cumplimiento del derecho y la regularidad de la actuación de los órganos encargados de su aplicación⁶⁰.

DÍAZ RUBIO alude a que el principio de seguridad jurídica en el Tribunal de Justicia (Europeo) exige que las normas jurídicas sean claras y precisas y que el

⁵⁷ Letelier Wartenberg, Raúl, *op. cit.*, p. 618.

⁵⁸ Jorge Coviello, Pedro José, *op. cit.*, p. 379.

⁵⁹ *Ibidem*, p. 384.

⁶⁰ *Ibidem*, pp. 387-388.

mismo tiene por finalidad garantizar la previsibilidad de las situaciones y de las relaciones jurídicas que entran en el ámbito comunitario⁶¹; en tanto que el Tribunal Constitucional Español lo ha definido como “...certeza de la norma o protección de confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles...”⁶².

Con relación a la seguridad jurídica, IGNACIO BURGOA ORIHUELA⁶³ señala que en la relación entre los representantes del Estado y sus gobernantes, acontecen diversos actos que afectan sobre todo la esfera jurídica de éstos; de manera más precisa, indica que el Estado al desplegar su actividad e imperio, asume su conducta autoritaria, siendo esto un acto de autoridad. También refiere que dentro de un régimen jurídico, esa afectación debe obedecer a determinados principios, cumplir con ciertos requisitos, es decir, someterse a un cúmulo de modalidades jurídicas, sin cuya observancia no sería válido desde el punto de vista del derecho.

A ese conjunto de modalidades jurídicas a que tiene que sujetarse un acto de autoridad, precisa el citado doctrinario mexicano, es lo que constituye la “garantía de seguridad jurídica”, las cuales implican el conjunto de condiciones y requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el cúmulo de sus derechos subjetivos. Finalmente, BURGOA indica que la seguridad jurídica entraña al mismo Estado de derecho, que es uno de los más importantes elementos de todo Estado democrático⁶⁴.

Tal y como lo apuntó la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria que se analiza, el principio de seguridad jurídica en el sistema jurídico mexicano tutela el derecho del gobernado a no encontrarse jamás en una situación de incertidumbre jurídica y, en consecuencia, su estado de

⁶¹ Díaz Rubio, Paulina, *op. cit.*, p. 69.

⁶² *Ibidem*, p. 77.

⁶³ Burgoa O., Ignacio, *Las Garantías Individuales*, 41ª ed., México, Porrúa, 2015, pp. 504-505.

⁶⁴ *Ídem*.

indefensión; y su esencia versa sobre la premisa relativa a “saber a qué atenerse” respecto del contenido de las leyes y de la propia actuación de la autoridad.

Pero más específicamente, tratándose de la materia tributaria, la Primera Sala Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido el siguiente criterio jurisprudencial:

SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho".⁶⁵

De la tesis transcrita, debemos rescatar que las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden concretar en dos elementos; i) La certeza en el derecho, que consistente en la estabilidad del

⁶⁵ Jurisprudencia 1a./J. 139/2012 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, lib. 40, marzo de 2017, p. 1385.

ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente; y ii) la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso, la cual se alcanza a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.

De modo que podríamos concluir que la seguridad jurídica es un principio que cobra la idea de claridad y estabilidad del Estado de derecho y cuenta con los elementos apuntados por la Corte en la tesis transcrita; ya que éstos se recogen los elementos apuntados por la doctrina.

III.I.IV. Requisitos para la protección al principio de confianza legítima

Hecho el paréntesis para establecer lo que se entiende por Estado de derecho y seguridad jurídica, pasaremos a establecer los requisitos para la protección al principio de confianza legítima, para lo cual podemos destacar lo que señala DÍAZ RUBIO, refiriendo que éstos se ubican dentro del ámbito jurisprudencial del derecho alemán, identificándolos conforme a lo siguiente⁶⁶:

i) La existencia de un acto o comportamiento de los Poderes públicos conocido por la persona interesada que genere una situación de confianza.

En cuanto a este requisito, la autora española refiere que dicha confianza puede ser generada de manera normativa, administrativa o judicial; y en cuanto a la persona interesada, precisa que la jurisprudencia alemana básicamente la ha incorporado a todas las personas tanto físicas como colectivas, pero excluye a los Poderes públicos.

Es oportuno precisar que es necesario que la persona tenga conocimiento del acto o comportamiento del Poder público que ha generado la situación de confianza legítima. En mi opinión dicha circunstancia es evidente, por la sencilla razón de que sí no se conoce la situación de la confianza legítima –y *por ende su sustento*–, no podría ser viable que se demandara su respeto; es decir, si la persona

⁶⁶ Díaz Rubio, Paulina, *op. cit.*, pp. 83-84.

no conoce el hecho que le de origen a su confianza –y por ende la asuma como legítima–, entonces sencillamente no estará en aptitud de solicitar su protección, dado que en ningún momento considerará que cuenta con esa prerrogativa. Lo que sí puede suceder y, en mi parecer, la doctrina no ha definido de manera clara, es qué pasa si se interpreta de manera incorrecta esa situación que genera la confianza legítima, es decir, si la lectura del acto que da la persona interesada es distinta a la que le da el Poder público.

Para finalizar con este requisito, la autora apunta que es necesario que la exigencia el comportamiento del Poder público que ha generado la situación de confianza legítima sea de *buena fe*, por lo que sí la persona conocía la ilegalidad del acto no sería protegida por dicho principio.

La situación que juega la buena fe en el principio de confianza legítima es muy destacada, puesto que hay teorías que aluden que es fundamental y otras más que la ven como una “requisito” más para el desarrollo de ese principio.

VIANA CLEVES⁶⁷ pone como sustento toral de la confianza legítima a la buena fe, estableciendo una relación de género-especie; precisa que la buena fe es el género y la confianza legítima la especie, por lo que concluye que no puede darse la existencia de la confianza legítima en la ausencia de la buena fe; y también pone como *regla* que si se vulnera el principio de la confianza legítima se vulnerará el principio de buena fe por afectación en uno de sus elementos y, en sentido contrario, no toda vulneración al principio de buena fe acarrearía la violación a la confianza legítima.

Dicho autora colombiana precisa que la buena fe, como principio moral ordena actuar con lealtad y transparencia, aplicándose a las relaciones interpersonales ya sean jurídicas o no. En cuanto hace a la lealtad de la palabra dada, la refiere como cumplir con lo prometido y la coherencia con los actos propios anteriores; en tanto que por lo que hace a la transparencia, la establece como el

⁶⁷ Viana Cleves, María José, *op. cit.*, pp. 37-102.

deber que implica el poner de manifiesto todos los aspectos relevantes para que las partes de una relación puedan definir sus propias conductas.

En síntesis, expresa que el principio de buena fe impone a la Administración Pública la obligación de respetar los siguientes cuatro postulados: i) la prohibición de abuso del Poder; ii) la obligación de reconocer el carácter relativo del principio de buena fe cuando colisiona con otros principios; iii) la obligación de reconocer el carácter relativo del principio de legalidad, cuando colisiona con la buena fe; y iv) la prohibición de “*venire contra pactum proprium*” u obligación de actuar en concordancia con los actos previos.

Al parecer otro doctrinario que concuerda con el hecho de que el principio de confianza legítima se sustenta en la buena fe, es Luis Morell Ocaña –citado por LORENZO DE MEMBIELA⁶⁸–, quien fundamenta el principio de confianza recíproca en la fe, entendida como creencia, dicho de otra forma aquello en que se cree; de donde deriva una confianza que trasciende al derecho positivo, articulándose como exigencia de que el sujeto se comporte a sus buenas creencias, conforme a la buena fe; y esa buena fe determina la forma en que el sujeto afronta un acontecimiento, una determinada situación social, o estrictamente jurídica.

HILDEGARD⁶⁹ anota que la buena (o “*bona fides*”) es un concepto jurídico indeterminado que alude a la conciencia, convicción o intención de no perjudicar a otro o de no violar la ley; pero que en una variación de tal acepción, se refiere a la ausencia absoluta de la voluntad de causar daño. Apunta que la buena fe se modela de acuerdo a la materia donde se plantea; por ejemplo, en el ámbito contractual, se refiere a la lealtad, honestidad y fidelidad; en el ámbito penal hace sentido a la credibilidad; en el ámbito del derecho familiar se consustancia con la errónea conciencia o convicción respecto de una situación de hecho ligada al derecho; sin

⁶⁸ Lorenzo de Membiela, Juan B., *op. cit.*, p. 255.

⁶⁹ Rondón de Sansó, Hildegard, *op. cit.*, pp. 291-292.

embargo, resalta que en las relaciones jurídicas en general se identifica con la noción de confianza.

De tal manera, que la buena fe como principio jurídico configura una exigencia de lealtad y la equidad en la ejecución e interpretación de los pactos, acuerdos y contratos; sin que deba perderse de vista que la presunción de la buena fe es uno de los elementos en los cuales dicho concepto de materializa; concluyendo que la excepción de expectativa plausible o de confianza legítima resulta compatible con las distintas manifestaciones del concepto de la buena fe, por lo que es válido considerarlo como fundamento.

JORGE COVIELLO anota que la buena fe es un componente esencial de la confianza legítima, pues sin ésta no es posible invocarla, puesto que este principio es el que confiere la razón a su protección. Este autor refiere que *Guicciardi* objetó una obra de *Carl Schmitt*, donde se pretendía hacer la extensión al derecho administrativo del principio de buena fe, por las siguientes dos cuestiones: i) se ampliaba el régimen de actuación de la administración por la interpretación extensiva que se permitía; ii) era una copia del interés público, dado que la valoración de la buena fe era inherente a la obligación de la Administración de perseguir dicho interés público, porque la realización de éste presupone que deba tenerse en cuenta la buena fe de la gente. El autor refiere que *Guicciardi*, se limitaba a la visión privatista de la buena fe; sin embargo, en Italia la jurisprudencia extendió su aplicación a la actuación administrativa⁷⁰.

A pesar de lo anterior, el autor refiere que la vinculación entre la buena fe y la confianza legítima ha sido sostenida de manera constante por la jurisprudencia europea, sin embargo, precisa que ambos principios no se confunden, porque la confianza legítima es una derivación de un valor –la seguridad jurídica–, donde se enfoca la situación específica del particular, frente la actuación de los poderes

⁷⁰ Jorge Coviello, Pedro José, *op. cit.*, pp. 402-405,

públicos, y que para su evaluación necesita la concurrencia de la buena fe de éste como componente insoslayable⁷¹.

En contraposición a lo anterior, como ya se comentó DÍAZ RUBIO⁷², refiere que el Tribunal de Justicia Europeo dejó de lado –a partir de los años sesenta– la teoría de que el principio de buena fe sostiene a la confianza legítima, puesto que no extrapolable al derecho público.

Refiere que el problema de establecer que la confianza legítima se sustentaba en la buena fe, era que ésta era el único requisito que se exigía al ciudadano para que fuera beneficiario de la protección, pero debía tenerse en cuenta que también eran necesarios otros requisitos.

Una crítica que noto importante a que la buena fe sostenga a la confianza legítima, es en palabras de LETELIER WARTENBERG⁷³, que se deja la legalidad de un acto al estado psicológico subjetivo. Este autor apunta que la observación de los tratos discriminatorios y arbitrarios que pueda tener la Administración con los ciudadanos se percibe principalmente comparando las respuestas que ella da en iguales situaciones a diversos sujetos, pero al dejar la coherencia del ordenamiento a la generación subjetiva de confianzas en la supuesta estabilidad mismo puede legitimar tratamientos jurídicos diversos en situaciones idénticas, por lo que someter la legalidad a la buena fe puede construir ordenes jurídicos paralelos que provocan atentados a la desigualdad; de modo que la confianza legítima produce seguridad jurídica sólo en el individuo pero no en el sistema jurídico, problema que se verá más adelante.

De lo expuesto, puedo concluir que si bien, no existe un consenso para ubicar el papel que juega la buena fe en la confianza legítima, dado que mientras algunos la establecen como fundamento total otros únicamente prevén que es un

⁷¹ *Ibidem*, p. 407.

⁷² Díaz Rubio, Paulina, *op. cit.*, pp. 64-83.

⁷³ Letelier Wartenberg, Raúl, *op. cit.*, p. 623.

requisito, lo cierto es que sí existe una idea uniforme de su íntima relación con la confianza legítima.

Para mi gusto, debe ubicarse más como un requisito que como un sustento básico y fundamental, puesto que si consideramos que la confianza legítima emana de la seguridad jurídica que debe velar en el Estado de derecho, entonces debe ser una obligación de éste; y, por ello, la *buena fe* sólo constituiría un requisito para que desarrollar el citado principio e, incluso, ello dependería del campo donde se desdoblara.

Además es importante tomar en cuenta la crítica hecha por Letelier Wartenberg, dado que a base de ésta podemos inferir a la buena fe como un requisito, pues de éste modo tendrá que concurrir con los demás elementos; caso contrario, de tomarlo como principio sustento, probablemente dirigiría su configuración, bastando en algunos casos la existencia de dicha buena fe y dejando de lado los restantes requisitos.

El segundo requisito para la configuración de la confianza legítima, es el que DÍAZ RUBIO⁷⁴ señala como:

ii) Un cambio en la línea de conducta de los poderes Públicos imprevisible para la persona interesada, provocando la frustración de una expectativa derivada de una situación de confianza.

En cuanto hace a este requisito, podemos tasarlo a su vez en la identificación de dos elementos, esto es, el cambio de conducta imprevisible y la frustración de una expectativa de la situación de confianza.

La referida autora española no hace mayor estudio en cuanto a esto, pero indica que la jurisprudencia alemana ha considerado que “...cuando una disposición normativa introduce determinadas modificaciones con efecto inmediato y sin aviso, y en ausencia de medidas transitorias adecuadas; dichas modificaciones son

⁷⁴ Díaz Rubio, Paulina, *op. cit.*, pp. 85-86.

imprevisibles para las personas interesadas y, en consecuencia, digna de protección la confianza de éstas...”.

Aquí, debemos detenernos a fin de establecer el objeto que protege la confianza legítima son las *expectativas de derechos* y no así los *derechos adquiridos*. Sobre el tema, la misma autora española anota que las manifestaciones subjetivas del principio de seguridad jurídica comprenden tanto la protección a las expectativas legítimas como a los derechos consolidados⁷⁵ –en nuestro sistema jurídico conocidos como derechos adquiridos–.

La autora referida alude que cuando se adquieren derechos por cumplir los requisitos de la norma se habla de los derechos consolidados o adquiridos; pero si no se hubiesen adquirido, sólo se contara con “*expectativas en la estabilidad de una situación jurídica*”, siendo así que la confianza legítima alcanza a proteger dichas expectativas. Aquí cabe hacer notar que quedan fuera las meras expectativas, es decir, aquellas que en palabras de VIANA CLEVES⁷⁶ se entienden como ilusiones de posiciones jurídicas que surgen de la percepción subjetiva de un individuo; es decir, son expectativas que no cuentan con una fundamentación suficiente en el mundo jurídico.

El Tribunal Constitucional Español ha manifestado que “... *la irretroactividad sólo es aplicable a los derechos integrados en el patrimonio del sujeto... y no a los pendientes, futuros, condicionados y expectativas...*”. DÍAZ RUBIO⁷⁷, alude a que esta distinción de objeto es relevante, porque delimita la aplicación a las expectativas de derecho, dejando de lado los derechos adquiridos.

Sin embargo, aunque pareciere estar claro, el problema que se observa, son los derechos que se ubican en medio. A manera de cuestionamiento lo explicó de esta manera ¿puede la confianza legítima ser aplicable a los derechos que no son adquiridos pero que tampoco son expectativas? lo que la referida autora señala

⁷⁵ *Ibidem*, p. 103-112.

⁷⁶ Viana Cleves, María José, *op. cit.*, p. 196.

⁷⁷ Díaz Rubio, Paulina, *op. cit.*, p. 109.

es conceptualizado por el Tribunal Federal Alemán como retroactividad en sentido impropio.

Según parece, el Tribunal Federal Alemán ha considerado que existe una irretroactividad en sentido impropio, cuando, ponderados en el caso concreto, la confianza de la persona interesada en la continuidad o permanencia de una situación jurídica y el interés general en su modificación, prevalece el interés particular sobre el interés público; empero no existirá cuando en dicha ponderación predomine el interés público sobre el interés particular –lo que debe hacerse a través del juicio de proporcionalidad del derecho comunitario europeo, al cual se hará una muy sumaria referencia en el análisis del tercer requisito–.

La doctrina mexicana ha señalado que la irretroactividad consiste en aplicar leyes actuales a hechos o actos jurídicos anteriores o, viceversa, aplicar leyes anteriores a hechos o actos jurídicos cuyas consecuencias de derecho no se agotaron durante la vigencia de la ley anterior; por lo que una ley será retroactiva cuando destruya o restrinja un derecho adquirido bajo el imperio de la ley anterior, pero no lo será si aniquila una facultad legal o simple expectativa; y establece como solución para la irretroactividad, la ya mencionada teoría de los derechos adquiridos.

El derecho positivo mexicano no ha reconocido la teoría del derecho europeo de la irretroactividad en sentido impropio, puesto que parece ser que la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación es clara en establecer que sólo los derechos adquiridos son los protegidos a través de la irretroactividad –*seguridad jurídica*–, dejando de lado las expectativas de derecho; como ejemplo podemos invocar la tesis aislada 2a. LXXXVIII/2001⁷⁸ emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de rubro “*IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. NO SE VIOLA ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL CUANDO LAS LEYES O ACTOS CONCRETOS DE APLICACIÓN SÓLO AFECTAN SIMPLES EXPECTATIVAS DE DERECHO, Y NO DERECHOS ADQUIRIDOS*”.

⁷⁸ *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. XIII, junio de 2001, p. 306.

El tercer requisito que DÍAZ RUBIO⁷⁹ identifica para la configuración de la confianza legítima es el siguiente:

iii) En la ponderación del interés de la persona que reclama la protección de su confianza en contraposición con el interés público en la modificación del acto o comportamiento de los poderes públicos, debe prevalecer la confianza de la persona interesada sobre el interés público.

Este último requisito tiene que ver con el balance del interés particular contra el interés público; y aunque en el sistema jurídico mexicano siempre se ha privilegiado el interés público, parece ser que la aplicación de este principio prevé lo contrario.

La referida autora, ahonda respecto a este tercer requisito, cuando analiza las exigencias establecidas en por la Unión Europea –siendo que básicamente son los mismos–, indicado que para ello se utiliza el *juicio de proporcionalidad*, cuya anotación a pie de página señala que: “...*En palabras de FORNIELES GIL, el funcionamiento de la aplicación del juicio de proporcionalidad es el siguiente: ‘La aplicación del juicio de proporcionalidad se aplica a través de tres test o juicios diferenciados y escalados (...). Se trata de los juicios de idoneidad, de necesidad y de proporcionalidad en sentido estricto. El test de idoneidad conecta la medida a adoptar con el principio que se quiere tutelar, sin que se relacione con el principio que puede ser vulnerado. El juicio consiste en estudiar si la medida propuesta es idónea para el cumplimiento del fin que persigue (...). El test de necesidad, superado el anterior, sigue sin conectar, en apariencia, la medida con el principio que puede ser vulnerado. En este estadio del juicio de proporcionalidad, se formulan preguntas sobre la existencia de otras medidas que puedan cumplir el fin previsto. De existir, no sería necesaria la medida que vulnera otro principio (...). El test de proporcionalidad en sentido estricto aparece cuando se han superado los dos test anteriores, o cuando el conjunto de medidas que podían eliminar la necesidad también resultan idóneas, de manera que debe analizarse cuál de ellas es*

⁷⁹ Díaz Rubio, Paulina, *op. cit.*, p. 86.

preferible, por suponer una lesión menor al principio en riesgo de ser vulnerado. En esta fase del juicio de proporcionalidad se ponen en relación claramente fin perseguido y principio que puede ser vulnerado, haciendo un juicio de grado (...).”⁸⁰.

Con lo cual pareciera ser que la *proporcionalidad* europea se puede identificar con la *razonabilidad de la norma*; tema que es de trascendencia e innovador para el derecho mexicano. Digo lo anterior, por la razón de que en el sistema mexicano no se permite el juzgar las razones de la emisión de una norma, o al menos no de la manera en que se plantea en el *juicio proporcionalidad* del derecho comunitario Europeo, pues apenas se han emitido algunas tesis por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al respecto, pero bastante acotadas.

Esa situación cobra relevancia puesto que ante ello, es que pareciera ser que dicho sistema no establece de manera superior el interés público al particular; incluso, la referida autora⁸¹ lo indica expresamente de la siguiente manera: “...ya que se tienen que tener en cuenta todos los aspectos que concurren en el caso concreto porque no existe una jerarquización absoluta entre el interés público y el interés particular...”; circunstancia que, insisto, sería innovadora en el derecho mexicano, pues constituye un hecho notorio que aquí, sí existe una jerarquización del interés público; y si bien se tiene un tenue desarrollo del *juicio de proporcionalidad* de la leyes –examen de idoneidad–, el mismo no parece estar tan desarrollado como en el modelo europeo.

III.I.V. Soluciones para el caso de violación al principio de confianza legítima

En este punto, pretendo exponer brevemente las soluciones que se han planteado a la vulneración del principio de protección de confianza legítima.

⁸⁰ *Ibidem*, p. 92.

⁸¹ *Ibidem*, p. 83.

DÍAZ RUBIO⁸², indica que la declaración de inconstitucionalidad de una norma retroactiva tiene como consecuencia, por regla general, que se anulen los preceptos legales violatorios; así como una indemnización por los perjuicios causados como consecuencia de la aplicación de la norma correspondiente; y, en cambio, la declaración de constitucionalidad sólo podrá dar lugar a la indemnización de las expectativas defraudadas por la aplicación de la nueva norma con eficacia retroactiva.

Aunque la autora no aclara las modalidades ni las razones por las cuales el reconocimiento de constitucionalidad de una norma sí puede ser materia de indemnización, creemos que ello se debe al reconocimiento en el derecho europeo –y, por ende en el español– de la retroactividad en sentido impropio, es decir, normas que aplican a situaciones de hecho iniciadas con anterioridad a la entrada en vigencia de dicha nueva norma; en México podríamos poner como ejemplo, el tema de la modificación del sistema de pensiones.

Sobre esa guisa, la mencionada autora española⁸³ anota que aunque no existe en la Constitución de dicho país, algún precepto legal que haga referencia de forma expresa a la responsabilidad del Estado por actos legislativos –aunque sí los hay por cuando hace a la responsabilidad del funcionamiento de la administración de los servicios públicos y por la administración de justicia–, la jurisprudencia sí la ha reconocido, estableciendo tres vías que originan una indemnización, a saber: a) cuando las medidas legislativas tengan un contenido expropiatorio de derechos, no de meras expectativas; b) cuando la ley vulnere la Constitución; y, c) cuando la ley sea constitucional y no expropiatoria, pero sus resultados merezcan algún género de compensación.

Sobre el tercer supuesto, se expone el caso resuelto en una sentencia de 05 de marzo de 1993, donde el tema fundamental fue el cambio radical de beneficios por la introducción del Tratado de Adhesión de la entonces Unión Europea. En el

⁸² *Ibidem*, p. 172.

⁸³ *Ibidem*, pp. 180-183.

asunto, se alegaba que con anterioridad a la suscripción del tratado, la legislación había reconocido entre otros beneficios, la exención del pago de derechos arancelarios y compensatorios variables del pescado capturado por los buques nacionales vendidos a los armadores nacionales que participaran en empresas pesqueras conjuntas, situación que había llevado a hacer grandes inversiones.

La solución planteada por el Tribunal Supremo fue: *“...en realidad, en este caso el Gobierno desarrolló una muy concreta acción de fomento para la constitución de empresas pesqueras conjuntas, reconociendo a cambio unos particulares beneficios, representativos de intereses patrimoniales legítimos, y si éstos se interrumpen o disminuyen, tal y como ha sucedido, por la voluntad de los órganos competentes del Estado, en modo alguno cabe negar el subsiguiente derecho a la indemnización correspondiente, la cual además estaría incluso avalada, tanto por los principios de la buena fe que deben inspirar la relación de la Administración con los particulares y de la seguridad jurídica, como por el equilibrio de prestaciones que debe existir entre una y otros en el desarrollo de relaciones, como las que contemplamos, preestablecidas y con la finalidad determinada...”*.

Tal como lo hace ver la autora citada, aunque no se calificó de manera expresa, la protección a la confianza legítima fue el sustento de la indemnización, puesto que incluso el Tribunal Supremo hace referencia a la buena fe, que como ya se dijo es un tema íntimamente ligado al principio en debate.

Este asunto “pesquero” también es hecho ver por SANZ RUBIALES⁸⁴, al indicar que Consuelo Alonso García, intuye el problema de la difusa naturaleza de la violación normativa de la confianza legítima cuando distingue, en sucesivas ocasiones, entre “leyes inconstitucionales” y “leyes que sin haber dado lugar a dicha declaración, arrastren un reproche de antijuridicidad por violación del principio de confianza legítima...”; la crítica que hace tal autor, es que la doctrinaria referida no establece en qué consiste la antijuridicidad de una ley, haciendo los siguientes cuestionamientos: ¿En qué consiste la antijuridicidad de una ley, como algo

⁸⁴ Sanz Rubiales, Iñigo, *op. cit.*, p.117.

contrario a la inconstitucionalidad?, ¿Se refiere a la producción de daños y perjuicios que los destinatarios no tienen la obligación de soportar?, ¿Cómo se sabe si existe o no esa obligación de soportar dichos perjuicios?.

SANZ RUBIALES⁸⁵, apunta que el planteamiento de indemnizabilidad por la imposición de un sacrificio especial, en infracción a la confianza legítima –tercer supuesto antes comentado–, está abriendo la puerta de la responsabilidad del Estado derivado de actos legislativos legítimos. De manera destacada, debo apuntar que el referido autor, anota que se ha ido abriendo paso en la doctrina, sobre adoptar la posición de que la inmediata aplicabilidad de una ley, sin medidas transitorias o compensatorias, puede afectar expectativas legítimas y que sea posible el correspondiente resarcimiento de daños.

Finalmente, HILDEGARD⁸⁶ hace alusión a consecuencias muy similares a las anteriores soluciones, pero indica que ello dependerá si el conflicto contra la autoridad con otro particular, es decir, diferencia en el ámbito de aplicación de la confianza legítima.

De este modo, la exmagistrada venezolana indica que las pretensiones del demandante se circunscriben a las siguientes:

- 1) Solicitar la nulidad del acto dictado; la cual, puede tener dos vertientes:
 - a) con eficacia *ex tunc* [desde siempre]; b) con eficacia *ex nunc* [desde ahora];
 - c) la revocación del acto, que en palabras de la autora tendrá efectos hacía el futuro; d) la modificación de acto, que consiste en el cambio de alguno de sus elementos; e) la conversión del acto, equivalente a su calificación en un sentido diferente a la originalmente efectuada.
- 2) Solicitar la condena de la administración en alguno de los siguientes sentidos: a) se abstenga de actuar de diverso modo; b) actué en algún sentido u otro; c) entregue una cosa.

⁸⁵ *Ibíd*em, p.118.

⁸⁶ Rondón de Sansó, Hildegard, *op. cit.*, pp. 366-372.

La doctrinaria apunta a que si se estuviera ante un conflicto entre particulares, sólo podrían solicitarse las pretensiones del segundo grupo.

Un punto –importante en mi óptica–, es la distinción entre nulidad y revocación que hace esta doctrinaria venezolana. Al respecto indica que la nulidad se transfigura en la extinción del acto, al estar ante la presencia de vicios que lo afectan y que están originados desde su nacimiento o sobrevinieron con posterioridad a ello, los que a su vez pueden ser convalidarles o no convalidables. En tanto que la revocación, se traduce en la insatisfacción de los interés de la administración, por carecer de mérito.

Esto me parece relevante, puesto que en el sistema jurídico mexicano no se hace esa diferenciación, la cual me parece prudente y nada descabellada, porque pareciera ser una clase de aplicación del juicio de proporcionalidad del sistema europeo en la seguridad jurídica.

La referida autora, pone en debate el cuestionamiento, referente a si la pretensión de nulidad es válido en todo acto administrativo; cuestionamiento que a su decir, se resuelve considerándose el rango de la confianza dentro de las fuentes del derecho, dado que su vulneración tendrá que ver con la naturaleza de la fuente donde se identifica. Finalmente, establece que el estado de la discusión está poco desarrollado en cuanto al tema de la extinción del acto y los vicios que la produjera; por lo que la violación a la confianza legítima debería estar ligada la indemnización de daños y perjuicios.

Con relación a este subtema de las soluciones a la vulneración del principio de protección de confianza legítima, VIANA CLEVES⁸⁷ –aunque no manera directa pues lo establece como una medida para evitar vulnerar el principio de confianza legítima–, indica que deben ofrecerse mecanismos alternativos de adaptación con plazo razonable, en caso de que sea necesaria una actuación contraria a los actos previos. Para lo cual la autoridad debe evaluar las condiciones del caso en concreto,

⁸⁷ Viana Cleves, María José, *op. cit.*, p. 248.

establecer las vías alternativas plausibles a ofrecerles a los particulares y finalmente, determinar la cantidad de tiempo que se requiere para que los administrados se adapten a la nueva situación sin que ello se traduzca en un daño.

En mi punto de vista, las consecuencias de la vulneración al principio de confianza legítima no pueden ser absolutas, pues ello dependerá del caso concreto, dado que habrá casos muy fáciles, en los cuales habrá que optar por una nulidad absoluta –o incluso la “revocación del acto” en la teoría venezolana– y otros en que se tendrá que establecer la nulidad relativa, pues tal vez atendiendo al interés público no sería válida la destrucción total de acto, dado que podría ser legal y constitucional, pero afectaría una expectativa de derecho legítima; caso en el cual, se tendrá que ponderar la viabilidad de la indemnización.

III.I.VI. Problemas de aplicación

Finalmente, corresponde analizar los problemas, dificultades o inconvenientes de la aplicación del principio de protección de confianza legítima.

Creo muy oportuno –dado la relevancia en lo analizado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la ejecutoria analizada– el comenzar este apartado con la referencia que hace DÍAZ RUBIO⁸⁸ en cuanto al problema de la irretroactividad de las normas tributarias en España.

Este conflicto comienza con el hecho de que en los términos de la redacción de su Constitución, la irretroactividad no alcanza a las normas tributarias, citando al Tribunal Constitucional Español de la siguiente manera “...no cabe considerar, con carácter general subsumidas las normas fiscales en aquellas a las que expresamente se refiere el artículo 9.3 de la Constitución, por cuanto tales normas tienen un fundamento autónomo en la medida en que son consecuencia obligada del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, impuesto a todos los ciudadanos por el artículo 31.1 de la Norma Fundamental...”.

⁸⁸ Díaz Rubio, Paulina, *op. cit.*, p. 167.

De modo que el problema que hace notar la citada doctrinaria es el tema relativo a que la irretroactividad –y, por ende, la confianza legítima bajo la concepción de dicha autora– no puede ser aplicable a las normas tributarias, pues éstas no tienen la restricción de derecho individuales, sino son la consecuencia de la obligación de contribuir al sostenimiento del gasto público; este debate en el derecho español, parece ser que ya fue superado, pues como se expuso en páginas precedentes, por vía jurisprudencial el propio Tribunal Constitucional ha determinado lo contrario.

En México ese problema no acontece, pues la Suprema Corte de Justicia de la Nación sí ha estimado aplicable el principio de irretroactividad de la ley a normas tributarias, declarándolas inconstitucionales –desapareciéndolas de la esfera del gobernado–; sin embargo el resaltado de este tema se ha hecho por la directriz de que, en el derecho español parece también chocar contra la naturaleza de las normas tributarias, que es un punto tocado en la ejecutoria que se analizará.

Aunque pareciera ilógico, también se vislumbra un tema de vulneración a la seguridad jurídica por parte de la confianza legítima –así lo indica HILDEGARD⁸⁹–; y comento ilógico, porque es precisamente la seguridad jurídica la que estimo es la protegida por nuestro principio analizado. Esta crítica me parece viable dado que la autora la parte de la imprecisión de la confianza legítima; empero, creo que tendrá una fácil solución, cuando se establezca de manera clara y precisa, el sustento, definición y requisitos que deban ser indispensables para su aplicación en el sistema jurídico respectivo.

Ahora bien, un problema generalizado parecer ser el que alude el ministro argentino REY VÁZQUEZ⁹⁰, en el sentido de que la confianza legítima se enfrenta con el relativo a que *“nadie tiene derecho al mantenimiento de leyes o reglamentos vigentes”*. Este dilema es compartido por VIANA CLEVES⁹¹, al indicar que la Corte Colombiana ha establecido el principio de buena fe no puede implicar la paralización

⁸⁹ Rondón de Sansó, Hildegard, *op. cit.*, p. 286.

⁹⁰ Rey Vázquez, Luis Eduardo, *op. cit.*, p. 266.

⁹¹ Viana Cleves, María José, *op. cit.*, p. 60.

administrativa o judicial o en palabras propias de dicho autor “...el principio de confianza legítima no implica la petrificación del ordenamiento jurídico...”⁹².

Sobre este aspecto MUÑOZ MACHADO indica que la regulación de un sector económico o un aspecto específico de la ordenación del mismo, no puede quedar petrificada, de modo tal que no puedan adaptarse las normas a nuevas circunstancias. Dicho autor indica que un punto sobre el que se insiste el Tribunal Constitucional español es que el interés general que justifica los cambios regulatorios está por encima de los intereses particulares; sin embargo, el doctrinario hace ver que la cuestión realmente importante y a dilucidar es si la frustración de derechos y expectativas pueden imponerse, como cargas singulares a los operadores afectados⁹³.

Otra consideración que estimo importante y que el referido autor hace notar, es que se impone al operador económico una capacidad de predicción, la cual apunta, en nuestros tiempos, es poco viable; al tiempo que los Tribunales se subrogan en los que debe ser la diligencia del buen empresario, poniéndose en el lugar de los órganos de administración de las empresas y minusvalorando sus decisiones, que creen de peor clase que el análisis a *posteriori* hecho por los miembros del Tribunal juzgador.

Por otra parte, LETELIER WARTENBERG indica que la protección a la confianza legítima altera la igualdad ante la ley, dado que al dejar la coherencia del ordenamiento a la generación subjetiva de confianzas en la supuesta estabilidad del ordenamiento jurídico puede legitimar tratamientos jurídicos disimiles a situaciones idénticas. Sobre ese aspecto, el autor refiere que el citado principio introduce una variable indeterminada en el análisis jurídico; y también alude sobre las problemáticas en los mercados económicos, pues sostener actos ilegales respecto a algunas personas por el hecho de estar ante su buena fe y aplicar respecto a otros una regulación legal distinta, puede hacer que se generen ventajas económicas

⁹² *Ibidem*, p. 248.

⁹³ Muñoz Machado Santiago, op. cit., pp. 156-157.

notorias en los actores del mercado, que hará que se generen discriminaciones importantes⁹⁴.

III.II. Otros principios

Ahora, corresponde hacer una muy breve referencia a los principios de división de poderes y libre diseño del sistema tributario, a fin de contextualizar la crítica que se hará en el siguiente capítulo de este trabajo. Siendo que la elección de estos principios, se hizo con motivo de que sirvieron de sustento total a lo resuelto ejecutoria analizada.

III.II.I. División de poderes

Con relación al principio de división de poderes, el tratadista mexicano FELIPE TENA RAMÍREZ⁹⁵ alude que el artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consagra la teoría de la división de poderes, la cual no se identifica como un principio doctrinario, sino como una institución política proyectada en la historia.

Indica que desde Aristóteles hasta Montesquieu se dedujeron sus principios. Como ejemplo de ello, refiere que el filósofo en mención diferenció la asamblea deliberante, el grupo de magistrados y el cuerpo judicial, siendo Locke y Montesquieu quienes formularon la teoría moderna de la división de poderes, introduciendo un nuevo elemento nuevo.

Especifica que antes de los dos últimos filósofos, la diversidad de órganos y la clasificación de funciones parecía obedecer exclusivamente a la necesidad de especializar actividades, como un tipo de división de trabajo; y a partir de Locke ese motivo aunque no desaparece sí pasa a segundo término, erigiéndose como razón superior de la división de poder, la necesidad de limitarlo a fin de impedir su abuso.

⁹⁴ Letelier Wartenberg, Raúl, *op. cit.*, pp. 623-625.

⁹⁵ Tena Ramírez, Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, 20ª ed., México, Porrúa, 1984, pp. 211-219.

Por lo que la división de poderes llegó a ser y sigue siendo la principal limitación interna del Poder público, hallando su complemento en la limitación externa de las garantías individuales.

El citado jurista mexicano, apunta que según Locke *“...para la fragilidad humana la tentación de abusar del Poder sería muy grande, si la mismas personas que tienen el poder de hacer leyes, también tuvieran el poder de ejecutarlas; porque podrían dispensarse entonces de obedecer las leyes que formulan y acomodar la ley a su interés privado, haciéndola y ejecutándola a la vez, y en consecuencia, llegar a tener un interés distinto de la comunidad, contrario al fin de la sociedad y del Estado...”*, en tanto que Montesquieu inmortalizó la frase *“...para que no pueda abusarse del poder es preciso que, por disposición misma de las cosas, el poder detenga al poder...”*⁹⁶.

A partir de Kant y Rosseau, se identifica una tendencia a atenuar la separación de Poderes, pues el primero sostiene que *“...los tres poderes del Estado están Coordinados entre sí...; cada uno de ellos es el complemento necesario de los otros dos...; se unen el uno al otro para dar a cada quien lo que es debido...”*, mientras que el segundo resulta ser más radical, porque afirma la sumisión del ejecutivo al legislativo ya que el titular del poder ejecutivo no es más que el “ministro” del legislador, un “cuerpo intermediario”, colocado entre el soberano y los súbditos y que transmite a éstos las órdenes de aquél.

En último término cita a De la Bigne de Villeneuve como un autor moderno que desarrolla la tendencia a resolver la colaboración y no la dislocación de la actividad de los tres Poderes de la siguiente forma *“...no separación de poderes estatales, sino unidad del poder en el Estado... Diferenciación y especialización de las fusiones sin duda... Pero al mismo tiempo coordinación de funciones, síntesis de servicios, asegurada por la unidad del oficio estatal supremo, que armoniza sus movimientos....”*

⁹⁶ *Ibíd*em, p. 215.

TENA RAMIREZ⁹⁷ indica que en el ámbito del derecho mexicano, de los tres Poderes Federales, el Legislativo y el Ejecutivo están investidos de poder de mando; el primero a través de la ley y el segundo mediante la fuerza material. En tanto que el Poder Judicial no cuenta con voluntad propia, porque no hace sino esclarecer la voluntad ajena, que es al del legislador contenida en la ley y está desprovisto de toda fuerza material. No obstante más adelante de su obra, anota que en la teoría ha nacido la discusión respecto a sí el Poder Judicial es o no un Poder o un simple departamento del Ejecutivo, empero anota que este debate constituye una mera discusión teórica que no guarda trascendencia, por la ley fundamental lo considera como un poder a la par de los otros más.

Ahora bien, tal como lo hace notar el tratadista mexicano, la división de poderes, nace como la principal limitación interna del Poder público, siendo como ya se dijo, un elemento del Estado de derecho; de modo que a través de él, se preserva un Estado de derecho democrático y no absolutista.

Al día de hoy, la perspectiva respecto a la división de poderes ha cambiado, pues ya no es tan rígida como lo anota Tena Ramírez; pues al respecto el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que dicho principio goza de las siguientes características:

- i) Es una norma de rango constitucional que exige un equilibrio entre los distintos Poderes del Estado y de las Entidades Federativas, a través de un *sistema de pesos y contrapesos* tendente a evitar la consolidación de un Poder u Órgano absoluto capaz de producir una distorsión en el sistema de competencias previsto constitucionalmente o, como consecuencia de ello, una afectación al principio democrático, a los derechos fundamentales, o a sus garantías.
- ii) El sistema competencial puede ser de la siguiente manera: a) prohibiciones expresas que funcionan como excepciones o modalidades de

⁹⁷ *Ibíd.*, p. 253.

ejercicio de otras competencias concedidas; b) competencias o facultades de ejercicio potestativo, en donde el órgano del Estado puede decidir si ejerce o no la atribución conferida; y, c) competencias o facultades de ejercicio obligatorio, en las que el órgano del Estado al que le fueron constitucionalmente conferidas está obligado a ejercerlas.

iii) Dicho principio no opera de manera rígida, sino flexible, ya que el reparto de funciones encomendadas a cada uno de los poderes no constituye una separación absoluta y determinante, sino por el contrario, entre ellos se debe presentar una coordinación o colaboración para lograr un equilibrio de fuerzas y un control recíproco que garantice la unidad política del Estado.

iv) El hecho de que la división de poderes opere de manera flexible sólo significa que entre ellos existe una colaboración y coordinación en los términos establecidos, pero no los faculta para arrogarse facultades que corresponden a otro poder, sino solamente aquellos que la propia Constitución les asigna.

Lo anterior se advierte de las jurisprudencias P./J. 52/2005⁹⁸, P./J. 9/2006⁹⁹ y P./J. 78/2009¹⁰⁰, de rubros: *“DIVISIÓN DE PODERES. EL EQUILIBRIO INTERINSTITUCIONAL QUE EXIGE DICHO PRINCIPIO NO AFECTA LA RIGIDEZ DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.”*, *“PRINCIPIO DE DIVISIÓN FUNCIONAL DE PODERES. SUS CARACTERÍSTICAS.”* y *“DIVISIÓN DE PODERES. EL QUE ESTE PRINCIPIO SEA FLEXIBLE SÓLO SIGNIFICA QUE ENTRE ELLOS EXISTE UNA COLABORACIÓN Y COORDINACIÓN EN LOS TÉRMINOS ESTABLECIDOS, PERO NO LOS FACULTA PARA ARROGARSE FACULTADES QUE CORRESPONDEN A OTRO PODER, SINO SOLAMENTE AQUELLOS QUE LA PROPIA CONSTITUCIÓN LES ASIGNA.”*

⁹⁸ *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. XXII, julio de 2005, p. 954.

⁹⁹ *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. XXIII, Febrero de 2006, p. 1533.

¹⁰⁰ *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. XXX, Julio de 2009, p. 1540.

III.II.II. Libertad de diseño del sistema tributario

En cuanto a la libertad de diseño del sistema tributario, podemos señalar que SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA¹⁰¹ define al Poder tributario como la facultad del Estado, por la cual puede imponer a los particulares una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones encomendadas; haciendo alusión a que Valdés Villareal establece que dicho poder sólo está limitado en su eficacia por la reciedumbre de la vivencia democrática y de la posibilidad de la aplicación razonable de la ley y en su legitimidad por las garantías individuales y por la forma de gobierno de equilibrio y coordinación de los Poderes de la Unión y de funciones o competencia de la autoridad.

Sobre ese orden de ideas, ERNESTO FLORES ZAVALA¹⁰² establece que una idea fundamental del impuesto es que constituye una aportación que deben dar lo miembros de un Estado, por un imperativo derivado de la convivencia en una sociedad políticamente organizada, para que el Estado se encuentre en la posibilidad de realizar sus atribuciones.

El mismo FLORES ZAVALA¹⁰³ refiere que el Poder Judicial estaría impedido para juzgar una ley impositiva desde la perspectiva de todo el sistema tributario, en relación con la necesidades de cubrir el presupuesto de egresos –esto es, determinar si un impuesto es mejor frente a una industria u otra–, pues carece de los elementos necesarios para ello (conocimiento del contexto legal, económico, social, entre otros.). Por lo que el Poder Judicial no puede sustituir al Legislativo que debe considerar todos esos factores, siendo que si bien, el Poder Legislativo puede cometer un error o abusar de sus facultades, el remedio para ello sería la renovación de poderes.

¹⁰¹ Garza, Sergio Francisco De la, *Derecho Financiero Mexicano*, 26ª ed., México, Porrúa, 2005, p. 207.

¹⁰² Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, 33ª ed., México, Porrúa, 2001, p. 207.

¹⁰³ *Ibidem*, p. 248.

Refiere que una política impositiva equivocada puede llegar al extremo de generar una revolución, por lo que el Poder Legislativo debe ser cuidadoso en las medidas que toma; pero aun eso no amerita la intervención del Poder Judicial de la Federación como una válvula de escape contra la inconformidad en la instauración de impuestos, porque coartaría a libertad de acción del Estado, que en ocasiones, se basa en situaciones presentes o futuras, que escapa a la posibilidad de encerrarlas en los rigorismos de los procedimientos judiciales.

DE LA GARZA anota que en los Estados modernos –donde se rigen por Constituciones y conforme al sistema de división de poderes– el Poder tributario es atribuido exclusivamente al Poder Legislativo, quien lo ejerce en el momento en que se expiden las leyes que determina los hechos que generarán el pago¹⁰⁴.

Al respecto, el autor al hablar de los principios teóricos de los impuestos, alude a dos principios de política financiera desarrollado por el tratadista Alemán Adolfo Wagner, a saber, *suficiencia* y *elasticidad* de la imposición, según los cuales los impuestos deben poder cubrir las necesidades financieras de un periodo, en la medida de que otras vías no puedan hacerlo o no sean admisibles y que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema deben existir varios impuestos, que con un simple cambio de tarifas y si provocar trastornos, produzcan en casos de crisis los recursos necesarios¹⁰⁵.

Sobre este tema peculiar, DINO JARACH¹⁰⁶ anota que en los estudios de las finanzas públicas modernas, asume un *roll* importante la determinación de la *flexibilidad* de cada impuesto respecto a las variaciones del producto interno bruto; por lo que los impuestos deben tener las cualidades de ser productivo y *elásticos*. Sobre la *elasticidad* del sistema impositivo o de los impuestos, el enfoque clásico la

¹⁰⁴ Garza, Sergio Francisco De la, *op. cit.*, p. 208.

¹⁰⁵ *Ibidem*, p. 173.

¹⁰⁶ Jarach, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2004, p. 279.

establecía como la adaptabilidad automática o procurada mediante ajustes cualitativos y cuantitativos sobre los impuestos mismos.

Sobre esta base, DE LA GARZA¹⁰⁷ establece que el Poder tributario que se ejercer en México no resulta absoluto, pues está sujeto a las limitaciones establecidas en la Constitución, las cuales identifica principalmente con el respecto a las garantías individuales y los principios de las contribuciones generalmente conocidos, como son la legalidad, proporcionalidad y equidad, destino de la contribución, seguridad jurídica, entre otros.

Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la siguiente jurisprudencia:

SISTEMA TRIBUTARIO. SU DISEÑO SE ENCUENTRA DENTRO DEL ÁMBITO DE LIBRE CONFIGURACIÓN LEGISLATIVA, RESPETANDO LAS EXIGENCIAS CONSTITUCIONALES. El texto constitucional establece que el objetivo del sistema tributario es cubrir los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal y de los Estados y Municipios, dentro de un marco legal que sea proporcional y equitativo, por ello se afirma que dicho sistema se integra por diversas normas, a través de las cuales se cumple con el mencionado objetivo asignado constitucionalmente. Ahora bien, la creación del citado sistema, por disposición de la Constitución Federal, está a cargo del Poder Legislativo de la Unión, al que debe reconocérsele un aspecto legítimo para definir el modelo y las políticas tributarias que en cada momento histórico cumplan con sus propósitos de la mejor manera, sin pasar por alto que existen ciertos límites que no pueden rebasarse sin violentar los principios constitucionales, la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva. En tal virtud, debe señalarse que el diseño del sistema tributario, a nivel de leyes, pertenece al ámbito de facultades legislativas y que, como tal, lleva aparejado un margen de configuración política -amplio, mas no ilimitado-, reconocido a los representantes de los ciudadanos para establecer el régimen legal del tributo, por lo que el hecho de que en un determinado momento los supuestos a los que recurra el legislador para fundamentar las hipótesis normativas no sean aquellos vinculados con anterioridad a las hipótesis

¹⁰⁷ Garza, Sergio Francisco De la, *op. cit.*, pp. 265-318.

contempladas legalmente, no resulta inconstitucional, siempre y cuando con ello no se vulneren otros principios constitucionales.¹⁰⁸

El criterio jurisprudencial, es acorde a lo señalado por la doctrina en el tema de la libertad de diseño del sistema tributario, ya que recoge la idea de que el Poder tributario consiste en una facultad del Estado de imponer –establecer una aportación– a los particulares sobre una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones encomendadas; la cual es ejercida exclusivamente por el Poder Legislativo, siendo las únicas limitantes los principios establecidos en la Constitución, como son la vigencia del principio democrático y la reserva de ley en materia impositiva.

Sin embargo, consideró que aún no están reconocidos límites como son los anotados a las características del impuesto, a saber la *suficiencia* y *elasticidad*, los cuales invariablemente deben considerarse en el sistema tributario, del cual el Legislador goza de libertad para configurarlo.

¹⁰⁸ Jurisprudencia 1a./J. 159/2007, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Novena Época, t. XXVI, diciembre de 2007, p. 111.

IV. Análisis de la tesis aislada

Inicialmente, debo señalar que este apartado lo realizare en tres partes. En la primera expondré, desde mi punto de vista, si lo resuelto en la ejecutoria es correcto desde la óptica de los solicitado por el quejoso del amparo; luego, en la segunda, analizaré la pretensión del quejoso, conforme a lo que establece la doctrina respecto al principio de confianza legítima; y finalmente hare una crítica a los puntos jurídicos que consideró son causantes de la problemática fiscal involucrada en la ejecutoria.

IV.I. Variación de la litis

Conforme a la ejecutoria transcrita, el concepto de violación que esgrimió la quejosa, consistió en que la autoridad fiscal violentó el principio de confianza legítima que *“...surge con motivo de que el legislador, de manera abrupta, intempestiva e inmediata, eliminó el régimen simplificado e implementó el diverso de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras; sin que se estableciera un mecanismo de transitoriedad que permitiera a los contribuyentes adaptarse a este nuevo sistema de tributación, por lo que se vieron afectadas las decisiones de negocio, estrategias comerciales, planeaciones financieras y futuros negocios que se habían diseñado conforme al anterior régimen tributario...”*; de modo que, es evidente que el argumento toral fue que **el legislador no previó un mecanismo de transitoriedad para que el cambio del régimen simplificado, al nuevo régimen de actividades, agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras en la Ley del Impuesto sobre la Renta.**

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, después de analizar el origen del principio de confianza legítima y su aplicación en el sistema jurídico mexicano calificó como infundado el mencionado argumento, considerando que *“...el principio de confianza legítima no tiene el alcance de oponer meras expectativas de derecho frente la amplia facultad de configuración del legislador —en especial en materia tributaria— para cuestionar la regularidad*

constitucional de actos legislativos en los que se determina la modificación o supresión de regulaciones en materia de contribuciones...”.

Para arribar a dicha conclusión, la Corte señaló que la confianza legítima como manifestación del principio de seguridad jurídica y atendiendo a las características de todo Estado democrático, tenía diferentes matices dependiendo si era invocada frente a actos administrativos o actos legislativos.

Así, por cuanto hace a los actos legislativos, la Corte indicó que la confianza legítima debía invocarse bajo las perspectivas de la irretroactividad de normas, dado que al tutelar meras expectativas contra actos legislativos, ello equivaldría a la petrificación o congelación del Derecho, a su inmovilización total o parcial y el consecuente cierre definido de los cambios sociales, políticos o económicos.

Siendo que ya se había sostenido que el objetivo primordial del sistema tributario era sufragar los gastos públicos (bajo los principios de proporcionalidad y equidad); además de que el Congreso de la Unión tenía amplia y legítima libertad de configuración para el diseño, creación y modificación y supresión de las contribuciones, facultad que no era omnímoda ni ilimitada, puesto que estaba supedita a que no vulnerara los derechos humanos.

Razón por la cual, la decisión del legislador de aumentar las contribuciones, eliminar determinados regímenes fiscales y modificar los elementos esenciales de un Tributo hacía el futuro, no implicaba afectar situaciones anteriores o transgredir derechos adquiridos por los contribuyentes, puesto que éstos no incluían a su esfera jurídica la posibilidad de contribuir, por y para siempre, en un modo o forma inmutable. Por el contrario, insistió en que el Congreso tiene conferida la facultad de determinar anualmente las contribuciones y cuando éstas se incrementaban hacía al futuro, era evidente la no afectación a situaciones acaecidas con anterioridad, por lo que no se podía esgrimir una violación a la garantía violada, ya que los gobernantes no tienen un derecho adquirido a pagar siempre sobre una base gravable o tasa, pues contribuir al gasto público es una obligación y no un bien que ingrese en el patrimonio del contribuyente.

De modo que en conclusión, la Segunda Sala de nuestro máximo Tribunal, sostuvo que el principio de confianza legítima no podía alegarse en el sentido propuesto de la quejosa, porque tratándose de actos legislativos en materia tributaria, los contribuyentes no contaban con derechos adquiridos y el Congreso de la Unión tenía facultades amplias para diseñar el sistema tributario, siendo que al haberlo establecido para situaciones de hecho hacía al futuro, entonces no se vulneraba la irretroactividad.

Hechas las precisiones que anteceden, me parece que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación desatendió el problema planteado por la quejosa, pues como se observa, lo argumentado por ésta fue *la falta de un mecanismo transitorio para el cambio al nuevo régimen tributario*; en tanto que el tema que resolvió la Corte fue lo correcto o no del cambio de su régimen fiscal.

Dicho de otro modo, la quejosa nunca planteó que fuese inconstitucional el hecho de que se cambiara el régimen tributario con el que venía tributando; sino que no se previó un régimen transitorio que le permitiera entrar a ese nuevo sistema de tributación, es decir, alegó la existencia de una omisión legislativa relativa a la transitoriedad hacía las nuevas disposiciones tributarias.

Y lo que fue analizado en la sentencia, se circunscribió a verificar la vulneración al principio de irretroactividad –óptica bajo la cual la Corte consideró podía ser invocada la confianza legítima [situación que se analizará en el siguiente apartado]– y la constitucionalidad de la instauración del nuevo régimen.

Por lo que es evidente la falta o violación al principio de congruencia externa que rige a toda resolución judicial y, ante ello, de entrada el fallo de la Corte es incorrecto, pues a pesar de que analizó el origen, naturaleza y aplicación de la confianza legítima, no resolvió la procedencia de lo pedido por la quejosa.

En todo caso, consideró que fue mayormente correcto lo determinado por el Juzgado de Distrito que en primera instancia conoció del amparo, en el sentido de sobreseer el juicio por tratarse de una omisión legislativa –o bien, calificar de

inoperante el argumento— con base en lo establecido por la propia Corte en la tesis aislada que se transcribe a continuación:

OMISIÓN LEGISLATIVA. ES IMPROCEDENTE EL JUICIO DE AMPARO EN SU CONTRA, CONFORME AL ARTÍCULO 73, FRACCIÓN XVIII, DE LA LEY DE LA MATERIA, EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 107, FRACCIÓN II, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. El precepto constitucional citado, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de junio de 2011, dispone que las sentencias pronunciadas en el juicio de amparo sólo se ocuparán de los quejosos que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda, de donde deriva que respecto de dichas sentencias aún prevalece el principio de relatividad, dado que no pueden tener efectos generales. En congruencia con lo anterior, en términos del artículo 73, fracción XVIII, de la Ley de Amparo, en relación con el artículo 107, fracción II, párrafo primero, de la Constitución Federal, es improcedente el juicio de amparo contra una omisión legislativa, pues de concederse la protección constitucional al quejoso, el efecto sería obligar a la autoridad legislativa a reparar la omisión, dando efectos generales a la ejecutoria, lo cual implicaría la creación de una ley, que constituye una prescripción general, abstracta y permanente, que vincularía no sólo al promovente del amparo y a las autoridades señaladas como responsables, sino a todos los gobernados y autoridades cuya actuación tuviera relación con la norma creada. No es obstáculo a lo anterior, la circunstancia de que el artículo 107, fracción II, párrafos segundo y tercero, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establezca la posibilidad de declarar la inconstitucionalidad de una norma con efectos generales, toda vez que esa declaración debe emitirse en un procedimiento específico por parte de este Alto Tribunal, sin que sea posible adoptar una decisión de tal naturaleza en un caso concreto; máxime que el procedimiento para la declaratoria general de una norma se refiere a normas existentes y no a omisiones legislativas. Por otra parte, tampoco es obstáculo que el artículo 103, fracción I, constitucional, establezca que los Tribunales de la Federación conocerán de toda controversia suscitada por normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos, ya que dicho precepto no contempla la posibilidad de que puedan reclamarse omisiones legislativas, dado que opera la limitante prevista en el referido artículo 107, fracción II, párrafo primero, en el sentido de que las sentencias dictadas en el juicio de amparo no pueden tener efectos generales.¹⁰⁹

¹⁰⁹ Tesis 2a. VIII/2013 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. 2, lib. XVII, febrero de 2013, p. 1164.

Sin embargo, lo anterior no quiere decir que sea la mejor decisión, sino únicamente la más “legal”, porque el tema de la improcedencia del juicio contra omisiones legislativas, será materia de crítica en el tercer apartado.

IV.II. Estudio de la confianza legítima en la falta de un mecanismo transitorio para el nuevo régimen de actividades, agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Ahora bien, considero que el fondo de la cuestión planteada por la quejosa, podría delimitarse con el siguiente cuestionamiento: *¿Se vulnera el principio de confianza legítima por la falta de establecimiento de un mecanismo transitorio para el cambio del régimen simplificado al nuevo régimen de actividades, agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013?*

Para dar respuesta a la anterior incógnita hay que recordar que los tres requisitos necesarios para configurar la protección al principio de confianza legítima, son los siguientes:

- i) La existencia de un acto o comportamiento de los Poderes públicos conocido por la persona interesada que genere una situación de confianza.*
- ii) Un cambio en la línea de conducta de los Poderes públicos imprevisible para la persona interesada, provocando la frustración de una expectativa derivada de una situación de confianza –al que yo agregué debía ser de manera abrupta–.*
- iii) En la ponderación del interés de la persona que reclama la protección de su confianza en contraposición con el interés público en la modificación del acto o comportamiento de los Poderes públicos, debe prevalecer la confianza de la persona interesada sobre el interés público.*

Sobre esa guisa, en otra parte de la ejecutoria analizada –la cual no se transcribió por no haber sido sustento de lo resuelto respecto al principio de confianza legítima– la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

se remontó a los orígenes del *régimen simplificado*, indicando que éste se concibió como un *sistema de tributación preferencial o de beneficio*, dada la existencia de necesidades y directrices que en su momento configuraron la política fiscal; así al analizar la iniciativa de ley presentada, resulta que en su momento (1989) el Ejecutivo Federal propuso la anteriores bases a fin de dar lugar al citado *régimen simplificado*, con el propósito de evitar las distorsiones económicas, la elusión tributaria, así como que los contribuyentes pudieran cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales, sin fijar cargas excesivas.

En tanto que al pasar tal iniciativa en el Congreso de la Unión, la Cámara de Diputados la aprobó en general, considerando que la incorporación beneficiaría a los integrantes del sector primario para que de manera sencilla y oportuna dieran cumplimiento a sus obligaciones tributarias, se evitaría la inequidad y la distorsión del sistema tributario y se apoyaría a las actividades de dicho sector percutido; mientras que la Cámara de Senadores señaló que de manera favorable la inclusión del en aquel entonces nuevo régimen de simplificación, implicaría la facilidad de los contribuyentes para que cumplieran con sus obligaciones tributarias y disminuiría la práctica abusiva en la distorsión de los beneficios, además que las reformas tenían como objeto ampliar la base de contribuyentes, eliminar la inequidad del sistema tributario y otorgar a las autoridades fiscales mayores facilidades para realizar revisiones fiscales.

De esta manera, en la sentencia de la Corte se concluyó que el régimen simplificado surgió otorgando diversas facilidades en el cumplimiento de las obligaciones del sector primario, la posibilidad de rendir una declaración anual informativa, la reducción del impuesto y llevar una contabilidad simplificada; ello con el fin de reducir la cargas excesivas, impulsar la eficiencia en el acatamiento de la leyes y evitar la distorsión de la economía mediante la práctica de las acciones elusivas; y con posterioridad –indicó la Corte– dicho régimen sufrió modificaciones, siendo las más importantes las relativas al beneficio de reducción del impuesto y las exenciones.

Al respecto, es prudente indicar que AGUSTÍN LÓPEZ PADILLA¹¹⁰ refiere que por las características de lugar y forma de operación, la autoridad fiscal tiene un difícil control de los contribuyentes dedicados a la agricultura, pesca, silvicultura, autotransporte y comerciantes que operan en puesto semifijos. Siendo éste el motivo por el cual se les ha establecido regímenes especiales, sin que diesen efectos positivos. El autor apuntó que hasta el 31 de diciembre de 2001 se tenía establecido para tanto para las personas físicas como las morales el régimen simplificado, donde se causaba el impuesto sobre la renta mediante el flujo de entradas y salidas; sin embargo a partir del 01 del año 2002, se modifica el régimen regresando con concepto de acumulación de ingresos menos las deducciones a la actividad, gravando los ingresos realmente percibidos, sin considerar los ingresos en crédito.

Sobre ese mismo tema, MARÍA ANTONIETA MARTÍN GRANADOS¹¹¹ refiere que hasta 1989 las personas morales que se dedicaban a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas, pesqueras y transporte, tributaban bajo el régimen de bases especiales de tributación que consistía en determinar una cuota fija anual sobre diversas bases, tales como número de hectáreas, número de cabezas de ganado entre otros; por lo que a partir de 1990 aparece el régimen simplificado, el cual inicialmente fue opcional pero terminó siendo obligatorio para 1991.

En un reporte del Banco Interamericano de Desarrollo¹¹², se estableció como características del entonces vigente régimen simplificado las siguientes: i) aplicable a personas jurídicas; ii) aplicable a la agricultura, ganadería, silvicultura, pesca y autotransporte; contribuyentes con ingresos de hasta \$10'000,000.00; iii) tienen que llevar contabilidad, lo cual puede ser un libro de ingresos, egresos y de

¹¹⁰ López Padilla, Agustín, *Exposición práctica y comentarios a las Leyes del Impuesto sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única 2012*, 5ª ed., México, Dofiscal, 2012, t. I, p. 245.

¹¹¹ Martín Granados, María Antonieta, *ISR, IETU e IDE*, México, Cengage Learning, 2010, p. 326.

¹¹² González, Darío, "Regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes en América Latina", 2006, pp. 29-35,

<https://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/2302/Reg%C3%ADmenes%20Especiales%20de%20Tributaci%C3%B3n%20para%20Peque%C3%B1os%20Contribuyentes%20en%20Am%C3%A9rica%20Latina.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

registro de inversiones y deducciones; y iv), como beneficios hace ver el tema relacionado con el flujo de efectivo, así como la exención y reducción de impuesto.

Una vez hecha esta pequeña introducción teoría del régimen simplificado a fin de verificar las diferencias entre tales regímenes, es oportuno hacer un cuadro comparativo de las disposiciones regulatorias.

| <p style="text-align: center;">Régimen simplificado</p> <p style="text-align: center;"><i>Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2013</i></p> | <p style="text-align: center;">Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras</p> <p style="text-align: center;"><i>Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 01 de enero de 2014</i></p> |
|---|--|
| <p>Artículo 79. Deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta conforme al régimen simplificado establecido en el presente Capítulo las siguientes personas morales:</p> <p>I. Las dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, siempre que no presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada.</p> <p>II. Las de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, así como las demás personas morales que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.</p> <p>III. Las que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras.</p> <p>IV. Las constituidas como empresas integradoras.</p> <p>V. Las sociedades cooperativas de autotransportistas dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros.</p> <p>Lo dispuesto en este Capítulo no será aplicable a las personas morales que consoliden sus resultados fiscales en los términos del Capítulo VI del Título II de esta Ley. Igualmente, no será aplicable lo dispuesto en este Capítulo a las personas morales que presten servicios de naturaleza previa o auxiliar para el desarrollo de las actividades de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, excepto cuando se trate de coordinados.</p> <p>Para los efectos de la fracción I de este artículo, no se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando los servicios de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros se presten a personas con las cuales los contribuyentes se encuentren interrelacionados en la administración, control y participación de capital, siempre que el servicio final de autotransporte de carga o de pasajeros sea proporcionado a terceros con los cuales no se encuentran interrelacionados en la administración, control o participación de capital, y dicho servicio no se preste conjuntamente con la enajenación de bienes. Asimismo, no se consideran partes relacionadas cuando el servicio de autotransporte se realice entre coordinados o integrantes del mismo.</p> | <p>Artículo 74. Deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en materia del impuesto sobre la renta conforme al régimen establecido en el presente Capítulo, los siguientes contribuyentes:</p> <p>I. Las personas morales de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, las sociedades cooperativas de producción y las demás personas morales, que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.</p> <p>II. Las personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras, así como las sociedades cooperativas de producción que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.</p> <p>III. Las personas físicas que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.</p> <p>Lo dispuesto en este Capítulo no será aplicable a las personas morales que tributen en los términos del Capítulo VI del Título II de esta Ley.</p> <p>Cuando las personas físicas realicen actividades en copropiedad y opten por tributar por conducto de personas morales en los términos de este Capítulo, dichas personas morales serán quienes cumplan con las obligaciones fiscales de la copropiedad y se considerarán como representantes comunes de la misma.</p> <p>Para los efectos de esta Ley, cuando la persona moral cumpla por cuenta de sus integrantes con lo dispuesto en este Capítulo, se considerará como responsable del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de sus integrantes, respecto de las operaciones realizadas a través de la persona moral, siendo los integrantes responsables solidarios respecto de dicho cumplimiento por la parte que les corresponda.</p> <p>Las personas morales a que se refiere este Capítulo aplicarán lo dispuesto en el artículo 12 de esta Ley, cuando entren en liquidación.</p> <p>Se consideran contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, aquéllos cuyos ingresos por dichas actividades representan cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos</p> |

| | |
|--|---|
| <p>Cuando las personas físicas realicen actividades en copropiedad y opten por tributar por conducto de personas morales o de coordinados en los términos de este Capítulo, dichas personas morales o coordinados serán quienes cumplan con las obligaciones fiscales de la copropiedad y se considerarán como representantes comunes de las mismas.</p> <p>Para los efectos de esta Ley, cuando la persona moral cumpla por cuenta de sus integrantes con lo dispuesto en este Capítulo, se considerará como responsable del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de sus integrantes, respecto de las operaciones realizadas a través de la persona moral, siendo los integrantes responsables solidarios respecto de dicho cumplimiento por la parte que les corresponda.</p> <p>Las personas morales a que se refiere este Capítulo aplicarán lo dispuesto en el artículo 12 de esta Ley, cuando entren en liquidación.</p> <p>Artículo 80. Para los efectos del régimen simplificado establecido en este Capítulo se consideran:</p> <p>I. Contribuyentes dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, o a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, aquéllos cuyos ingresos por dichas actividades representan cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.</p> <p>II. Empresas integradoras, toda persona moral constituida conforme al Decreto que promueve la organización de Empresas Integradoras, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de mayo de 1993, así como en el Decreto que modifica al diverso que promueve su organización, publicado en el citado órgano oficial el 30 de mayo de 1995.</p> <p>III. Coordinado, la persona moral que administra y opera activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con la actividad del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros y cuyos integrantes realicen actividades de autotransporte terrestre de carga o pasajeros o complementarias a dichas actividades y tengan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con dichas actividades.</p> <p>Artículo 81. Las personas morales a que se refiere este Capítulo cumplirán, con las obligaciones establecidas en esta Ley, aplicando al efecto lo dispuesto en la Sección I del Capítulo II del Título IV de esta Ley, de acuerdo a lo siguiente:</p> <p>I. Calcularán y enterarán, por cada uno de sus integrantes, los pagos provisionales en los términos del artículo 127 de esta Ley. Al resultado obtenido conforme a esta fracción se le aplicará la tarifa del citado artículo tratándose de personas físicas, o la tasa establecida en el artículo 10 de la misma, tratándose de personas morales.</p> <p>Para los efectos del párrafo anterior, los contribuyentes que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, podrán realizar pagos provisionales semestrales aplicando en lo conducente el artículo 127 de esta Ley, respecto del impuesto que corresponda a dichas actividades.</p> | <p>o activos fijos y terrenos, de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.</p> <p>Las personas morales a que se refiere este Capítulo, cumplirán con las obligaciones establecidas en esta Ley conforme lo dispuesto en la Sección I del Capítulo II del Título IV de la misma, de acuerdo a lo siguiente:</p> <p>I. Deberán calcular y enterar, por cada uno de sus integrantes, los pagos provisionales en los términos del artículo 106 de esta Ley. Al resultado obtenido conforme a esta fracción se le aplicará la tarifa del citado artículo tratándose de personas físicas, o la tasa establecida en el artículo 9 de la misma, tratándose de personas morales.</p> <p>II. Para calcular y enterar el impuesto del ejercicio de cada uno de sus integrantes, determinarán la utilidad gravable del ejercicio aplicando al efecto lo dispuesto en el artículo 109 de esta Ley. A la utilidad gravable determinada en los términos de esta fracción, se le aplicará la tarifa del artículo 152 de esta Ley, tratándose de personas físicas, o la tasa establecida en el artículo 9 de la misma, en el caso de personas morales.</p> <p>Contra el impuesto que resulte a cargo en los términos del párrafo anterior, se podrán acreditar los pagos provisionales efectuados por la persona moral.</p> <p>El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán las personas morales durante el mes de marzo del año siguiente, ante las oficinas autorizadas, excepto cuando se trate de personas morales, que cumplan con las obligaciones fiscales de integrantes que únicamente sean personas físicas, en cuyo caso la declaración se presentará en el mes de abril del año siguiente.</p> <p>Los contribuyentes a que se refieren los párrafos décimo segundo y décimo tercero de este artículo, deducirán como gastos las erogaciones efectivamente realizadas en el ejercicio para la adquisición de activos fijos, gastos o cargos diferidos. Los contribuyentes a que se refiere el décimo cuarto párrafo de este artículo, deberán aplicar lo dispuesto en la Sección II, del Capítulo II, del Título II de esta Ley.</p> <p>III. Deberán cumplir con las demás obligaciones formales, de retención y de entero, que establecen las disposiciones fiscales.</p> <p>Para los efectos de este artículo, las personas morales cumplirán con sus propias obligaciones y lo harán en forma conjunta por sus integrantes en los casos en que así proceda. Igualmente, el impuesto que determinen por cada uno de sus integrantes se enterará de manera conjunta en una sola declaración.</p> <p>Las personas morales que no realicen las actividades empresariales por cuenta de sus integrantes, deberán cumplir con las obligaciones de este título y con el artículo 102 y 105 de esta Ley.</p> <p>Las personas morales a que se refiere este Capítulo no tendrán la obligación de determinar al cierre del ejercicio el ajuste anual por inflación a que se refiere el Capítulo III del Título II de esta Ley.</p> <p>Las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de 20 veces el salario mínimo general</p> |
|--|---|

| | |
|---|--|
| <p>II. Para calcular y enterar el impuesto del ejercicio de cada uno de sus integrantes, determinarán la utilidad gravable del ejercicio aplicando al efecto lo dispuesto en el artículo 130 de esta Ley. A la utilidad gravable determinada en los términos de esta fracción, se le aplicará la tarifa del artículo 177 de esta Ley, tratándose de personas físicas, o la tasa establecida en el artículo 10 de la misma, tratándose de personas morales.</p> <p>Contra el impuesto que resulte a cargo en los términos del párrafo anterior, se podrán acreditar los pagos provisionales efectuados por la persona moral.</p> <p>El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán las personas morales durante el mes de marzo del año siguiente, ante las oficinas autorizadas, excepto cuando se trate de personas morales, cuyos integrantes por los cuales cumpla con sus obligaciones fiscales sólo sean personas físicas, en cuyo caso la declaración se presentará en el mes de abril del año siguiente.</p> <p>III. Las sociedades cooperativas a que se refiere este Capítulo considerarán los rendimientos y los anticipos que otorguen a sus miembros como ingresos asimilados a los ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado y aplicarán lo dispuesto en los artículos 110 y 113, tercer párrafo, de esta Ley.</p> <p>IV. (DEROGADA, D.O.F. 1 DE OCTUBRE DE 2007)</p> <p>V. Cumplirán con las demás obligaciones formales, de retención y de entero, que establecen las disposiciones fiscales.</p> <p>Para los efectos de este artículo, las personas morales cumplirán con sus propias obligaciones y lo harán en forma conjunta por sus integrantes en los casos en que así proceda. Igualmente, el impuesto que determinen por cada uno de sus integrantes se enterará de manera conjunta en una sola declaración.</p> <p>Las personas morales que no realicen las actividades empresariales por cuenta de sus integrantes, deberán cumplir con las obligaciones de este Título y con los artículos 122 y 125 de esta Ley.</p> <p>Las personas morales a que se refiere este Capítulo no tendrán la obligación de determinar al cierre del ejercicio el ajuste anual por inflación a que se refiere el Capítulo III del Título II de esta Ley.</p> <p>No tendrán efectos fiscales las operaciones entre integrantes de un mismo coordinado relativas a las actividades a que se refiere este Capítulo que realicen los propios integrantes ni las transferencias de bienes que se realicen entre integrantes de un mismo coordinado, siempre que la factura del bien de que se trate esté a nombre del propio coordinado.</p> <p>Cuando los integrantes de las personas morales a que se refiere este Capítulo, se agrupen con el objeto de realizar en forma conjunta gastos necesarios para el desarrollo de las actividades a que se refiere el mismo, podrán hacer deducible la parte proporcional del gasto en forma individual, aun cuando los comprobantes correspondientes estén a nombre de alguno de los otros integrantes, siempre que dichos comprobantes reúnan los demás requisitos que señalen las disposiciones fiscales.</p> | <p>correspondiente al área geográfica del contribuyente, elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados siempre que no exceda, en su totalidad, de 200 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del Distrito Federal, elevado al año. En el caso de las personas físicas, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de 40 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente, elevado al año. Las personas morales a que se refiere este párrafo, podrán adicionar al saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate, la utilidad que corresponda a los ingresos exentos; para determinar dicha utilidad se multiplicará el ingreso exento que corresponda al contribuyente por el coeficiente de utilidad del ejercicio, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley.</p> <p>Tratándose de personas físicas y morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio excedan de 20 ó 40 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, según corresponda, pero sean inferiores de 423 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, les será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, por el excedente se pagará el impuesto en los términos del séptimo párrafo de este artículo, reduciéndose el impuesto determinado conforme a la fracción II de dicho párrafo, en un 40 tratándose de personas físicas y un 30% para personas morales. Las personas morales a que se refiere este párrafo, podrán adicionar al saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate, la utilidad que corresponda a los ingresos exentos; para determinar dicha utilidad se multiplicará el ingreso exento que corresponda al contribuyente por el coeficiente de utilidad del ejercicio, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley.</p> <p>Tratándose de sociedades o asociaciones de productores, que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, constituidas exclusivamente por socios o asociados personas físicas y que cada socio o asociado tenga ingresos superiores a 20 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, sin exceder de 423 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, sin que en su totalidad los ingresos en el ejercicio de la sociedad o asociación excedan de 4230 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, le será aplicable lo dispuesto en el décimo primer párrafo, por el excedente se pagará el impuesto en los términos del séptimo párrafo de este artículo, reduciéndose el impuesto determinado conforme a la fracción II de dicho párrafo, en un 30%.</p> <p>Las personas físicas y morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio rebasen los montos señalados en el décimo segundo párrafo, les será aplicable la exención prevista en el décimo primer párrafo de este artículo, por el excedente, se pagará el impuesto en los términos del séptimo párrafo de este artículo y será aplicable la reducción a que se refiere el décimo segundo párrafo de este artículo hasta por los montos en él establecidos. Las personas morales a que se refiere este párrafo, podrán adicionar al saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate, la utilidad que corresponda a los ingresos exentos; para determinar dicha utilidad se multiplicará el ingreso exento que</p> |
|---|--|

| | |
|---|---|
| <p>Los contribuyentes de este Capítulo cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de \$10'000,000.00, en lugar de aplicar lo dispuesto en la Sección I del Capítulo II del Título IV de esta Ley, podrán aplicar las disposiciones de la Sección II del Capítulo II del Título IV de la misma; a la utilidad gravable así determinada se le aplicará la tasa del artículo 10 de esta Ley o la tarifa del 177 de la misma, según se trate de persona moral o persona física, respectivamente.</p> <p>Los contribuyentes de este Capítulo que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, reducirán el impuesto determinado conforme a la fracción II de este artículo en un 25.00%.</p> <p>Las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente, elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados siempre que no exceda, en su totalidad, de 200 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del Distrito Federal, elevado al año. Tratándose de ejidos y comunidades, no será aplicable el límite de 200 veces el salario mínimo. En el caso de las personas físicas quedarán a lo dispuesto en el artículo 109 fracción XXVII de la presente Ley. Las personas morales a que se refiere este párrafo, podrán adicionar al saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate, la utilidad que corresponda a los ingresos exentos; para determinar dicha utilidad se multiplicará el ingreso exento que corresponda al contribuyente por el coeficiente de utilidad del ejercicio, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley.</p> <p>Artículo 82. La persona moral que cumpla las obligaciones fiscales por cuenta de sus integrantes en los términos del régimen simplificado establecido en este Capítulo, además de las obligaciones a que se refiere el artículo anterior, tendrá las siguientes:</p> <p>I. Efectuar por cuenta de sus integrantes las retenciones y el entero de las mismas y, en su caso, expedir las constancias de dichas retenciones, cuando esta Ley o las demás disposiciones fiscales obliguen a ello.</p> <p>II. Llevar un registro por separado de los ingresos, gastos e inversiones, de las operaciones que realicen por cuenta de cada uno de sus integrantes, cumpliendo al efecto con lo establecido en las disposiciones de esta Ley y en las del Código Fiscal de la Federación. En el caso de las liquidaciones que se emitan en los términos del penúltimo párrafo del artículo 83 de esta Ley, el registro mencionado se hará en forma global.</p> <p>III. Emitir y recabar la documentación comprobatoria de los ingresos y de las erogaciones, respectivamente, de las operaciones que realicen por cuenta de cada uno de sus integrantes, cumpliendo al efecto con lo establecido en esta Ley y en las demás disposiciones fiscales.</p> <p>La documentación comprobatoria que expidan por las actividades que realicen sus integrantes, además de los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, deberá contener la leyenda "Contribuyente del Régimen de Transparencia".</p> | <p>corresponda al contribuyente por el coeficiente de utilidad del ejercicio, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley.</p> <p>Tratándose de las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, para calcular el impuesto que corresponda a dividendos o utilidades distribuidos, en lugar de lo dispuesto en el párrafo anterior, deberán multiplicar los dividendos o utilidades distribuidos por el factor de que se obtenga de dividir la unidad, entre el factor que se obtenga de restar a la unidad el resultado de dividir el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo, entre la utilidad o los dividendos distribuidos.</p> <p>Artículo 75. La persona moral que cumpla las obligaciones fiscales por cuenta de sus integrantes en los términos de este Capítulo, además de las obligaciones a que se refiere el artículo anterior, tendrá las siguientes:</p> <p>I. Efectuar por cuenta de sus integrantes las retenciones y el entero de las mismas y, en su caso, expedir las constancias de dichas retenciones, cuando esta Ley o las demás disposiciones fiscales obliguen a ello.</p> <p>II. Llevar un registro por separado de los ingresos, gastos e inversiones, de las operaciones que realicen por cuenta de cada uno de sus integrantes, cumpliendo al efecto con lo establecido en las disposiciones de esta Ley y en las del Código Fiscal de la Federación.</p> <p>III. Emitir y recabar la documentación comprobatoria de los ingresos y de las erogaciones, respectivamente, de las operaciones que realicen por cuenta de cada uno de sus integrantes, cumpliendo al efecto con lo establecido en esta Ley y en las demás disposiciones fiscales.</p> <p>Las personas morales a que se refiere este Capítulo deberán estar inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes.</p> <p>Las personas físicas que se ubiquen en los supuestos señalados en los párrafos décimo segundo y décimo cuarto del artículo anterior deberán estar inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes.</p> |
|---|---|

Artículo 83. Tratándose de personas físicas o morales, que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto de varios coordinados de los cuales son integrantes, cuando sus ingresos provengan exclusivamente del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, deberán solicitar a los coordinados de los que sean integrantes, la información necesaria para calcular y enterar el impuesto sobre la renta que les corresponda.

Para calcular y enterar el impuesto del ejercicio aplicarán lo dispuesto por el artículo 130 de esta Ley. A la utilidad gravable determinada conforme a dicho precepto, se le aplicará la tarifa del artículo 177 o la tasa del artículo 10 de la misma, según se trate de persona física o moral.

Las personas físicas o morales, en lugar de aplicar lo dispuesto en el párrafo anterior, podrán optar porque cada coordinado de los que sean integrantes efectúe por su cuenta el pago del impuesto sobre la renta, respecto de los ingresos que obtengan del coordinado de que se trate, aplicando a la utilidad gravable a que se refiere el párrafo anterior la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley, tratándose de personas morales o la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de la misma en el caso de personas físicas. Dicho pago se considerará como definitivo. Una vez ejercida la opción a que se refiere este párrafo, ésta no podrá variarse durante el periodo de cinco ejercicios contados a partir de aquél en el que se empezó a ejercer la opción citada. La opción a que se refiere este párrafo también la podrán aplicar las personas físicas o morales que sean integrantes de un solo coordinado.

Quienes opten por efectuar el pago del impuesto sobre la renta en los términos del párrafo anterior, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales e informar por escrito a los coordinados que ejercerán dicha opción, a más tardar en la fecha en que deba efectuarse el primer pago provisional.

Las personas físicas integrantes de personas morales que realicen actividades de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, podrán cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en forma individual, siempre que administren directamente los vehículos que les correspondan o los hubieran aportado a la persona moral de que se trate.

Cuando opten por pagar el impuesto en forma individual deberán dar aviso a las autoridades fiscales y comunicarlo por escrito a la persona moral o al coordinado respectivo, a más tardar en la fecha en que deba efectuarse el primer pago provisional del ejercicio de que se trate.

Las personas físicas que hayan optado por pagar el impuesto individualmente, podrán deducir los gastos realizados durante el ejercicio que correspondan al vehículo que administren, incluso cuando la documentación comprobatoria de los mismos se encuentre a nombre de la persona moral, siempre que dicha documentación reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales e identifique al vehículo al que corresponda.

Las personas morales no considerarán los ingresos que correspondan a sus integrantes que hubieran pagado en forma individual ni las deducciones que a ellos correspondan, debiendo entregar a las personas físicas y morales que paguen el impuesto individualmente, la liquidación de los ingresos y gastos, debiendo las personas

morales citadas en primer término, conservar copia de la liquidación y los comprobantes de los gastos realizados en el ejercicio, relativos al vehículo administrado por dichas personas, durante el plazo a que se refiere el artículo 30 del Código Fiscal de la Federación. Quienes hubieran ejercido la opción a que se refiere el tercer párrafo de este artículo, podrán deducir la parte que proporcionalmente les corresponda de los gastos comunes efectuados por las personas morales, siempre que cumplan con los requisitos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante disposiciones de carácter general.

Las liquidaciones a que se refiere el párrafo anterior, deberán reunir los requisitos que al efecto se establezcan en el Reglamento de esta Ley.

Artículo 84. Las empresas integradoras podrán realizar operaciones a nombre y por cuenta de sus integradas, sin que se considere que las primeras perciben el ingreso o realizan la erogación de que se trate, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

I. Celebren un convenio con sus empresas integradas a través del cual estas últimas acepten que sea la empresa integradora la que facture las operaciones que realicen a través de la misma, comprometiéndose a no expedir algún otro comprobante por dichas operaciones.

II. Expidan a cada empresa integrada una relación de las operaciones que por su cuenta facture, debiendo conservar copia de la misma y de los comprobantes con requisitos fiscales que expidan, los que deben coincidir con dicha relación.

III. Proporcionen, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, a las autoridades fiscales que corresponda a su domicilio fiscal, la información de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior por cuenta de sus integradas.

Las compras de materias primas, los gastos e inversiones, que efectúen las empresas integradas a través de la empresa integradora podrán ser deducibles para las mismas, en el por ciento que les corresponda, aun cuando los comprobantes correspondientes no se encuentren a nombre de las primeras, siempre que la empresa integradora le entregue a cada integrada una relación de las erogaciones que por su cuenta realice, debiendo conservar los comprobantes que reúnan requisitos fiscales y copias de dicha relación.

Para los efectos de la obligación a que se refiere el párrafo anterior y la fracción II de este artículo, la relación que elabore la empresa integradora en la que se considere en su conjunto tanto las operaciones realizadas por cuenta de las empresas integradas, así como el ingreso que por concepto de cuotas, comisiones y prestación de servicios que por dichas operaciones perciba la integradora, deberá cumplir con los requisitos que para efectos de los comprobantes se establecen en el Código Fiscal de la Federación y estar impresa en los establecimientos autorizados por la Secretaría. La relación a que se refiere este párrafo deberá proporcionarse a las empresas integradas dentro de los 10 días siguientes al mes al que correspondan dichas operaciones.

En el caso de que en la relación que al efecto elabore la empresa integradora no se consideren los ingresos a cargo de ésta por concepto de cuotas, comisiones y prestación de

| | |
|--|--|
| <p>servicios, la misma podrá no estar impresa en los citados establecimientos.</p> <p>Artículo 85. Las personas morales a que se refiere este Capítulo deberán estar inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes.</p> <p>El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, deberá otorgar facilidades administrativas para el cumplimiento de las obligaciones fiscales para cada uno de los sectores de contribuyentes a que se refiere este Capítulo.</p> <p>Cuando las personas morales a que se refiere este Capítulo cumplan por cuenta de sus integrantes con las obligaciones señaladas en el mismo y dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales en los términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, sus integrantes no estarán obligados a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales.</p> | |
|--|--|

De esta manera, se advierte que las cuestiones eliminadas del régimen de simplificación fueron la regulación de los *coordinados* y las *empresas integradoras*; siendo que el tema de los *coordinados* se reglamentó por separado en el artículo 72 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Cabe señalar que en el proceso legislativo se advierte que se previó que los coordinados o personas morales que administran y operan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con la actividad del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros y cuyos integrantes, personas físicas o morales, realizan actividades de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros o complementarias a dichas actividades y tienen activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con dichas actividades, continúen cumpliendo sus obligaciones fiscales a través de la persona moral, siempre que ésta aplique el régimen en base flujo establecido para las personas físicas con actividades empresariales.

Por otra parte, se observa que se mantiene una regulación similar del anterior régimen con el nuevo, ya que se sigue estableciendo para las personas morales dedicadas a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras siguen tributando a base de flujo de efectivo sobre ingresos efectivamente percibidos –sin acumular los ingresos en crédito–; y de igual manera siguen

contando con las mismas obligaciones formales, sin que se aprecie un cambio substancial en ello.

Siendo que la diferencia substancial de los referidos regímenes, en mi opinión, se ubica en los cambios a la **exención y reducción** del impuesto, que pueden visualizarse en la siguiente tabla:

| RÉGIMEN | RÉGIMEN SIMPLIFICADO | RÉGIMEN DE ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS, SILVÍCOLAS Y PESQUERAS |
|-------------------------|--|---|
| <p>BENEFICIO</p> | | |
| <p>REDUCCIÓN</p> | <p>Los contribuyentes de este Capítulo que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, reducirán el impuesto determinado conforme a la fracción II de este artículo en un 25.00%.</p> <p><i>–penúltimo párrafo del artículo 81 de la Ley del Impuesto sobre la Renta–</i></p> | <p>Las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de 20 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente, elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados siempre que no exceda, en su totalidad, de 200 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del Distrito Federal, elevado al año. En el caso de las personas físicas, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de 40 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente, elevado al año. Las personas morales a que se refiere este párrafo, podrán adicionar al saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate, la utilidad que corresponda a los ingresos exentos; para determinar dicha utilidad se multiplicará el ingreso exento que corresponda al contribuyente por el coeficiente de utilidad del ejercicio, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley.</p> <p>Tratándose de personas físicas y morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio excedan de 20 ó 40 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, según corresponda, pero sean inferiores de 423 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, les será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, por el excedente se pagará el impuesto en los términos del séptimo párrafo de este artículo, reduciéndose el impuesto determinado conforme a la fracción II de dicho párrafo, en un 40 tratándose de personas físicas y un 30% para personas morales. Las personas morales a que se refiere este párrafo, podrán adicionar al saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate, la utilidad que corresponda a los ingresos exentos; para determinar dicha utilidad se multiplicará el ingreso exento que corresponda al contribuyente por el coeficiente de utilidad del ejercicio, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley.</p> |

| | | |
|--|--|---|
| <p style="text-align: center;">EXENCIÓN</p> | <p>Las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, no pagarán el impuesto sobre la renta por los ingresos provenientes de dichas actividades hasta por un monto, en el ejercicio, de veinte veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente, elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados siempre que no exceda, en su totalidad, de 200 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del Distrito Federal, elevado al año. Tratándose de ejidos y comunidades, no será aplicable el límite de 200 veces el salario mínimo. En el caso de las personas físicas quedarán a lo dispuesto en el artículo 109 fracción XXVII de la presente Ley. Las personas morales a que se refiere este párrafo, podrán adicionar al saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate, la utilidad que corresponda a los ingresos exentos; para determinar dicha utilidad se multiplicará el ingreso exento que corresponda al contribuyente por el coeficiente de utilidad del ejercicio, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley.</p> <p><i>–último párrafo del artículo 81 de la abrogada Ley del Impuesto sobre la Renta–</i></p> | <p>Tratándose de sociedades o asociaciones de productores, que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, constituidas exclusivamente por socios o asociados personas físicas y que cada socio o asociado tenga ingresos superiores a 20 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, sin exceder de 423 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, sin que en su totalidad los ingresos en el ejercicio de la sociedad o asociación excedan de 4230 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, le será aplicable lo dispuesto en el décimo párrafo, por el excedente se pagará el impuesto en los términos del séptimo párrafo de este artículo, reduciéndose el impuesto determinado conforme a la fracción II de dicho párrafo, en un 30%.</p> <p>Las personas físicas y morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio rebasen los montos señalados en el décimo segundo párrafo, les será aplicable la exención prevista en el décimo primer párrafo de este artículo, por el excedente, se pagará el impuesto en los términos del séptimo párrafo de este artículo y será aplicable la reducción a que se refiere el décimo segundo párrafo de este artículo hasta por los montos en él establecidos. Las personas morales a que se refiere este párrafo, podrán adicionar al saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate, la utilidad que corresponda a los ingresos exentos; para determinar dicha utilidad se multiplicará el ingreso exento que corresponda al contribuyente por el coeficiente de utilidad del ejercicio, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley.</p> <p>Tratándose de las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, para calcular el impuesto que corresponda a dividendos o utilidades distribuidos, en lugar de lo dispuesto en el párrafo anterior, deberán multiplicar los dividendos o utilidades distribuidos por el factor de que se obtenga de dividir la unidad, entre el factor que se obtenga de restar a la unidad el resultado de dividir el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo, entre la utilidad o los dividendos distribuidos.</p> <p><i>–párrafos 11, 12, 13, 14 y 15 del artículo 74 de la vigente Ley del Impuesto sobre la Renta–</i></p> |
|--|--|---|

Aquí podemos ver que el régimen simplificado claramente establecía que se gozaba de una **reducción del impuesto** del 25%, así como de una **exención de ingresos** de 20 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente, elevado al año, por cada uno de sus socios o

asociados siempre que no excediera, en su totalidad, de 200 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del Distrito Federal, elevado al año.

Sin embargo, por lo que hace al régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, no es bastante claro, porque parece ser que hay un tramo de ingresos sujetos a exención, otro sujeto a reducción y otro más que no está sujeto a ningún beneficio; lo que es acorde a lo que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló en la ejecutoria analizada el interpretar los párrafos décimo primero, décimo segundo, décimo tercero, décimo cuarto y décimo quinto del artículo 74 de la vigente Ley del Impuesto sobre la Renta, en el sentido de que *“...De lo anterior puede concluirse que, en términos generales, las personas físicas y morales que tributan en este régimen gozan de un tramo de ingresos exento, de otro tramo de ingresos cuyo impuesto —una vez determinado— es susceptible de reducción y, sólo en caso de que exista un diverso tramo de ingresos excedente a los anteriores, será —únicamente respecto de esa porción— que se calculará el impuesto respectivo aplicando la tasa o tarifa respectiva sin reducción alguna sobre el monto a pagar...”*; situación que también es acorde a lo señalado en el proceso legislativo.

Así, si bien es evidente se señala una **exención de ingresos** por la cantidad de igual a la establecida en el anterior régimen anterior, esto es, de 20 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente, elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados siempre que no exceda, en su totalidad, de 200 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del Distrito Federal, elevado al año, siendo que en el caso de las personas físicas, la exención será de hasta 40 veces el salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente, elevado al año.

En el caso de la **reducción del impuesto** no queda muy claro cómo es que se aplica, pues se establece un 30% para personas morales y 40% para personas físicas, pero ¿a un tramo de ingresos acumulables?, ya que el párrafo décimo segundo del artículo 74 de la Ley del Impuesto sobre la Renta señala que por el

excedente de ingresos que supere el límite de la *exención* pero sea inferior a 423 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año se pagara el impuesto, y será a éste al que aplicara la reducción de 30 o 40%.

Lo que en principio parecería lógico, porque sería similar a lo establecido en el régimen anterior, sólo se separaría el monto de ingresos exentos y se determinaría el impuesto, para luego aplicar la reducción.

El problema vendría cuando los ingresos del contribuyente superan las 423 veces el salario mínimo general del área geográfica elevado al año, puesto que aquí se tendrán un tramo de ingresos exentos, un tramo sujetos a reducción y un tramo más sin reducción, pero el cuestionamiento entonces sería ¿cómo se diferencia qué monto del total de impuesto está sujeto a reducción y qué monto no?

Ello porque la reducción está establecida a nivel de ingresos acumulables y no sobre impuesto determinado; siendo que para calcular el impuesto se necesita restar a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas, pero dentro de esos ingresos habría ya un tramo sujetos a reducción y otro más que no.

Para ejemplificar lo anterior, podemos hacer un cálculo de una persona moral con ingresos acumulables en cantidad de \$20'000,000.00 y un monto de deducciones autorizadas en cantidad de \$10'000,000.00, sin contar con participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, ni pérdida fiscal pendiente de disminuir; y tomando como salario mínimo la cantidad de \$75.00.

En el primer caso, con el *régimen simplificado*, estarían **exentos** de ser gravados la cantidad de **\$5'475,000.00**. Por lo que la utilidad gravable se determinaría sobre ingresos acumulables en cantidad de \$14'525,000.00, menos deducciones autorizadas de \$10'000,000.00, dando un total de \$4'525,000.00; monto al que se le aplicaría la tasa de 30%, lo cual generaría un impuesto de \$1'357,500.00, el cual se **reduciría en 25%**, obteniendo un impuesto a cargo de **\$1'018,125.00**

En el segundo caso, con el nuevo *régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras*, también estarían **exentos** de ser gravados la cantidad de **\$5´475,000.00**.

Ahora, nos quedarían ingresos acumulables en cantidad de **\$14´525,000.00**, de los cuales **\$11´579,625.00** estarían sujetos a una reducción de 30% del impuesto; y sólo **\$2´945,375.00** serían sin reducción; la pregunta aquí sería ¿cómo se obtendrían esos montos de impuesto correspondiente a ingresos sujetos a reducción y los que no gozan de la misma?, ya que hay recordar que para calcular la utilidad gravable debemos de restar la deducciones autorizadas a los ingresos acumulables.

Es decir, a los ingresos acumulables en cantidad de **\$14´525,000.00** les restamos las deducciones autorizadas de \$10´000,000.00, lo que daría una base gravable total de \$4´525,000.00, a la cual se aplica la tasa de 30% para un monto de impuesto **\$1´357,500.00**; y en este caso, se sacarían proporciones [mediante reglas matemáticas de tres] para saber qué cantidad de ese impuesto corresponde a ingresos que son materia de reducción y que cantidad corresponde a la que no son sujetos de reducción. Para este caso serían un monto de \$1´082,226.00 de impuesto sujeto a reducción, con una reducción del 30%, daría un impuesto a cargo de **\$757,558.20**; más el monto de **\$275,273.00**; **dando un gran total de \$1´032,871.20**.

O, en su caso, habría que determinar dos utilidades gravables; una en la que se resten deducciones a ingresos materia de reducción y otra en la que se resten deducciones a ingresos que no son materia de deducción. Me parece que no podría ser esta segunda opción, sino la comentada en párrafos anteriores, porque es más viable y lógica.

De esta manera con el pequeño procedimiento que hemos hecho, podemos darnos cuenta de dos situaciones que trajeron la modificación a la reducción y exención de impuesto:

- ✓ Se tiende a pagar más de impuesto a cargo.
- ✓ Existe un problema de claridad en la aplicación de la reducción, pues no está claramente establecida la manera en que opera.

Así, en mi opinión no se vulneraría el principio de confianza legítima que invocó la quejosa del amparo por la falta de establecimiento de un mecanismo transitorio para el cambio del régimen simplificado al nuevo régimen de actividades, agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013.

Ello porque conforme a lo expuesto, no se advierte que se haya variado *abruptamente* el régimen simplificado con el que venía tributando la quejosa, puesto que se observa a simple vista que de manera general subsistieron las características del régimen, ya que se sigue estableciendo para las personas morales dedicadas a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras siguen tributando a base de flujo de efectivo sobre ingresos efectivamente percibidos –sin acumular los ingresos en crédito–; y de igual manera siguen contando con las mismas obligaciones formales, sin que se aprecie un cambio substancial en ello.

Y si bien existió una modificación a la reducción del impuesto –*puesto que la exención se mantuvo el mismos términos*–, se advierte que ésta únicamente impacto en el pago del impuesto y, específicamente en la aplicación de dicho beneficio; por ello, no estimó que fuese estrictamente indispensable el establecer un mecanismo de transitoriedad hacia el nuevo *régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras*, dado que sólo se afectó una parte del sistema tributario, respecto de la cual, no hay necesidad para a un periodo de adaptación establecido transitoriamente.

Y con relación al dicha modificación, el periodo que subsistió entre la publicación de la reforma y su entrada en vigor, se estima prudente para conocer los nuevos términos y tomar las medidas necesarias para dar cumplimiento a las

nuevas obligaciones; máxime que existió un aspecto mediático desde septiembre de 2013, donde se hablaba de la modificación a su régimen tributario.

Siendo que además, lo que alegó la quejosa fue que la falta del mecanismo transitorio conllevó la afectación de *decisiones de negocio, estrategias comerciales, planeaciones financieras y futuros negocios que se habían diseñado conforme al anterior régimen tributario*; sin que en tal manifestación establezca alguna dificultad particular que esté relacionada con la nueva regulación de su sistema tributario, pues en ese caso sí hubiese sido necesario un mecanismo de transitoriedad para el nuevo régimen.

En efecto, si la quejosa hubiese alegado, por ejemplo, que el nuevo sistema tributario le implicaba nuevas obligaciones, como sería la expedición de nuevos comprobantes fiscales, la incorporación o modificaciones a sus sistemas contables, o a su naturaleza como persona moral, entonces sí cabría la aplicación de la confianza legítima, pues a pesar de que si bien, como la Corte anotó en la ejecutoria, el legislador cuenta con libre configuración del diseño tributario, en ese caso sí existiría una modificación a esa respectiva de derecho de seguir con las mismas condiciones y obligaciones de su régimen fiscal, por lo que ameritaría la implantación de reglas de transición y adaptación a las nuevas obligaciones.

Sin embargo, la quejosa se limitó a sustentar la aplicación del mencionado principio en estudio, en dificultades que enfrentaría su administración empresarial – no como contribuyente–, sin esclarecer incluso porqué tendría que afrontar las tales problemas de negocios, es decir, no refirió la razones concretas por las cuáles se afectaban sus *decisiones de negocio, estrategias comerciales, planeaciones financieras y futuros negocios que se habían diseñado conforme al anterior régimen tributario*.

Por lo que al ser meras especulaciones y situaciones hipotéticas personales de la quejosa no ameritaban la aplicación del protección a la confianza legítima y mucho menos del amparo al tenor de las jurisprudencias 2a./J. 71/2006 y 2a./J. 88/2003, de rubros ***“NORMAS GENERALES. SON INOPERANTES LOS***

ARGUMENTOS EXPRESADOS EN SU CONTRA SI SU INCONSTITUCIONALIDAD SE HACE DEPENDER DE LA SITUACIÓN PARTICULAR DEL SUJETO A QUIEN SE LE APLICAN” y “CONCEPTOS DE VIOLACIÓN Y AGRAVIOS. SON INOPERANTES CUANDO TIENDEN A DEMOSTRAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DE ALGÚN PRECEPTO, SUSTENTÁNDOSE EN UNA SITUACIÓN PARTICULAR O HIPOTÉTICA”.

De tal manera que en conclusión, no era procedente la aplicación de la protección al principio de confianza legítima, porque la implementación del *régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras* no modificó abruptamente su sistema tributario, puesto que en términos generales se mantuvo el anterior régimen de simplificación y, solo se modificó la parte relativa a la determinación del impuesto, de la cual se considera existió un plazo prudente entre su publicación oficio y su entrada en vigor para tomar las medidas necesarias para cumplir con las nuevas obligaciones; máxime que lo alegado por la actora fueron meras especulaciones y suposiciones de su condición particular, respecto de las cuales no es procedente conceder un amparo.

No se pierde de vista que anteriormente se observó que el *régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras*, al parecer tiene una imperfección en el procedimiento para la aplicación de la reducción; sin embargo ésta cuestión no fue la alegada por la parte actora.

IV.III. Límites a la libertad configurativa del sistema tributario

Finalmente, entrando a la tercera parte de este apartado, ahora toca hablar de la problemática fiscal de fondo que observo en la ejecutoria analizada –y en muchas otras–, concretamente el principio tomado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación para justificar que pueden eliminarse los beneficios fiscales, como el régimen de simplificación, la denominada libertad configurativa del sistema tributario, donde el legislador cuenta con una amplia y legítima libertad de configuración para el diseño, creación, modificación y supresión de las contribuciones, por lo que los gobernantes no tienen un derecho adquirido a

pagar siempre sobre una base gravable o tasa, pues contribuir al gasto público es una obligación y no un bien que ingrese en el patrimonio del contribuyente.

La doctrina ha reconocido ese principio de libertad en el diseño, pues se ha considerado que el Poder tributario es atribuido exclusivamente al Poder Legislativo; y, por su parte, también se ha establecido en el principio de división de poderes, que si bien existe una colaboración entre ellos, ésta no puede llegar al extremo de ejercer atribuciones que no le correspondan a un Poder, como sería el Judicial, al determinar que una contribución no es la más idónea.

En ese sentido, consideró que al día de hoy sí deben plasmarse ciertos límites a esa Potestad Tributaria absoluta del Estado, pues si bien se le ha reconocido que tiene su límite en las garantías que otorga la propia Constitución, que en el caso de México, se circunscriben al desdoble de la proporcionalidad y equidad consagradas en el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna; debe considerarse que el dinamismo de los Estados modernos ya no es el mismo que hace uno o dos siglos, pues si bien en aquellos tiempos se podía “confiar” o poner esperanzas en el Legislador, hoy en día me parece que eso ya no es una opción viable, por lo que lo último que podemos esperar es que sea el propio Legislador quien ponga el remedio.

Límites que podrían ser los propios principios de los impuestos, específicamente el relativo a la *elasticidad* del sistema impositivo, que tiene como fin adaptabilidad automática o procurada mediante ajustes cualitativos y cuantitativos sobre los impuestos que evitaren cambios abruptos en el sistema; principios de los impuestos que no se encuentran tutelados o protegidos por la Constitución, dada esa amplia libertad que se le ha reconocido para configurar los tributos; o incluso una instauración o adopción más estricta del juicio de proporcionalidad [del sistema europeo] para las leyes fiscales.

Y por su parte, también debería un cambio cultural de los gobernados con relación a los impuestos, pues como lo expone EMILIO MARGAIN MANAUTOU¹¹³, como regla general, el contribuyente reacciona de forma adversa contra todo tributo, especialmente contra el impuesto, más aún cuando no está satisfecho con la forma de administrar la cosa pública. De modo tal que todos los gobernados paguemos impuestos con principios efectivos de justicia y lograr la seguridad jurídica no sólo para los gobernados, sino, incluso, yo me atrevería a decir para que opere óptimamente el Estado de derecho en el que nos jactamos vivir.

¹¹³ Margain Manautou, Emilio, *Nociones de Política Fiscal*, 4ª ed., Porrúa, 2010, p. 81.

V. Conclusiones

Por cuanto, hace al apartado de la diferenciación entre principios y reglas:

- A. Doctrinalmente no existe una distinción clara y tampoco una definición de lo que se entiende por principio y reglas; pues las diferentes teorías sólo señalan características de ellos y, postulados para distinguirlos.
- B. La discusión existente para distinguir principio y reglas se ha abordado en el campo de los derechos fundamentales y/o en el derecho constitucional, con la finalidad de justificar la incorporación de diversos valores en los sistemas jurídicos, así como establecer su la interpretación y aplicación de los mismos.
- C. Existen razones uniformes en cuanto a sus características de las cuales gozan los principios y reglas; sin embargo, éstas no difieren totalmente en el fondo, pues en algunas teorías o tesis predominan características que para otras es de menor relevancia, sin que se excluyan de manera tajante.
- D. Los doctrinarios son coincidentes en que los principios gozan de las siguientes características: i) alto nivel de generalidad; ii) alto nivel de abstracción; iii) son sustento del ordenamiento o sistema tributario, lo que conlleva que sean mayormente importantes; iv) cuentan con un contenido moral aceptado en la época de su implementación; v) son vagas; vi) en el conflicto con otros principios, aplica la teoría de la ponderación; y vii) tienen ubicación en textos constitucionales.
- E. En cambio, las reglas las identifican con las siguientes: i) tienen bajo nivel de generalidad; ii) son concretas; iii) se ubican en la estructura final del sistema; iv) son normas del tipo condicional; v) tienen fácil aplicación; vi) tienen un nivel de importancia bajo; vii) en el conflicto contra otras reglas, se soluciona con el establecimiento de cláusulas de excepción o la declaración de invalidez de alguna; o algún criterio

estándar de solución de conflictos como ley posterior, ley superior y ley general.

- F. Puedo definir a los principios como aquellas normas que establecen directrices o valores generales del sistema jurídico que regulan, los cuales recogen postulados o verdades aceptadas en la época y lugar en que se emiten.
- G. Las reglas las conceptualizó como aquellas normas que se concretizan e individualizan en el campo o en la materia en que se hayan emitido.
- H. Tanto los principios como las reglas pueden o no estar positivados en el sistema jurídico que se ubiquen, es decir, pueden estar o no reducidos a una norma estricta de derecho.
- I. En mi opinión, la diferenciación entre principios y reglas, debe atender al *roll* que jueguen en el sistema jurídico en que se identifican.

Por cuanto, hace al apartado del análisis doctrinal:

- A. El origen de la confianza legítima está en el derecho europeo, específicamente, en el derecho alemán en el año de 1956, como un límite a la retroactividad de la ley y a la revisión de los actos de la autoridad; siendo acogido por los Países de la Unión Europea, para finalmente llegar a América en virtud del derecho comparado, siendo incorporado vía jurisprudencial.
- B. La confianza legítima se define de manera general como una manifestación del principio de seguridad jurídica, en su faceta de interdicción o prohibición de la arbitrariedad o del exceso, en virtud de la cual, en el caso de que la actuación de los poderes públicos haya creado en una persona interesada confianza en la estabilidad de sus actos, éstos no pueden modificarse de forma imprevisible e intempestiva, salvo el supuesto en que así lo exija el interés público.

- C. De manera específica en el derecho administrativo, puede definirse como la tutela a las expectativas razonablemente creadas, en favor del gobernado, a partir de las acciones y omisiones del Estado, las cuales hayan generado en el particular la estabilidad de cierta decisión de la autoridad, a partir del cual haya ajustado su conducta, pero que con motivo de un cambio súbito e imprevisible, se vea quebrantada esa expectativa.
- D. No existe uniformidad al establecer el sustento filosófico de la confianza legítima, por lo que varía el objeto que protege o el campo donde puede ser aplicable.
- E. Se le identifica con la buena fe, el Estado de derecho y la seguridad jurídica; y el objeto que protege son las expectativas de derecho.
- F. Al ser un principio general del derecho, la confianza legítima tiene aplicación tanto en el derecho público y en el derecho privado.
- G. La mayor parte de la doctrina apunta que el principio de confianza legítima, tiene como sustento el Estado de derecho –y no una prerrogativa natural del hombre– y la seguridad jurídica, porque pretende evitar la arbitrariedad del Poder público y proteger las expectativas de derecho.
- H. El Estado de derecho, es una forma de gobierno de un pueblo, donde en contraposición de los gobiernos absolutistas, tanto los gobernantes como los gobernados se someten a las reglas que se han establecido, a fin de evitar la arbitrariedad del Poder público; caracterizándose por contar con los siguientes elementos: i) imperio de la ley; ii) división de poderes; iii) legalidad de la administración; iv) derechos y libertades fundamentales.
- I. La seguridad jurídica toma como base la idea de claridad y estabilidad del Estado de derecho; y en el sistema jurídico mexicano, tutela el derecho del gobernado al no encontrarse jamás en una situación de incertidumbre jurídica y, en consecuencia, su estado de indefensión; y su esencia versa sobre la premisa relativa a “saber a

qué atenerse” respecto del contenido de las leyes y de la propia actuación de la autoridad.

- J. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se concreta en dos elementos; i) La certeza en el derecho, que consistente en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente; y ii) la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso, la cual se alcanza a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.
- K. Son tres los requisitos para la protección de la confianza legítima: i) la existencia de un acto o comportamiento de los poderes públicos conocido por la persona interesada que genere una situación de confianza; ii) un cambio en la línea de conducta de los poderes públicos imprevisible para la persona interesada, provocando la frustración de una expectativa derivada de una situación de confianza; y iii) la ponderación del interés de la persona que reclama la protección de su confianza en contraposición con el interés público en la modificación del acto o comportamiento de los poderes públicos, debe prevalecer la confianza de la persona interesada sobre el interés público.
- L. La buena fe está implícita en el primer requisito; de ahí que se ubica como tal y no como un sustento básico y fundamental de la confianza legítima, puesto que si consideramos que la confianza legítima emana de la seguridad jurídica que debe velar en el Estado de derecho, entonces debe ser una obligación de éste; y, por ello, la buena fe sólo constituiría un requisito para que desarrollara el citado principio e, incluso, el mismo dependería del campo del derecho donde se desarrollara.
- M. Tomar como sustento a la buena fe implicaría dejar la legalidad de un acto al estado psicológico subjetivo.

- N. El segundo requisito se desdobra en dos elementos: cambio de conducta imprevisible y la frustración de una expectativa de la situación de confianza.
- O. El tercer requisito implica hacer un balance del interés particular contra el interés público; de modo que no establece una superioridad del interés público sobre el particular. Lo que en el sistema europeo se hace a través de un *juicio de proporcionalidad* que se puede identificar con la *razonabilidad de la norma*.
- P. Las consecuencias a la vulneración al principio de confianza legítima no pueden ser absolutas, pues dependerá del caso concreto, dado que habrá casos en los cuales habrá que optar por una nulidad absoluta y otros en que se tendrá que establecer la nulidad relativa, pues tal vez atendiendo al interés público no sería válida la destrucción total de acto, dado que podría ser legal y constitucional, pero afectaría una expectativa de derecho legítima; caso en el cual, se tendrá que ponderar la viabilidad de la indemnización.
- Q. La protección de la confianza choca con el dinamismo del ordenamiento jurídico.
- R. También puede alterar la igualdad ante la ley, dado que al dejar la coherencia del ordenamiento a la generación subjetiva de confianzas en la supuesta estabilidad del ordenamiento jurídico puede legitimar tratamientos jurídicos disímiles a situaciones idénticas.
- S. La división de poderes, nace como la principal limitación interna del Poder público, siendo como ya se dijo, un elemento del Estado de derecho; de modo que a través de él, se preserva un Estado de derecho democrático y no absolutista.
- T. El Poder tributario es una facultad del Estado, por la cual puede imponer a los particulares una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones encomendadas, siendo ejercido exclusivamente por el Poder Legislativo.

- U. Dentro de los principios teóricos de los impuestos, encontramos a la *suficiencia* y *elasticidad* de la imposición, según los cuales los impuestos deben poder cubrir las necesidades financieras de un periodo, en la medida de que otras vías no puedan hacerlo o no sean admisibles y que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema deben existir varios impuestos, que con un simple cambio de tarifas y si provocar trastornos, produzcan en casos de crisis los recursos necesarios.
- V. El Poder tributario que se ejerce en México no resulta absoluto, pues está sujeto a las limitaciones establecidas en la Constitución, las cuales identifica principalmente con el respecto a las garantías individuales y los principios de las contribuciones generalmente conocidos, como son la legalidad, proporcionalidad y equidad, destino de la contribución, seguridad jurídica, entre otros.

Por cuanto, hace al apartado de la crítica a la ejecutoria:

- A. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación desatendió el problema planteado por la quejosa, pues como se observa, lo argumentado por ésta fue la falta de un mecanismo transitorio para el cambio al nuevo régimen tributario; en tanto que el tema que resolvió la Corte fue lo correcto o no del cambio de su régimen fiscal.
- B. Así, se faltó al principio de congruencia externa que rige a toda resolución judicial; y ante el fallo de la Corte es incorrecto, pues a pesar de que analizó el origen, naturaleza y aplicación de la confianza legítima, no resolvió la procedencia de lo pedido por la quejosa del amparo.
- C. Fue mayormente correcto lo determinado por el Juzgado de Distrito que en primera instancia conoció del amparo, en el sentido de sobreseer el juicio respecto a la omisión legislativa de establecer un

mecanismo transitorio entre el régimen simplificado y el nuevo régimen de actividades, agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

- D. El fondo de la cuestión planteada por la quejosa, puede delimitarse con el siguiente cuestionamiento: *¿Se vulnera el principio de confianza legítima por la falta de establecimiento de un mecanismo transitorio para el cambio del régimen simplificado al nuevo régimen de actividades, agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013?*
- E. El régimen de implicación nació en 1989, como un sistema de tributación preferencial o de beneficio; sufriendo modificaciones con el paso del tiempo, siendo las más importantes las relativas al beneficio de reducción del impuesto y exenciones.
- F. En la doctrina se alude al establecimiento del régimen de simplificación por el difícil control por parte de la autoridad de los contribuyentes dedicados a la agricultura, pesca, silvicultura, autotransporte y comerciantes que operan en puesto semifijos.
- G. Las cuestiones eliminadas del régimen de simplificación fueron la regulación de los coordinados y las empresas integradoras; empero, el tema de los coordinados se reguló por separado en el artículo 72 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- H. En el nuevo régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, se mantiene una regulación similar del anterior régimen simplificado, ya que se sigue estableciendo para las personas morales dedicadas a las actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras siguen tributando a base de flujo de efectivo sobre ingresos efectivamente percibidos –sin acumular los ingresos en crédito–; y de igual manera siguen contando con las mismas obligaciones formales, sin que se aprecie un cambio substancial en ello.

- I. La diferencia substancial de los referidos regímenes se ubica en los cambios a la *exención y reducción* del impuesto.
- J. La exención es la misma, empero, el establecimiento de la reducción no es bastante claro, ya que está prevista a nivel de acumulación de ingresos y no a nivel de la determinación del impuesto.
- K. Por el problema de la falta de claridad en la manera en que opera la reducción, existiría una violación al principio de seguridad jurídica, pero esta cuestión no fue alegada en el amparo.
- L. Sin embargo, no se vulneraría el principio de confianza legítima que invocó la quejosa del amparo por la falta de establecimiento de un mecanismo transitorio para el cambio del régimen simplificado al nuevo régimen de actividades, agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, ya que no se advierte que se haya variado *abruptamente* el régimen simplificado con el que venía tributando la quejosa, puesto que se observa a simple vista que de manera general subsistieron las características del régimen.
- M. Y si bien existió una modificación a la reducción del impuesto, se advierte que ésta únicamente impacto en el pago del impuesto; siendo que con relación a dicha modificación, el periodo existente entre la publicación de la reforma y su entrada en vigor, se estima prudente para conocer los nuevos términos y tomar las medidas necesarias para dar cumplimiento a las nuevas obligaciones; máxime que existió un aspecto mediático desde septiembre de 2013, donde se hablaba de la modificación a su régimen tributario.
- N. Además, lo que alegó la quejosa fue que la falta del mecanismo transitorio conllevó la afectación de *decisiones de negocio, estrategias comerciales, planeaciones financieras y futuros negocios que se habían diseñado conforme al anterior régimen tributario*; sin que en tal manifestación se establezca alguna dificultad particular

que esté relacionada con la nueva regulación de su sistema tributario, pues en ese caso sí hubiese sido necesario un mecanismo de transitoriedad para el nuevo régimen.

- O. Incluso la quejosa no esclareció porqué tendría que afrontar las tales problemas de negociaciones; por lo que al ser meras especulaciones y situaciones hipotéticas personales de la quejosa no ameritaban la aplicación del protección a la confianza legítima y mucho menos del amparo.
- P. Al día de hoy, deben plasmarse ciertos límites a esa Potestad tributaria absoluta del Estado, pues si bien se le ha reconocido que tiene su límite en las garantías que otorga la propia Constitución, que en el caso de México, se circunscriben al desdoble de la proporcionalidad y equidad consagradas en el artículo 31, fracción IV, de la Cara Magna; debe considerarse que el dinamismo de los Estados modernos ya no es el mismo que hace uno o dos siglos.
- Q. Dichos límites podrían ser los propios principios de los impuestos, específicamente el relativo a la *elasticidad* del sistema impositivo, que tiene como fin adaptabilidad automática o procurada mediante ajustes cualitativos y cuantitativos sobre los impuestos que evitaran cambios abruptos en el sistema. O incluso una instauración o adopción más estricta del juicio de proporcionalidad [del sistema europeo] para las leyes fiscales.
- R. También debe existir un cambio cultural de los gobernados con relación a los impuestos, a fin de todos paguemos con principios efectivos de justicia y lograr la seguridad jurídica no sólo para los gobernados.

VI. Bibliografía

- ALEXY, Robert, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, 2º ed., trad. de Carlos Bernal Pulido, Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2008.
- ANTHONY, Gordon, “Procedimiento, Derecho material y proporcionalidad: El principio de confianza legítima en el Derecho administrativo del Reino Unido”, *Documentación Administrativa*, Madrid, núms. 263-264, Mayo-diciembre de 2002.
- ATIENZA, Manuel y MANERO, Juan Ruíz, “Sobre principios y reglas”, *DOXA-10*, España, 1991, https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10763/1/doxa10_04.pdf
- BURGOA O., Ignacio, “Las Garantías Individuales”, 41ª ed., México, Porrúa, 2015.
- DIAZ RUBIO, Paulina, *El principio de Confianza Legítima en Materia Tributaria*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2014.
- GARZA, Sergio Francisco De la, *Derecho Financiero Mexicano*, 26ª ed., México, Porrúa, 2005.
- GUASTINI, Riccardo, *Teoría e ideología de la interpretación constitucional*, trad. de Miguel Carbonell y Pedro Salazar, Madrid, Trotta, 2008.
- JARACH, DINO, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 2004.
- JORGE COVIELLO, Pedro José, *La protección de la confianza del administrado: Derecho argentino y Derecho comparado*, Buenos Aires, LexisNexis S.A., 2004.

LETELIER WARTENBERG, Raúl, “Contra la Confianza Legítima como límite a la invalidación de actos administrativos”, *Revista Chilena de Derecho*, Chile, vol. 41, núm. 2, mayo-agosto de 2014.

LÓPEZ PADILLA, Agustín, *Exposición práctica y comentarios a las Leyes del Impuesto sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única 2012*, 5ª ed., México, Dofiscal, 2012, t. I.

LORENZO DE MEMBIELA, Juan B., “El Principio de Confianza Legítima como criterio ponderativo de la actividad discrecional de la Administración Pública”, *Revista de Administración Pública*, Madrid, núm. 171, septiembre-diciembre de 2006.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio, *Nociones de Política Fiscal*, 4ª ed., México, Porrúa, 2010.

MARTÍNEZ ZORRILLA, David, *Metodología Jurídica y Argumentación*, Madrid, Marcial Pons, 2010.

MÁRQUEZ RÁBAGO, Sergio R. “Estado de Derecho en México”, Acervo de la *Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2990/13.pdf>

MARTÍN GRANADOS, María Antonieta, ISR, IETU e IDE, México, Cengage Learning, 2010.

MUÑOZ MACHADO Santiago, “Regulación y Confianza Legítima”, *Revista de Administración Pública*, Madrid, núm. 200, mayo-agosto de 2016.

NEME VILLAREAL, Martha Lucia, “Venire contra factum proprium, prohibición de obrar contra los actos propios y protección de la confianza legítima. Tres maneras de llamar a una antigua regla emanada de la buena fe”, *Estudios de derecho civil. Obligaciones y contratos. Libro homenaje a Fernando*

Hinestrosa; 40 años de rectoría 1963-2003, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003, t. III.

PENICHE BOLIO, Francisco J, “Introducción al Estudio del Derecho”, 4ª edición, México, Porrúa, 1979.

REY VÁZQUEZ, Luis Eduardo, “El principio de confianza legítima. Su posible gravitación en el derecho administrativo argentino”, *ANUARIO DA FACULTADE DE DEREITO DA UNIVERSIDADE DA CORUÑA*, Coruña, núm. 17, 2013.

RONDÓN DE SANSÓ, Hildegard, “El principio de confianza legítima o expectativa plausible en el derecho venezolano”, *Homenaje a Dalmacio Vélez Sársfield; Bicentenario de su nacimiento (1800-2000)*, Córdoba, Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, 2000, t. V.

RUÍZ RUIZ, Ramón, “La distinción entre reglas y principios y sus implicaciones en la aplicación del derecho”, *Derecho y Realidad*, Colombia, 2º semestre de 2012, núm. 20, http://revistas.uptc.edu.co/index.php/derecho_realidad/article/viewFile/4860/3952

SANZ RUBIALES, Iñigo, “Confianza Legítima y Poder Legislativo”, *Revista de la Facultad de Derecho e la Universidad de Piura*, Perú, vol. 2, 2001.

TENA RAMÍREZ, Felipe, *Derecho Constitucional Mexicano*, 20ª ed., México, Porrúa, 1984.

VIANA CLEVES, María José, *El principio de Confianza Legítima en el Derecho Administrativo Colombiano*, Colombia, Universidad Externado de Colombia, 2012.