



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

**“CONSIDERACIONES SOBRE LA CONFIANZA
LEGÍTIMA EN TORNO A LA SEGURIDAD JURÍDICA”**

Tesis

Que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta

Lic. David Alejandro Alpide Tovar

Director

Dr. Juan Manuel Otero Varela

A Dios, la luz que me ilumina en el sendero, por cuidarme siempre y por sanar mi cuerpo y mi alma.

A mi padre, Rosendo, cuyo ejemplo de trabajo y dedicación al servicio público me alentó para dedicarme al estudio de las leyes. ¡Gracias “Hermano”!

A mi madre, Ana María, mi ejemplo de vida por su fortaleza, tenacidad y entereza, pero sobre todo por su amor incondicional, por ser mi “Jefa”.

A mi hermana, Diana, mi confidente, mi cómplice y mejor amiga. Mi “Bordis”.

A mis hijas Ana Sofía y María Fernanda, a las que amo con todo mi corazón desde el primer día en que las conocí.

Al Magistrado Juan Manuel Jiménez Illescas, por transmitirme su vocación de buscar siempre la justicia, pero sobre todo por ser, más que un jefe, un maestro y un verdadero amigo.

A Yanet, por su sincera amistad y cariño a lo largo de varios años de arduo trabajo en ponencia, en los que aprendí mucho.

A todos mis maestros, amigos, compañeros y alumnos de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, de la Universidad Panamericana, de la Escuela Libre de Derecho y del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

ÍNDICE

I.	Introducción	1
II.	Principios y reglas que se desprenden de la ejecutoria de la que derivó la tesis 2a. XXXVII/2017 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.....	5
	A. Principios	14
	B. Reglas.....	18
III.	Tesis 2a. XXXVII/2017 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y ejecutoria que dio lugar a la misma	21
IV.	El principio de confianza legítima	69
	4.1. Antecedentes.....	69
	4.2. Concepto de confianza legítima	72
	4.3. Requisitos de aplicación del principio de confianza legítima	76
	4.4. Principios en los que se fundamenta el principio de confianza legítima.....	85
	4.5. Ámbitos de aplicación de la confianza legítima en materia tributaria	97
	4.6. Algunos principios con los que colisiona la confianza legítima en materia Tributaria.....	102

V. Algunas consideraciones sobre la confianza legítima en torno a la seguridad jurídica (análisis de la tesis 2a. XXXVII/2017 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación	111
5.1. Problema jurídico planteado	111
5.2. Razonamientos de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto al principio de confianza legítima	114
5.3. Crítica a los argumentos vertidos en la tesis y ejecutoria respecto del principio de confianza legítima	115
VI. Conclusiones	137
VII. Bibliografía	145

Consideraciones sobre la confianza legítima en torno a la seguridad jurídica.

“¿Qué te parece a ti –Sancho- que debo yo de hacer ahora acerca de lo que mí señora me manda que la vaya a ver? Que aunque yo veo que estoy obligado a cumplir su mandamiento, veome también imposibilitado del don que he prometido a la princesa que con nosotros viene, y fuérame la ley de la caballería a cumplir mi palabra antes que mi gusto.”

Cervantes Saavedra, M. (1608). *El ingenioso hidalgo Don Quijote de La Mancha. Capitulo Trigésimo Primero.*

I. Introducción.

El análisis de un concepto jurídico que tiene sus orígenes en el Derecho extranjero –sobre todo aquellos que son producto de la labor jurisprudencial- como es el principio de confianza legítima, y su posible incorporación, reconocimiento y aplicación en el Derecho nacional, representa siempre un problema para el operador jurídico, porque no todas las figuras o principios jurídicos son compatibles con el derecho interno de cada país.

Incluso, puede suceder que la figura jurídica que se analiza, tenga una similar concepción en la legislación de varios países, sin embargo, por ejemplo, los alcances y la aplicación concreta de tal figura puede ser distinta en cada uno de ellos.

No puede obviarse que en el mundo globalizado en que vivimos, hoy en día, es cada vez más fácil que los sistemas jurídicos adapten o recojan figuras, principios o reglas que tienen su origen en el Derecho extranjero, más aún cuando los Estados forman parte de un tratado internacional o bien, forman parte de una integración, como es el caso de la Unión Europea.

Lo cierto es que, con independencia de la influencia a la que pueda estar expuesto un determinado sistema jurídico, parece lógico que no debe desdeñarse la experiencia adquirida por otro Estado, en la creación, evolución o inclusión de nuevos principios jurídicos o reglas de derecho, pues esto sería tanto como pretender aislarnos – jurídicamente hablando- del mundo en que vivimos.

Buenos ejemplos de la influencia del derecho extranjero en nuestro país, son la reforma constitucional de 2011, en materia de reconocimiento y protección de los derechos humanos, así como la transformación de un sistema de control constitucional concentrado a uno que permite el control difuso de la constitucionalidad y convencionalidad por parte de los tribunales ordinarios, derivado de la sentencia del famoso caso Radilla Pacheco de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, lo que hace patente que, en el caso de México, esa influencia del exterior no sólo trascendió a la inclusión de un nuevo principio jurídico, sino incluso, a la transformación del propio sistema constitucional.

Entonces, si bien no puede negarse la influencia del derecho extranjero y de las jurisprudencias de los tribunales supranacionales,

aún continúa siendo riesgoso introducir conceptos o principios jurídicos en automático, sin analizar, por ejemplo, el contexto en que se crearon, los principios sobre los cuales se construye, para así adaptarlo según la compatibilidad con el propio sistema jurídico.

Sin embargo, ello no quiere decir que so pretexto de que un principio jurídico no se encuentra expresamente reconocido en el Derecho interno, pueda asumirse de manera inmediata que, por lo tanto, resulta incompatible con el sistema jurídico, constitucional y legal, de forma que será labor del operador e intérprete de la norma analizar dicho principio y adaptarlo, con las herramientas jurídicas que tiene a su alcance, sin que esa adaptación pueda llevarse al extremo de desvirtuar conceptualmente su fin o teleología.

Como se abordará en las siguientes páginas, el principio de confianza legítima es precisamente un principio jurídico de origen europeo, que se ha ido construyendo jurisprudencialmente por los tribunales de Alemania y de la Unión Europea, así como por el Tribunal Constitucional de España, de tal forma que la problemática jurídica que se planteó en su momento ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación en México, fue el de reconocer si dicho principio es compatible o no con el sistema jurídico mexicano a nivel constitucional, es decir, si puede o no analizarse la regularidad constitucional de una norma tributaria, con base en tal principio.

En las siguientes líneas, examinaré los principales postulados de la ejecutoria que dio lugar a la tesis 2a. XXXVII/2017 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la

parte que tuvo por objeto el análisis del principio de confianza legítima. Para hacer esto, previamente determinaré el concepto y evolución que ha tenido este principio principalmente en el Derecho europeo, así como algunos de los principios jurídicos con base en los cuales se construye la confianza legítima, y otros con los que puede colisionar en su aplicación. Todo lo anterior, para efecto de analizar los pronunciamientos que hizo nuestro Máximo Tribunal respecto de la aplicación y alcances del principio de confianza legítima en el sistema jurídico mexicano.

II. Principios y reglas que se desprenden de la ejecutoria de la que derivó la tesis 2a. XXXVII/2017 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Para efectos prácticos y de estudio de la ejecutoria que nos ocupa, distinguiré entre principios jurídicos y reglas, partiendo de la base de que, en mi opinión, ambas categorías tienen una naturaleza muy similar, sin dejar de reconocer que existen diferencias sustanciales entre uno y otro concepto.

Desde luego no es propósito del presente trabajo resolver la discusión doctrinal, iniciada desde el siglo pasado, sobre cómo distinguir entre los principios y las reglas, más bien es identificar, cualquiera que pudiera ser su clasificación correcta, aquellos postulados de relevancia jurídica que se abordaron en la ejecutoria que nos ocupa.

Para determinar cuáles son los principios o reglas en cuestión, es necesario partir de lo que se entiende por cada uno de estos conceptos, precisando al menos sus semejanzas, así como algunas de sus diferencias, para así poder explicar el porqué de la categorización que hago.

Inicialmente, la acepción gramatical no soluciona el problema, incluso en el lenguaje común ambos conceptos, principios y reglas, se utilizan indistintamente para definir un postulado básico sobre el cual se sostiene un conocimiento científico¹. Sin embargo, para la ciencia

¹ El Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, define al principio como: “3. m. Base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede

jurídica la connotación de un principio jurídico difiere del que tiene una regla.

Una primera aproximación a lo que debe entenderse por un principio jurídico, puede partir de la definición de lo que son los principios generales del derecho, en el sentido de que se refieren a “criterios o entes de razón que expresan un juicio acerca de la conducta humana a seguir en cierta situación [...] es un criterio que expresa el comportamiento que han de tener los hombres en sus relaciones de intercambio.”²

De ahí que los principios se asemejan a las normas en la medida en que mandatan un comportamiento en una determinada situación, sin embargo esa cualidad no los distingue de las reglas, pues indudablemente estas últimas también resultan mandatos a seguir según la descripción de una conducta determinada.

Una primera diferencia entre principios y reglas sería el grado de generalidad, atendiendo a que los principios usualmente son “normas de un grado de generalidad relativamente alto, y las reglas, normas de un grado relativamente bajo”³. Sin embargo esta clasificación tampoco es suficientemente clara para poder distinguir entre uno y otro

discurriendo en cualquier materia.” Y a la regla como: “6. f. En las ciencias o artes, precepto, principio o máxima.”

² Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Porrúa: México. 2009. p 3027.

³ Alexy, Robert. Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica (Manuel Atienza, trad.) *DOXA: Cuadernos de Filosofía del Derecho*. [En línea]. 1988. 05. pp. 140-141. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.14198/DOXA1988.5.07> [consultado el 29 de julio de 2017].

concepto, pues no existe un límite suficientemente claro entre mayor y menor grado de generalidad.

Conforme a la teoría de los principios de Dworkin “las reglas son aplicables en la forma todo-o-nada (...) pero en cambio los principios no, si se da el supuesto de hecho de una regla, existen solo dos posibilidades. O la regla es válida, y entonces deben aceptarse las consecuencias jurídicas, o no es válida, y entonces no cuenta para nada en la decisión. En cambio los principios, aun cuando según su formulación sean aplicables al caso, no determinan necesariamente la decisión, sino solamente proporcionan razones que hablan en favor de una u otra decisión.”⁴

Entonces, la regla sólo plantea dos posibilidades: seguirla o no seguirla; esto la hace diferente de los principios, los cuales no puede decirse que se siguen o no, sino que sirven, cualquiera que sea la decisión, para sostener argumentativamente el camino a seguir.

La propuesta de Francisco Laporta para distinguir entre principios y reglas, parece aportar un elemento más claro al respecto, de manera que sostiene que los principios se conceptualizan como “normas de deber ser”, y las reglas como “normas de deber-hacer.”

Al respecto, Aulis Aarnio refiere que Laporta señala algunas características relevantes de los principios jurídicos, que son:

⁴ *Ídem*. p. 141.

“[...] Los principios son mandatos de optimización, es decir, ordenan que algo se realice en la mayor medida de lo posible; y

[...] Los principios guardan una profunda afinidad con los valores, y también con objetivos políticos y morales.”⁵

Un elemento más a considerar es que los principios pueden colisionar entre sí o bien con otros bienes jurídicamente tutelados, por lo que la solución ante este conflicto será la ponderación entre principios; por su parte, las reglas pueden ser objeto de interpretación, analizando si son o no aplicables al caso concreto.

Así lo refiere Aarnio cuando señala que “aunque las reglas y los principios parecen ser lingüísticamente entidades normativas semejantes, existe una diferencia entre ambos por lo que respecta a su empleo y función en el razonamiento jurídico [...] 1. Sólo las reglas pertenecen a la lógica deóntica, mientras que los principios se emplean de acuerdo con la lógica de la preferencia. 2. Las reglas jurídicas son objeto de interpretación, los principios jurídicos lo son de ponderación.”⁶

Sin embargo, el propio Aarnio sostiene que “se pone énfasis en el hecho de que el contenido axiológico de los principios está presente de modo más ‘evidente’ que en el caso de las reglas. Los principios

⁵ Aarnio, Aulis. “Reglas y principios en el razonamiento jurídico (Pedro Serna, trad.)” *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña* [En línea]. 2000. 4. p. 593. Disponible en: <http://hdl.handle.net/2183/2070> [consultado el 29 de julio de 2017].

⁶ *Ídem*. p. 598.

expresan simplemente valores. Sin embargo, puesto que las reglas tienen también un contenido axiológico, reglas y principios no pueden separarse unos de otros, en lo que a esto se refiere. Se asemejan entre sí sin ser completamente idénticos.”⁷

De ahí que en mi opinión, tanto los principios como reglas se refieren a criterios que contienen un juicio sobre la conducta a seguir en una determinada situación, que son producto de la ciencia jurídica y son la base del sistema jurídico.

Tomemos como ejemplo un principio jurídico fundamental, reconocido a nivel Constitucional, el de irretroactividad de la ley, que consiste en que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna (artículo 14 Constitucional).

Los alcances del anterior principio, se han definido jurisprudencialmente por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que ninguna hipótesis normativa puede afectar perjudicialmente situaciones jurídicas concretas o derechos adquiridos por los gobernados con anterioridad a la entrada en vigor de la norma.

De ahí que este principio orienta el criterio del operador jurídico, que analizará concretamente cuales son las situaciones jurídicas o derechos adquiridos previamente, para determinar si la norma los respeta o produce efectos perjudiciales en aquellos, pues de ser así,

⁷ *Ídem.* p. 594.

la norma puede ser considerada violatoria del tal principio y por lo tanto, inconstitucional.

Dicho principio se traduce en una norma de deber ser, lo que quiere decir que propone un estado ideal de las cosas, en el cual, ninguna ley tendrá efectos retroactivos en perjuicio de los gobernados.

Por lo tanto, el principio guía la conducta del intérprete de la norma en el sentido de que debe analizar si la ley produce efectos en una situación jurídica concreta o un derecho adquirido previamente y que sea en perjuicio del gobernado.

Sin embargo, el principio por sí mismo, no ofrece una solución específica a cada caso en particular, pues dependerá del intérprete determinar, en cada caso concreto, los efectos de la ley, la situación jurídica previamente existente y si existe o no alguna afectación.

Lo anterior significa que con independencia de si el operador jurídico determina si la ley cumple o no con dicho principio en un caso concreto, el intérprete deberá siempre observar tal principio, pues cualquiera que sea su decisión, debe apoyar su argumento en ese análisis. Es decir, el operador jurídico no puede apartarse del principio, sino siempre observarlo y en caso de que entre en conflicto con otros, en su caso, ponderarlo.

Es de destacar que en el ejemplo, el criterio a seguir para determinar si en un caso concreto se respeta el principio de irretroactividad, si bien tiene su sustento en una norma (en este caso, constitucional), lo cierto es que la norma no define en toda su amplitud lo que debe

entenderse por tal principio, sino que prácticamente lo hace el intérprete de la norma (como lo es nuestro Máximo Tribunal) y su definición se va construyendo tanto jurisprudencial como doctrinalmente.

Ahora bien, por otro lado, pensemos en una regla hipotética, por ejemplo, la siguiente: “contra las resoluciones dictadas por un Tribunal para la ejecución de una sentencia no cabrá recurso alguno.”

Esta regla procesal, establece igualmente un criterio a seguir por los operadores jurídicos, de tal suerte que conforme a aquella, las partes en un juicio no podrán interponer ningún recurso en contra de los actos de ejecución de una sentencia.

Lo anterior también lleva implícita una consecuencia, que cualquier recurso que se interponga en contra de actos de ejecución de una sentencia, resultará improcedente, y así se deberá declarar por el Tribunal respectivo, aspectos que literalmente no se prevén textualmente por la regla, pero que es una consecuencia lógica y acorde con el sentido de aquella.

Sin embargo, la diferencia con el principio, radica en que la norma en este caso, consiste en una regla de “deber hacer”, pues –conforme a esa regla- siempre que se presente ante el Tribunal un recurso en contra de actos de ejecución de una sentencia, entonces el recurso se deberá desechar por improcedente.

En mi opinión, en esta categoría también puede ubicarse el caso de que la regla planté un “no hacer” pues es sólo una regla en sentido negativo.

Tratándose de la regla, el operador jurídico (por ejemplo el Tribunal) sólo tiene dos opciones: debe cumplir con la regla o no cumplir con la misma, incluso en este último supuesto, se abarca el caso en que el Tribunal deje de aplicar la norma –vía control difuso- por considerarla contraria a algún derecho humano reconocido en la Constitución, como el de acceso efectivo a la justicia.

Lo anterior significa que de no observarse la regla, ésta se expulsa del orden jurídico aplicable, y en ese caso, la regla no puede formar válidamente como parte de la decisión.

En mi opinión, tanto los principios como las reglas son el fundamento del sistema jurídico, y por lo tanto, sirven de herramienta a la técnica jurídica, entendida ésta última como “el arte de la interpretación y aplicación de los preceptos del derecho vigente”⁸.

La tarea de interpretación y aplicación de la norma a un caso concreto, plantea siempre el problema para el intérprete de desentrañar el sentido y alcance de la norma, como acto previo y necesario para su aplicación.

Es entonces, que los principios y reglas previamente construidos por la ciencia jurídica, que estén reconocidos en una norma jurídica o bien,

⁸ García Maynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Porrúa: México, 2001. 52ª. Edición. p. 129.

a través de otras fuentes del derecho, como serían los precedentes y la jurisprudencia de los Tribunales, permiten realizar una interpretación de la norma que sea congruente con el propio sistema jurídico.

Definido lo anterior, se utilizarán los siguientes criterios para distinguir entre un principio y una regla:

Se considerará como principio si:

- i. Se caracteriza por ser un postulado con mayor generalidad.
- ii. Se caracteriza por ser una norma de “deber ser” o contiene un mandato de optimización.
- iii. La colisión con otros principios o bienes jurídicamente tutelados se resuelve mediante la ponderación.

Se considerará como regla si:

- i. Se caracteriza por ser un postulado con una descripción de la conducta y una consecuencia jurídica.
- ii. Se caracteriza por ser una norma de “deber hacer”, exigiendo un comportamiento concreto y determinado.
- iii. La colisión con otras reglas se resuelve mediante la interpretación.

Utilizando estos criterios, de los razonamientos expuestos en la ejecutoria que dio lugar a la tesis 2a. XXXVII/2017 (10a.) de la

Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se desprenden los siguientes:

A. Principios.

i. Principio de seguridad jurídica.

El principio de seguridad jurídica tutela el derecho del gobernado a no encontrarse jamás en una situación de incertidumbre jurídica, y en consecuencia, en estado de indefensión.

El principio de 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.

La seguridad jurídica sólo 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.

Una manifestación del principio de seguridad jurídica lo constituye la confianza legítima, en su faceta de interdicción o prohibición de la arbitrariedad o del exceso.

ii. Principio de irrevocabilidad unilateral de las resoluciones favorables.

iii. Principio de irretroactividad de normas.

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.

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.

Los particulares no pueden esgrimir la violación a la citada garantía (irretroactividad de la ley), 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.

iv. Principio de gasto público de las contribuciones.

v. Principio de libre configuración legislativa en materia tributaria.

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.

La 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.

No existe en la Constitución el derecho tutelado a que el sistema tributario permanezca inmodificable y estático.

vi. Principio de Generalidad.

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.

vii. Principio de confianza legítima.

La confianza legítima tiene su origen en el derecho administrativo alemán y surge como un tipo de protección frente a las expectativas legítimas de los administrados, generados mediante los actos reiterados de la administración.

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, en el silencio administrativo o incluso con la omisión o tolerancia de la autoridad a lo largo del tiempo.

Conforme a la jurisprudencia española el principio de confianza legítima se constituye como una manifestación de los principios de seguridad jurídica y de buena fe.

Es jurídicamente inviable crear esperanza en el gobernado 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. Por lo que los cambios legislativos, sobre aspectos económicos, no pueden ser analizados a la luz del principio de confianza legítima.

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.

Tratándose de actos legislativos, el principio de confianza legítima se invoca a nivel de derechos adquiridos y bajo la perspectiva de irretroactividad de normas, porque el pretender tutelar meras expectativas de derechos, equivaldría a la petrificación o congelación del derecho, a su inmovilización total o parcial, y el consecuente cierre definitivo a los cambios sociales, políticos y económicos.

Tratándose de actos de 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 ve quebrantada esa expectativa.

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.

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.

B. Reglas.

- i. “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”.

Para mayor claridad sobre el postulado de la regla, ésta se reestructura como una norma de “deber hacer” de la siguiente manera:

Si las decisiones del poder público propician esperanza en el gobernado sobre la estabilidad de aquellas, al grado de que el

gobernado ha ejercido determinadas conductas a partir de tales decisiones (descripción de la conducta), entonces, el Estado debe respetar esa esperanza (consecuencia jurídica).

- ii. “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.”

Para mayor claridad sobre el postulado de la regla, ésta se reestructura como una norma de “deber hacer” de la siguiente manera:

Si la actuación de los poderes públicos crean confianza en una persona en la estabilidad de esos actos (descripción de la conducta), esos actos deben subsistir (consecuencia jurídica), salvo que exista una exigencia del interés público (caso de excepción a la regla).

- iii. “Cuando la administración pública federal –incluidas las autoridades fiscales- pretenda la modificación o nulidad de una resolución favorable a un particular (descripción de la conducta), deberán promover juicio contencioso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa” (consecuencia jurídica).
- iv. “El hecho de que en un momento determinado se decida la eliminación o la incorporación de nuevos regímenes fiscales al diseño tributario (descripción de la conducta), no implica per se, la inconstitucionalidad de la ley de que se trate (consecuencia

jurídica), siempre que ésta no contravenga los dispositivos constitucionales que tutelan derechos humanos” (caso de excepción a la regla).

III. Tesis 2a. XXXVII/2017 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y ejecutoria que dio lugar a la misma.

La tesis 2a. XXXVII/2017 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, corresponde a la Décima Época y fue publicada el viernes 10 de marzo de 2017 en el Semanario Judicial de la Federación y así como en su Gaceta, en el Libro 40, correspondiente a marzo de 2017, tomo II, página 1385 y su contenido se transcribe a continuación.

“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.

Amparo en revisión 894/2015. Aguilares, S. de P.R. de R.L. y otra. 5 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Amparo en revisión 670/2015. Bachoco, S.A. de C.V. 8 de febrero de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo

Medina Mora I.; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.

Amparo en revisión 914/2015. Granjas Ojai, S.A. de C.V. y otra. 8 de febrero de 2017. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Eduardo Medina Mora I.; votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.”

Por su parte, en la ejecutoria que dio lugar a la citada tesis, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo el criterio antes referido, con base en las siguientes consideraciones, las que se remiten en la parte que es de nuestro interés, así como en la parte donde se abordó el tema relacionado con la confianza legítima, tema del presente estudio:

“AMPARO EN REVISIÓN 894/2015. AGUILARES, S. DE P.R. DE R.L. Y OTRA. 5 DE OCTUBRE DE 2016. CINCO VOTOS DE LOS MINISTROS EDUARDO MEDINA MORA I., JAVIER LAYNEZ POTISEK, JOSÉ FERNANDO FRANCO GONZÁLEZ SALAS, MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS Y ALBERTO PÉREZ DAYÁN; VOTÓ CON SALVEDAD MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS. PONENTE: JOSÉ FERNANDO FRANCO GONZÁLEZ SALAS. SECRETARIO: JOEL ISAAC RANGEL AGÜEROS.

[...]

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 la 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 resguarden 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 causa 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.

[...]

Estudio de fondo:

- El Juez de Distrito estimó fundado el primer concepto de violación esgrimido por las quejas en su demanda de amparo, en el que se estableció que los numerales impugnados otorgaban un trato idéntico entre los contribuyentes del sector primario respecto de los del régimen general; por lo que se trataba igual a los desiguales.
- Consideró que el principio de equidad tributaria radica en que los contribuyentes que están en la misma situación jurídica deben recibir un trato fiscal igual y, en consecuencia, los que se encuentran en situaciones jurídicas desiguales deben ser tratados de manera desigual.
- Es decir, la equidad tributaria equivale a tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales; sin que se concluya que toda desigualdad establecida en la ley viola el mencionado principio de justicia tributaria.
- En la exposición de motivos que originó la expedición de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, se expresó que la reforma fiscal tuvo como intenciones:
 - Aumentar la recaudación.
 - Eliminar equidad con motivo de la aplicación de los beneficios del régimen simplificado.
 - Eliminar medidas que afectan la neutralidad del sistema tributario.

- Contar con un sistema fiscal equitativo y eficiente.
- Eliminación de tratos preferenciales, como tasa reducida y facilidades administrativas y de pago.
- Como en el caso se alegó la violación al principio de equidad tributaria, es dable verificar, en sede constitucional, las cuestiones de índole social, económica o de política fiscal que el legislador consideró para la emisión de las normas y que éstas tengan justificación objetiva y razonable.
- El Juez de Distrito determinó conducente, para tal efecto, realizar un test de proporcionalidad o de razonabilidad.
- Estimó que la justificación que se expresó para la eliminación del régimen simplificado y la homologación de la tasa impositiva, consistió en el aumento de la recaudación y la supresión de cuestiones de inequidad propiciadas por la existencia de regímenes fiscales diferenciados.
- Que en el proceso legislativo de cuenta, se soslayó el hecho de que los contribuyentes dedicados a las actividades agropecuarias representan un sector de alta prioridad para el país, por lo que se justifica el establecimiento de un trato preferencial.
- Las circunstancias de vulnerabilidad y riesgo en que se encuentran los contribuyentes del sector aludido, no han cambiado a la fecha de entrada en vigor de la ley reclamada.

- No se hizo mención de esas condiciones; por el contrario, siguen siendo las mismas que se delimitaron en el Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018.
- La necesidad de un trato diferenciado radica en que los contribuyentes dedicados a actividades agropecuarias es que éstos representan un máximo interés para la nación, pues se dedican a abastecer al país de los principales alimentos.
- Al omitirse lo anterior y eliminarse el régimen simplificado, los artículos 74 y 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del uno de enero de dos mil catorce, incumplen con el principio de responsabilidad social; ya que no se aprecia la manera en que se apoyará a ese sector productivo, si se incrementa la tasa impositiva hasta homologarla a la del régimen general, cuando subsisten las diferencias entre éstos.
- La finalidad perseguida con la reforma, no justifica en modo alguno el incremento de la tasa, sobre todo porque las diferencias entre el sector primario y el régimen general siguen vigentes, sin que se advierta que el legislador haya motivado las circunstancias que precisaran lo contrario.
- Con la eliminación del régimen simplificado y la implementación del actual sector primario, se inadvierten las desigualdades económicas y materiales que afectan a los contribuyentes de ese régimen, lo que los pone en una situación de vulnerabilidad ante los efectos desfavorables de la economía del libre mercado.

- Ante esas consideraciones, concedió el amparo solicitado para el efecto de que no tributaran conforme a la tasa del 30%, sino que deberán hacerlo conforme a la diversa del 21%, que prevé el artículo 74 de la ley de la materia, que concuerda con la que ordinariamente venía aplicando.

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 Número 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; y 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 firme el sobreseimiento en el juicio respecto del acto reclamado al presidente de la República, consistente en la orden de expedición del decreto correspondiente.
- b) 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.

[...]

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, de 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 total 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 periodo 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 sólo 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 las 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 suponer la 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,(34) 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 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. ..." (35)

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 dado, pero insiste en que dicho principio no es obstáculo para la alteración de normativas, así no se configura la posibilidad 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."(36)

"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 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."(37)

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 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 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.(38)

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.

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.(39)

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 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 periodo 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 respeto 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.

SÉPTIMO.-Revisión adhesiva. Por las consideraciones que anteceden resulta procedente declarar infundados los agravios que se expresan en la revisión adhesiva interpuesta por las quejas, cuya intención era que se convalidara la decisión del Juez de Distrito.

Por lo antes expuesto y fundado, se resuelve:

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.

Notifíquese; con testimonio de esta resolución, devuélvanse los autos al Juzgado de Distrito de origen y, en su oportunidad, archívese este asunto como concluido.

Así lo resolvió la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación por unanimidad de cinco votos de los Ministros Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, José Fernando Franco González Salas (ponente), Margarita Beatriz Luna Ramos y presidente Alberto Pérez Dayán. El Ministro Alberto Pérez Dayán, formulará voto concurrente. La Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos, emitió su voto en contra de consideraciones.

[...]

34.

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

35. 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>

36. Tesis aislada; Instancia: Segunda Sala, Fuente: Apéndice (actualización 2002), Tomo I, Jur. Acciones de Inconstitucionalidad y C.C, página 321.

37. Jurisprudencia; Instancia: Segunda Sala, Fuente. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, octubre de 2006, página 351.

38. Sustenta lo anterior la jurisprudencia 1a./J. 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.)

39. Apoya a lo anterior la tesis «1a. CXXVIII/2010» siguiente: "RENTA. 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, Novena Época, Tomo XXXII, diciembre de 2010, página 170)"

IV. El principio de confianza legítima.

4.1. Antecedentes.

La Doctrina es coincidente, en su mayoría, en que el principio de confianza legítima o de protección de la confianza legítima (*vertrauensschutz*) encuentra su origen en el Derecho alemán, el cual se ha construido a través de la labor jurisprudencial de los Tribunales, tanto de ese país, como por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Posteriormente este principio se ha incorporado paulatinamente al orden jurídico de los países miembros de la Unión Europea, hasta que a la fecha se conceptualiza como un “principio general del Derecho” reconocido –incluso con rango constitucional– por diversos sistemas jurídicos europeos, como es el caso de España.

Así lo refiere Díaz Rubio cuando señala que “de todos los principios, quizás uno de los menos estudiados es el principio de confianza legítima, un principio general del Derecho de la Unión Europea de elaboración jurisprudencial por el Tribunal de Justicia. Para ello, el Tribunal de Justicia se ha inspirado en el principio de confianza legítima del ordenamiento jurídico alemán.”⁹

Para comenzar a entender en qué consiste el principio de confianza legítima, resulta fundamental remitirse al caso en el que, por primera

⁹ Díaz Rubio, Patricia. El principio de confianza legítima en materia tributaria. Tirant lo Blanch. España: 2014. p. 32.

vez, un tribunal alemán reconoció judicialmente tal principio, que es el denominado “caso de la viuda de Berlín.”

El asunto en cuestión consistió, en términos generales, en lo siguiente:

“A una viuda de avanzada edad la Consejería del Interior de Berlín le había reconocido un derecho a recibir una específica pensión si es que se trasladaba desde la República Democrática de Alemania a Berlín occidental. Sobre la base de este reconocimiento, la viuda hizo efectivo el traslado, gastando fuerzas y dinero para realizar esta mudanza. Luego de algún tiempo, la Administración se percató que la viuda no tenía derecho a tal pensión pues no cumplía los requisitos legales para ser beneficiaria. De acuerdo con esto, le exigió la devolución de las sumas pagadas ordenándose también no seguir pagando la referida pensión. El tribunal administrativo superior decidió en 1956 que en el caso referido no procedía la devolución de las cantidades ya pagadas ni tampoco la revocación del acto que asignó la pensión. La Administración no sólo no podía recuperar lo que había concedido de manera ilegal, sino que debía seguir pagando la asignación. Debía así protegerse la confianza legítima de la viuda de Berlín.”¹⁰

La problemática que planteó en su momento el “caso de la viuda de Berlín” consistió en que el Tribunal tuvo que hacer un ejercicio de

¹⁰ Letelier Wartenberg, Raúl. Contra la confianza legítima como límite a la invalidación de actos administrativos. *Revista Chilena de Derecho*. Pontificia Universidad Católica de Chile. 2014. Vol. 41. 2. p. 612.

ponderación entre dos intereses en conflicto: el de la Administración, basado en la teoría de revocación de los actos administrativos, bajo la cual no es plausible en un Estado de Derecho, que subsistan actos administrativos viciados de ilegalidad, y en contraposición, el de la protección al interés particular de la beneficiaria (viuda) del acto administrativo ilegal (pensión), que había tomado una decisión de vida –al haberse mudado de residencia del régimen socialista al lado capitalista de Alemania- precisamente con base en la confianza en que la Administración le otorgaría y respetaría la pensión respectiva.

Aunque pareciera que en este caso fue claro que se privilegió el interés particular de la viuda por sobre el interés general en revocar un acto administrativo ilegal (e incluso podría decirse que sobre aquel interés colectivo del correcto destino de los recursos públicos), lo cierto es que el argumento que desarrolló el Tribunal alemán para construir el principio de confianza legítima, en mi opinión, también tiene un alto grado de protección al interés general, esto es: evitar el ejercicio arbitrario de la autoridad, cuando con su actuar ha generado una confianza en los gobernados en la estabilidad y continuidad de sus actos.

La decisión del Tribunal alemán de que la viuda no sólo no debía devolver los pagos recibidos, sino que también continuaría disfrutando del pago de su pensión, aun cuando ésta no fue otorgada conforme a la ley, se sostuvo en la postura de que era necesario proteger la confianza legítimamente generada, que la autoridad había creado en la persona, con motivo de que fue la propia autoridad quien creó

certidumbre sobre las consecuencias de una decisión de vida de la persona, por lo que no era razonable que ahora la autoridad revocara su propia determinación, pues ello ocasionaría graves perjuicios a la persona.

Entonces el principio de protección a la confianza legítima o de confianza legítima, inicialmente se fue construyendo jurisprudencialmente en Alemania y en su ordenamiento jurídico se reconoce como un principio general de derecho que deriva del principio de seguridad jurídica.

Inspirado por el Derecho Alemán, a través de la labor jurisprudencial del Tribunal de Justicia, se ha ido incorporando tal principio en el ordenamiento jurídico de la Unión Europea, de manera que se ha calificado como: “a)... un principio general del Derecho que forma parte del ordenamiento jurídico de la Unión Europea, b) como una de las reglas superiores del ordenamiento jurídico de la Unión Europea, o c) como un principio fundamental de la Comunidad.”¹¹

4.2. Concepto de confianza legítima.

La doctrina alemana ha definido el principio de confianza legítima 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

¹¹ Díaz Rubio, P. Op. Cit. p. 55.

prevalece sobre el interés público en la modificación de la conducta o del comportamiento de los poderes públicos.”¹²

Para Díaz Rubio, el concepto de protección de la confianza legítima que deriva de la labor jurisprudencial que ha realizado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, consiste en “aquel principio general del Derecho de la Unión Europea en virtud del cual [...] las instituciones y organismos de la Unión Europea o los Estados miembros en aplicación del Derecho de la Unión, que han infundido a una persona interesada confianza en la estabilidad de su actuación, no pueden adoptar una modificación de dicha actuación si es imprevisible para la persona interesada, excepto en el caso de que el interés público exija tal modificación.”¹³

Por su parte, el principio de confianza legítima también se ha ido construyendo jurisprudencialmente en el ordenamiento jurídico español hasta su incorporación en la legislación. Al respecto, el Consejo de Estado español lo ha definido como “un principio de carácter general vinculado a los principios de seguridad jurídica, buena fe, interdicción de la arbitrariedad y otros con los que suele combinarse y [que], por supuesto, no requiere la preexistencia de derechos subjetivos, que tienen otras vías de protección.”¹⁴

¹² *Ídem.* p. 103.

¹³ *Ídem.* p. 104.

¹⁴ Viana Cleves, María José. El principio de confianza legítima en el Derecho Administrativo colombiano. Universidad Externado de Colombia. Colombia: 2007. p. 163.

Incluso este principio se ha reconocido en algunos países latinoamericanos como en el caso de Chile, Colombia, Argentina y Venezuela.

Con respecto al principio de confianza legítima en Chile, Bermúdez Soto refiere que “la protección de la confianza, en un sentido jurídico, significa, por tanto, una garantía en el ámbito público, consistente en la defensa de los derechos del ciudadano frente al Estado y en la adecuada retribución a sus esperanzas en la actuación acertada de éste. De esta forma su ámbito de actuación se extiende tanto al campo de la Administración como de la legislación, como, por último, de la jurisprudencia.”¹⁵

En ese sentido, las definiciones antes citadas sobre lo que debe entenderse por el principio de confianza legítima o de protección a la confianza legítima, permiten advertir los siguientes elementos comunes y que son:

- i. El principio protege las expectativas o esperanzas de los particulares legítimamente creadas por la conducta o el comportamiento de los poderes públicos.
- ii. Se parte de la base de que existe cierta confianza del gobernado sobre la estabilidad y continuidad de los actos y

¹⁵ Bermúdez Soto, Jorge. El principio de confianza legítima en la actuación de la administración como límite a la potestad invalidatoria. *Revista de Derecho (Valdivia)*. [En línea]. Diciembre 2005. Vol. XVIII. 2. pp. 83-105. Disponible en: http://mingaonline.uach.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-09502005000200004&lng=es&nrm=iso>. [Consultado el 09 de agosto de 2017].

decisiones del poder público, por lo tanto, éstos no pueden modificarse o revocarse en forma intempestiva.

- iii. Entra en conflicto el interés público de modificar o revocar un acto del poder público y por otra parte, el interés individual de mantener dicho acto, de manera que por regla general deba prevalecer el interés individual por sobre el colectivo.

Al respecto, es importante destacar en este punto, que la doctrina coincide en que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea es consistente en que el principio de protección de la confianza legítima se extiende a la protección de las expectativas de derecho, distinguiéndolos de aquellos derechos que ya se incorporaron al patrimonio del particular.

Así lo refiere Sanz Rubiales, cuando señala que “la protección de la confianza va más allá de aquellos –derechos adquiridos- (incluyéndolos en su tutela), en cuanto a que protege las meras 'expectativas jurídicas' de los particulares en la estabilidad de una determinada normativa, tal y como lo reconoció, en su momento, el Tribunal de Luxemburgo.”¹⁶

En el mismo sentido, Díaz Rubio sostiene que es importante distinguir entre el principio protección de los derechos adquiridos y el diverso de confianza legítima, conforme al ordenamiento jurídico Español, ya que si bien ambos comparten el carácter subjetivo del principio de

¹⁶ Sanz Rubiales, Iñigo. Confianza legítima y Poder Legislativo. *Revista de Derecho*. Universidad de Piura. 2001. 2. p. 106.

seguridad jurídica, lo cierto es que la diferencia entre uno y otro, radica en que “el principio de los derechos adquiridos protege aquellos derechos que han entrado a formar parte del patrimonio de quien los ha adquirido por haberse cumplido los requisitos recogidos en una norma, siempre y cuando la persona interesada haya actuado de buena fe. En cambio, el principio de la protección a la confianza legítima tutela las expectativas legítimas en la estabilidad de una situación jurídica, es decir, protege aquellas situaciones jurídicas en las que todavía no se ha adquirido un derecho, aunque si bien es cierto que la persona interesada también debe actuar de buena fe.”¹⁷

4.3. Requisitos de aplicación del principio de confianza legítima.

Para Díaz Rubio¹⁸, el uso jurisprudencial del principio de confianza legítima en el ordenamiento jurídico alemán –que es donde surge este principio- ha definido tres requisitos para que pueda aplicarse:

- i. La existencia de un acto o comportamiento de los poderes públicos que es conocido por la persona interesada, y que genera una situación de confianza en ella.
- ii. Un cambio en la línea de conducta de los poderes públicos imprevisible para la persona interesada.
- iii. Que en la ponderación del interés de la persona que reclama la protección de su confianza, en contraposición

¹⁷ Díaz Rubio, P. Op. Cit. pp. 107-108

¹⁸ *Ídem.* pp. 83-103.

con el interés público en la modificación del acto o comportamiento, deba prevalecer la confianza de la persona interesada sobre el interés público.

i. Existencia de un acto o comportamiento del poder público.

En primer término, la doctrina señala que para la aplicación del principio de confianza legítima se requiere de un acto o comportamiento del Estado –ya sea un acto administrativo, un ordenamiento jurídico o incluso, una determinación judicial- que genere un estado de confianza en el particular respecto a la regularidad o continuidad de esos actos o decisiones.

Este acto o comportamiento del poder público debe inequívocamente crear un estado de certeza en el particular, en el sentido de la regularidad y la estabilidad del acto o comportamiento, de manera que “no es suficiente que la Administración Pública realice insinuaciones o promesas, sino que ofrezca seguridades específicas respecto de la regularidad de la conducta que se quiere consolidar.”¹⁹

Se reconoce también, que esta conducta del Estado que crea la confianza en el particular, puede ser por acción (en el caso de que exista un acto concreto del poder público) o por omisión (en el supuesto de que el Estado permita o tolere una conducta del particular,

¹⁹ 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*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. 2006. No. 171. Septiembre. p. 261.

o bien, que se abstenga por un periodo prolongado de tiempo en actuar para regular la conducta del particular).

En el ámbito del derecho administrativo, para poder invocar el principio de confianza legítima, como requisito de configuración, se ha utilizado la expresión “la palabra dada” con la que se identifica “la existencia de un comportamiento de la Administración Pública que se desarrolla dentro del marco del ordenamiento jurídico y en el ejercicio de las competencias que la han sido conferidas por la Constitución y la Ley.”²⁰

Como parte de este elemento, el acto, comportamiento o conducta del poder público debe ser conocido por la persona interesada, pues se considera necesario para crear una condición de confianza en el particular y que además, tanto el particular como los miembros del poder público, actúen de buena fe.

Con respecto al principio de buena fe, este se encuentra estrechamente relacionado con el principio de confianza legítima, e incluso algunos autores sostienen que es la base sobre el cual descansa este último; en los apartados subsecuentes analizaré este principio.

²⁰ Viana Cleves, M. Op. Cit. p. 175.

ii. Un cambio en la línea de conducta de los poderes públicos imprevisible.

Este elemento significa la existencia de un previo comportamiento del poder público y la posterior modificación o alteración de dicho comportamiento, de manera que se modifique el *status quo* previamente creado. El mejor ejemplo de este elemento, lo aporta el Derecho Administrativo, cuando se propone la revocación o modificación de un acto administrativo previo, favorable al particular, por parte de la administración pública, el cual se exige sea mediante un procedimiento especial o incluso, a través de un juicio (lesividad).

El concepto de imprevisibilidad, desde el punto de vista del gobernado, puede llegar a ser muy subjetivo ¿Cómo determinar si el particular puede o no prever la modificación o revocación de un acto o el cambio en el comportamiento estatal futuro que vulnera su confianza legítima?

Algunos autores abordan este tema poniendo énfasis en la posición del particular, esto es, que el cambio del acto o comportamiento del poder público debe ser “imprevisible para la persona interesada, a la que se le exige la diligencia, en términos de Derecho privado, de un buen padre de familia.”²¹

Esta diligencia puede ser entendida como aquella que proporciona a la persona el “rol y las características propias del particular afectado [...] En caso de alegar la existencia de un error común creador de

²¹ Díaz Rubio, P. Op. Cit. p. 85.

derecho, deberá probar también que dicho error era generalizado y, además invencible.”²²

Parece que en todo caso, lo que se busca con este concepto, desde la perspectiva de la persona que reclama la confianza legítima, más que exigir diligencia en su actuar, es que no incurra en conductas negligentes o que no alegue su propio error en su favor.

Un ejemplo de lo anterior, es que la ley alemana de procedimiento administrativo dispone que no se puede invocar la protección de la confianza legítima cuando el particular “conocía del carácter irregular del acto administrativo o, si no teniendo conocimiento del mismo, había incurrido en una falta o negligencia grave.”²³

Sin embargo, otros autores abordan este aspecto, enfatizándolo desde la posición del actuar del poder estatal, es decir, que lo que se pretende es evitar que exista un cambio intempestivo o súbito del comportamiento del poder público.

Para García de Enterría, lo anterior implica “el mantenimiento de situaciones legales anteriores, o al menos, un cambio pausado y no abrupto, con un régimen transitorio adecuado.”²⁴

Traducido como un mandato positivo, lo que se busca es que la actuación estatal posibilite al gobernado conocer previamente el cambio de actuar que le permita prepararse ante las posibles

²² Viana Cleves, M. Op. Cit. p. 191.

²³ Bermúdez Soto, J. Op. Cit. pp. 83-105.

²⁴ Citado por Sanz Rubiales, I. Op. Cit. p. 102.

consecuencias de tal cambio, lo que deriva de la “necesidad de que no se produzcan cambios bruscos sin una actuación previa de la Administración Pública que anuncie y justifique esa modificación inesperada. Y que esa actuación frustre las expectativas de los ciudadanos.”²⁵

Es este elemento, que incluso da pauta para iniciar la construcción del principio de confianza legítima en el Derecho Europeo, pues inicialmente los Tribunales Europeos utilizaban este principio para proteger la “buena fe de un administrado ante un cambio normativo perfectamente legal que le perjudicaba y respecto del cual no había tenido posibilidad de prepararse.”²⁶

En mi opinión, los dos aspectos –tanto desde la perspectiva del particular como del actuar del poder público- son igualmente importantes para la configuración del principio de confianza legítima, y tal vez pueden visualizarse como un mismo elemento, desde la perspectiva de una regla de hacer (o no hacer) y su supuesto de excepción.

Esto es, la regla es que el Estado debe dar oportunidad de que el cambio de su comportamiento o la revocación de sus actos, sea conocido previamente por el destinatario, evitando así actuaciones imprevistas, salvo que el particular haya actuado con negligencia en

²⁵ Lorenzo de Membiela, J. Op. Cit. p. 261.

²⁶ Letelier Wartenberg, R. Op. Cit. p. 613.

cuanto a la previsibilidad de dicho cambio de comportamiento o revocación del acto.

ii. Ponderación del interés individual *versus* el interés público.

Por último, un elemento fundamental para la configuración del principio de confianza legítima, es que entre en conflicto el interés particular del gobernado, en el que se creó legítimamente una expectativa sobre la estabilidad del actuar del poder público, y por otro lado, el interés público que persigue la modificación o revocación de la actuación.

En este aspecto, para Díaz Rubio, la configuración de la confianza legítima requiere que en esta ponderación deba prevalecer el interés particular por sobre el interés público concreto de revocar o modificar el acto estatal, en tanto que la “confianza manifestada por la persona interesada será merecedora de protección cuando, ponderados en el caso concreto los conocimientos y circunstancias de quien reclama la protección de su confianza, de una parte, y el interés público en la modificación del acto o comportamiento del poder público, de otra parte, prevalezca la confianza de la persona interesada sobre éste.”²⁷

Sin embargo, para otros autores como Viana Cleves, el ejercicio de ponderación del interés público y el interés particular se efectúa como una consecuencia, más que como requisito, para la protección o no de la confianza legítima.

²⁷ Díaz Rubio. P. Op. Cit. p. 86.

Es decir, que para determinar en un caso concreto, la forma de protección del principio de confianza legítima, se debe aplicar un análisis de proporcionalidad del actuar del poder público, de manera que incluso la confianza legítima debe ceder si “se concluye que la decisión administrativa es idónea y necesaria para conseguir el fin legítimo que la administración persigue y que además, es proporcionada en sentido estricto, por cuanto el grado de satisfacción del principio en conflicto es mayor o igual al sacrificio el principio de confianza legítima, la medida tomada por la administración será conforme a derecho.”²⁸

Al respecto, Bermúdez Soto refiere que la legislación alemana, específicamente en el ámbito del Derecho Administrativo, -que prevé expresamente el principio de confianza legítima- también reconoce que dicho principio puede ceder en contraposición con otros principios o intereses, por lo que la revocación de un acto de contenido favorable al particular será posible:

“[...]”

- En los casos en que la autoridad competente, atendidas las circunstancias, no debió haber adoptado el acto, teniendo en consideración las circunstancias fácticas que concurrían a la dictación del mismo o cuando sin la revocación el interés público estuviere amenazado (ej. una importante amenaza para el Estado).

²⁸ Viana Cleves, M. Op. Cit. p. 281.

- En los casos en que la autoridad por la modificación de una norma jurídica hubiere estado justificado de no emitir el acto administrativo y el interesado no ha utilizado aun el acto administrativo o no ha recibido prestación alguna, y siempre y cuando sin la revocación el interés público estuviere amenazado.
- En los casos en que la revocación evite o elimine serias desventajas para la comunidad.”²⁹

Lo anterior significa que incluso en los sistemas jurídicos en los que se reconoce el principio de confianza legítima, también se prevé que el interés público de revocar o modificar el comportamiento estatal, deba prevalecer por sobre el interés particular, en el caso de que se busque proteger un interés público mayor que la simple revocación del acto bajo el principio de legalidad.

De cualquier manera, la doctrina es coincidente en que el principio de confianza legítima lleva implícito un ejercicio de ponderación entre el interés público y el individual, de manera que, atendiendo a las particularidades del caso concreto, uno deberá prevalecer por sobre el otro.

²⁹ Bermúdez Soto, J. Op. Cit. pp. 83-105

4.4. Principios en los que se fundamenta el principio de confianza legítima.

A continuación me referiré brevemente a algunos de los principios jurídicos que la doctrina considera como punto de partida o sustento del diverso de confianza legítima, lo anterior también atiende a que algunos de ellos fueron abordados por la jurisprudencia cuyo análisis nos ocupa.

4.4.1. Principio de seguridad jurídica.

El modelo de Estado democrático de Derecho exige que el principio de seguridad jurídica sea reconocido y ampliamente protegido por el sistema jurídico, de manera que al día de hoy, dicho principio se ha consolidado como uno de los pilares de los sistemas jurídicos modernos.

En mi opinión el problema no es la complejidad de definir el concepto de seguridad jurídica sino más bien en delimitar cuáles son sus alcances.

Con el riesgo de entrar al plano de lo psicológico y de lo subjetivo, me parece que no puede obviarse que el concepto, al menos en su origen, parte de la idea de seguridad que se provoca en la inteligencia del ser humano, que puede definirse como “el estado psicológico del hombre,

producido por causas determinantes externas, que le permite prever el futuro y tomar su posición frente a él.”³⁰

Trasladado al plano de lo jurídico, la seguridad jurídica puede entenderse como “el requerimiento de toda sociedad moderna y libre para desenvolverse racionalmente dando estabilidad a los agentes productivos y certeza a los individuos acerca de cuáles son sus derechos y cuáles son sus deberes.”³¹

Desde un aspecto de Derecho Público, la seguridad jurídica se concibe como un derecho público subjetivo que tiene por objeto “garantizar a cada ciudadano el conocimiento claro y estable de su situación jurídica y su correspondiente respeto por parte del Estado y de sus conciudadanos. En virtud de este derecho, el particular podrá exigir al Estado que se le informe adecuada y previamente de cualquier tipo de modificación que se pretenda hacer a su situación jurídica, como quiera que cualquier alteración que se presente pueda tener repercusiones en distintos niveles de su esfera personal, política, económica y social, entre otras.”³²

Si bien en un inicio, el Tribunal Federal alemán comenzó a construir el principio de confianza legítima en el diverso de buena fe, lo cierto es que en las últimas décadas tanto dicho tribunal como el de la Unión Europea, se han inclinado por considerar que la confianza legítima se

³⁰ Madariaga Gutiérrez, Mónica. Seguridad Jurídica y Administración Pública en el Siglo XXI. Editorial Jurídica de Chile. Chile: 1993. p. 25.

³¹ *Ídem.* p. 26

³² Viana Cleves. Op. Cit. p. 130.

sustenta primordialmente en el principio de seguridad jurídica, como una manifestación del mismo.

Al respecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha sostenido que el principio de seguridad jurídica “exige que las normas jurídicas sean claras y precisas y tiene por finalidad garantizar la previsibilidad de las situaciones y de las relaciones jurídicas que entran dentro del ámbito comunitario.”³³

Sin embargo, esta postura plantea la problemática de definir lo siguiente: si se parte de la base de que la confianza legítima primordialmente protege expectativas de derecho razonablemente creadas, y este principio tiene su origen en el diverso de seguridad jurídica, entonces, quiere decir que ¿el principio de seguridad jurídica protege por extensión también a dichas expectativas de derecho?

Al respecto parece que, por un lado, el Derecho Español ha reconocido que a través de la confianza legítima, se protege también las expectativas de derecho, siempre que sean legítimas.

El Tribunal Constitucional español ha definido que la seguridad jurídica consiste en la “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.”³⁴

³³ Díaz Rubio. Op. Cit. pp. 68-69.

³⁴ Díaz Rubio. Op. Cit. p. 77.

Díaz Rubio sostiene que esta definición permite considerar que el principio de confianza legítima protege también a las expectativas, porque significa que “en el caso de que se lleve a cabo un cambio imprevisible para el ciudadano en la actuación de los poderes públicos, éste originará la conculcación del principio de confianza legítima.”³⁵

Otro sector de la doctrina si bien reconocen que el principio de confianza legítima tiene conexión con el de seguridad jurídica, más bien sostiene que su fundamento principal es el principio del Estado de Derecho (que se concibe también como fundamento del principio de seguridad jurídica), esto es que “el Derecho garantice un mínimo de estabilidad sobre la cual construir un proyecto personal o profesional, sin que los cambios del ordenamiento supongan trastornos en las relaciones jurídicas ya entabladas y [...] cambios en las expectativas jurídicas creadas.”³⁶

En México, la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en varias tesis -e incluso en parte de la ejecutoria cuyo análisis nos ocupa- en el sentido de que el principio de seguridad jurídica se encuentra reconocido en los artículos 14 y 16 Constitucionales, y en esencia versa sobre la premisa de “saber a qué atenerse, respecto del contenido de las leyes y de la propia actuación

³⁵ *Ibidem.*

³⁶ Lorenzo de Membiela, J. Op. Cit. p. 249.

de la autoridad, y respecto de los actos legislativos, exige el establecimiento de normas que otorguen certeza a los gobernados.”³⁷

Concretamente con respecto al alcance del principio de seguridad jurídica, en la materia tributaria, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido de que la seguridad jurídica significa que el gobernado pueda tener “pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la ley y sobre sus consecuencias”³⁸, que abarca dos manifestaciones concretas: a) la certeza del derecho, que se respeta con el hecho de que la norma sea clara y sin ambigüedades, respecto de los elementos esenciales de las contribuciones, y respecto de los remedios jurídicos a su disposición y b) la interdicción de la arbitrariedad, que se analiza principalmente a la luz de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.

Sin embargo, otro sector de la doctrina, sigue sosteniendo que el principio de confianza legítima tiene su principal fundamento en el diverso de buena fe (del cual hablaré en el apartado siguiente) precisamente porque se concibe que el principio de seguridad jurídica

³⁷ Ejecutoria que dio lugar a la tesis 2a. XXXVII/2017 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro es: “CONFIANZA LEGÍTIMA. CONSTITUYE UNA MANIFESTACIÓN DEL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA, EN SU FACETA DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD.” Décima Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 40, marzo de 2017, tomo II, p. 1385.

³⁸ Véase la tesis 2a. LXXXIX/2017 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro es: “PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL.” Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 43, Junio de 2017, Tomo II. p. 1440.

no alcanza a proteger a las expectativas de derecho, como lo hace el principio de confianza legítima.

4.4.2. Principio de buena fe.

Para Viana Cleves, el principio de confianza legítima se sustenta en el principio de buena fe, al grado que sostiene la tesis de que “el principio de buena fe es el género al que pertenece el principio de confianza legítima y que, por ende, éste es una especie de aquél.”³⁹

La buena fe puede entenderse como el principio que “exige de los sujetos de derecho 'el cumplimiento leal, honrado y sincero de (sus) deberes... y de (sus) derechos'... Este cumplimiento 'leal y honrado' tiene un alcance amplio, es decir, que es exigible en todo tipo de actuación, tanto de los particulares como de la Administración Pública.”⁴⁰

Entonces, para que la confianza legítima sea digna de protección, tanto el particular como el Estado, deben actuar de buena fe, lo que significa que no debe existir ningún vicio en la conducta que genera la situación de confianza en el particular.

El particular frente al acto o comportamiento estatal, debe actuar de forma leal, honesta y sincera, y no debe haber incurrido en actos u omisiones que vulneren el principio de buena fe, como sería haber obtenido o propiciado el acto o el comportamiento del poder público,

³⁹ Viana Cleves. Op. Cit. p. 44.

⁴⁰ *Ídem*. p. 48.

generador de la confianza, mediante el engaño o a través de actos de corrupción.

Por ejemplo, la ley alemana de procedimiento administrativo dispone que no se puede invocar la protección de la confianza legítima cuando el particular:

“[...]”

- Ha obtenido el acto administrativo con fraude, amenaza o cohecho.
- Ha obtenido el acto administrativo con base en indicaciones, antecedentes, relativos a elementos esenciales del acto que eran inexactos o incompletos.”⁴¹

Por su parte, también debe existir buena fe respecto de la conducta que despliega el Estado, como parte de la exigencias de este principio, de tal forma que pueda sostenerse la confianza de los gobernados en que la administración “ejercerá sus competencias de acuerdo con el ordenamiento jurídico y no, por el interés de la propia administración ni tampoco por el mero interés en la legalidad.”⁴²

El principio de buena fe da contenido también a la regla que prohíbe el “*venire contra factum proprium*” que tiene su origen en el derecho

⁴¹ Bermúdez Soto, J. Op. Cit. pp. 83-105.

⁴² Viana Cleves, M. Op. Cit. p. 52

romano y que sustancialmente establece que “nadie puede cambiar su propio designo en perjuicio de otro.”⁴³

Esta regla obliga a la autoridad a ser coherente con sus propios actos y comportamientos, en tanto que quedaría vinculada por sus actos u omisiones previos; de lo contrario, se permitiría que las autoridades fuera erráticas en sus actos o determinaciones, lo que desde luego, se traduciría en una grave inseguridad jurídica para los gobernados.

Es de resaltar, tratándose de Latinoamérica, el pronunciamiento que hizo la Corte Constitucional de Colombia en el que se sostiene que “el principio de buena fe exige a las autoridades y a los particulares mantener una coherencia en sus actuaciones, un respeto por los compromisos a los que se ha obligado y una garantía de estabilidad y durabilidad de la situación que objetivamente permita esperar el cumplimiento de reglas propias del tráfico jurídico.”⁴⁴

Es decir, existe una concepción en el sentido de que los alcances del principio de buena fe, aplicados a la confianza legítima, se traducen en una exigencia para el Estado –llámese administración pública- que le obliga a actuar coherentemente con sus actos, lo que está estrechamente vinculado con el concepto de evitar los cambios

⁴³ D.50,17,75 Papiniano. Cuestiones, libro III, citado en Neme Villarreal, Martha Lucía. “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. Universidad Externado de Colombia. Colombia: 2003. p.12.

⁴⁴ *Ídem*. p. 55.

“imprevisibles” para los gobernados, aspecto que ya fue previamente analizado.

En México, el principio de buena fe más bien resulta aplicable en el ámbito del Derecho Privado, y sólo en el ámbito público, se reconoce en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente⁴⁵, como un principio de presunción en favor de los contribuyentes, aunque limitado al ámbito del derecho administrativo sancionador, es decir, por lo que hace a la comisión de infracciones tributarias.

4.4.3. Principio de irretroactividad.

Este principio se sustenta en la premisa fundamental de que la ley debe estar destinada a regular conductas o situaciones jurídicas que acontezcan durante la vigencia de la propia ley, por lo que ésta no puede tener efectos perjudiciales en hechos o situaciones jurídicas ya consolidadas en el pasado.

Sin embargo, aún y cuando pareciere clara su premisa, la aplicación práctica de dicho principio tiene múltiples problemas, sobre todo considerando que por lo general, la ley surge como una respuesta para regular conductas que ya se vienen dando con anterioridad a su expedición, de manera que quedan siempre algunas interrogantes como: ¿En qué momento una determinada conducta se puede considerar acabada? y ¿Cuándo se considera que una situación jurídica se consolida definitivamente?

⁴⁵ Artículo 21. Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. 2017. México.

Es de resaltar que con respecto a este principio, el Derecho alemán ha sido muy productivo, de manera que la jurisprudencia de su Tribunal Federal, ha distinguido entre supuestos de irretroactividad en sentido propio, y retroactividad en sentido impropio, que se distinguen por lo siguiente:

“El Tribunal Federal alemán considera que concurre un supuesto de retroactividad en sentido propio, cuando la norma ordene retrotraer los efectos de sus consecuencias jurídicas a un momento anterior a su entrada en vigor. Y la retroactividad en sentido impropio consistiría en la inclusión de situaciones jurídicas anteriores a la entrada en vigor de una norma en el supuesto de hecho de la misma, pero surgiendo efectos sólo a partir del momento de su entrada en vigor.”⁴⁶

Para aclarar esta distinción, pensemos en una ley impositiva que ordene que “toda persona que haya vendido su casa con anterioridad a la entrada en vigor de la ley pagará un impuesto”, entonces, claramente existe una retroactividad propia de la ley, pues los efectos de la norma se retrotraen al pasado, es decir, se grava por la enajenación previa de la vivienda.

Sin embargo, imaginemos que el legislador no utiliza como objeto del gravamen la enajenación de la casa, sino que pretende vincular al sujeto, con los pagos que perciba por una venta a plazos, de manera que la ley diría “toda persona que perciba un pago por la venta a plazos de su casa, pagará un impuesto”.

⁴⁶ Díaz Rubio. Op. Cit. p. 113.

Pensemos entonces en la venta de una casa en parcialidades o en pagos, de manera que la venta se perfecciona antes de la entrada en vigor de la ley, pero algunos pagos se realizan durante la vigencia de la ley.

En este supuesto, nos ubicaríamos en una ley retroactiva impropia, porque, en el ejemplo, si bien los efectos concretos de la norma se refieren a pagos que acontecen ya entrada en vigor la norma, lo cierto es que toma en consideración situaciones jurídicas ocurridas antes de su vigencia, es decir, la enajenación previa de la casa.

Sin embargo, pese a este criterio delimitador de irretroactividad, la jurisprudencia del Tribunal Federal alemán es consistente en que “lo fundamental no es adscribir un determinado supuesto de irretroactividad a una categoría u a otra, sino determinar si la legislación retroactiva ha producido la vulneración del principio de la protección de la confianza legítima, en atención a los requisitos de aplicación”.⁴⁷

Entonces, para Díaz Rubio, “cualquier supuesto de retroactividad puede conculcar el principio de la protección de la confianza legítima [...] Por ello lo más importante no es encuadrar un determinado supuesto dentro de una categoría u otra de retroactividad, sino analizar si dicho supuesto de retroactividad conculca el principio de confianza legítima.”⁴⁸

⁴⁷ *Ídem.* p. 117.

⁴⁸ *Ibidem.*

En el caso de México, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que “el análisis de retroactividad de las leyes conlleva al estudio de los efectos que una precisa hipótesis normativa tiene sobre situaciones jurídicas concretas o derechos adquiridos por los gobernados con anterioridad a su entrada en vigor, verificándose si la nueva norma desconoce tales situaciones o derechos.”⁴⁹

Cabe destacar que comúnmente se utiliza este principio para referirse exclusivamente a la irretroactividad de las leyes, sin embargo, también puede aplicarse a la jurisprudencia, como fuente de derecho que interpreta a la ley, de tal suerte que para Machado Derzi “el principio de irretroactividad tiene un alcance mucho más amplio para significar la inteligencia de la ley en determinado momento, o sea, cierta lectura de la ley (de entre otras posibles) que se incorporó como derecho positivo, alcanzando así, los actos que de ella se atribuyen emanados del Poder Judicial.”⁵⁰

También es de destacar, que si bien la retroactividad de la ley fiscal se aborda de diferente forma en cada sistema tributario, lo cierto es que en lo general, la opinión de la doctrina es que debe evitarse en lo posible que la legislación tenga efectos retroactivos pues “como

⁴⁹ Ejecutoria 22539. Amparo Directo en Revisión 737/2005. que dio lugar a la jurisprudencia 1a./J. 78/2010 de rubro: “RETROACTIVIDAD DE LA LEY Y APLICACIÓN RETROACTIVA. SUS DIFERENCIAS.” Novena Época, Semanario Judicial de la Federación. Tomo XXXIII, abril de 2011, p. 285.

⁵⁰ Machado Derzi, Misabel Abreu. “La expectativa normativa legítima frente a la imprevisibilidad de los cambios de la jurisprudencia y la protección de la confianza en el Derecho Tributario”. El Tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI. Marcial Pons. Argentina: 2008. p. 721

principio general, la legislación fiscal retroactiva afecta la certeza jurídica, interfiere con expectativas de derecho de los contribuyentes y daña el respeto por el estado de derecho. Consideramos como un estándar mínimo la prohibición de legislación fiscal retroactiva, sujeto a excepciones basado en el interés público.”⁵¹

4.5. Ámbitos de aplicación de la confianza legítima en materia tributaria.

Si partimos de la base de que el principio de confianza legítima encuentra su principal fundamento en el principio de seguridad jurídica, entonces, resulta innegable que este principio delimita el ejercicio del poder público, concretamente en el ámbito tributario.

Al respecto, se sostiene incluso que la confianza legítima junto con los principios de irretroactividad y la buena fe, actúan como “limitaciones al poder de tributar y, como tales, sólo socorren al contribuyente.”⁵²

Díaz Rubio refiere que tanto en el Derecho Alemán como en el Derecho de la Unión Europea, la protección de la confianza legítima encuentra dos ámbitos fundamentales de aplicación: “por una parte, la protección de la confianza legítima frente a la retroactividad de las

⁵¹ Pistone, Pasquale y Baker, Philip. “Panorama general de la protección de derechos humanos en el ámbito tributario.” en Ruiz Jiménez, Cesar A. (coord.) *Derecho Tributario y Derechos Humanos. Diálogo en México y el Mundo*. Tirant lo Blanch, México. 2016. p. 91.

⁵² *Ídem*. p. 726.

normas y por otra, la protección de la confianza legítima frente a la revisión y revocación de los actos administrativos.”⁵³

Específicamente, en el terreno tributario, Díaz Rubio⁵⁴ refiere que el principio de confianza legítima tiene aplicación en las normas tributarias en los siguientes ámbitos:

- i. Como límite a la retroactividad de las normas tributarias, incluyendo el estudio como límite a la retroactividad de la norma de interpretación auténtica y la responsabilidad del Estado legislador por vulneración a tal principio.
- ii. Como límite a la actividad interpretativa de la Administración Tributaria.
- iii. Como límite a la aplicación analógica de las normas tributarias.

En lo general, la doctrina a nivel internacional reconoce que este principio protege las expectativas legítimamente creadas en el contribuyente por la actividad del Estado, lo que incluye también la posibilidad de que esa confianza sea creada a través de las propias normas tributarias, para efecto de evitar que exista un cambio intempestivo con la expedición de nuevas normas de la misma naturaleza, que pudieran tener efectos retroactivos perjudiciales, como sería el que resultaran más gravosos para los contribuyentes.

⁵³ Díaz Rubio. Op. Cit. p. 112.

⁵⁴ *Ídem.* pp. 163-164.

Lo anterior ya sea que la norma produzca sus efectos en situaciones o derechos adquiridos previamente (retroactividad propia) o bien, que dentro de su hipótesis incluya situaciones jurídicas anteriores a la entrada en vigor de una norma (retroactividad impropia).

En el primer ámbito, Díaz Rubio continua refiriendo que para que el principio de confianza legítima tenga eficacia “los efectos retroactivos de la disposición legislativa [se trate de retroactividad propia o impropia] tienen que ser imprevisibles para el destinatario. Para hacer que la eficacia retroactiva de las normas no sea imprevisible, el legislador ha venido utilizando diferentes técnicas, entre las que se encuentran el 'plazo de *vacatio legis*' y, el denominado 'efecto anuncio.’”⁵⁵

El periodo de “*vacatio legis*” –que implica que la norma tributaria aún no ha entrado en vigor, pese a su acto previo de expedición y publicación-, permite a los contribuyentes conocer previamente los cambios normativos que pudieran verse afectados en situaciones jurídicas anteriores a la entrada en vigor de la ley. Esto se ha traducido en la necesidad de un plazo prudente o razonable, en el entendido de que “es deber del Estado proporcionarle al afectado un plazo razonable, así como los medios para adaptarse a la nueva situación.”⁵⁶

Lo anterior, de ninguna manera puede entenderse en el sentido de que el sistema tributario sea inmutable, sino lo que se busca es “evitar que dichas alteraciones se produzcan de forma abrupta e intempestiva.

⁵⁵ *Ídem*. p. 174

⁵⁶ Viana Cleves. Op. Cit. p. 257.

Para ello, el principio de confianza legítima exige a la administración la previsión de un periodo prudencial para la entrada en vigencia de la nueva regulación.”⁵⁷

Por su parte el “efecto anuncio” a que se hizo referencia, en general se traduce como cualquier medida que tenga como finalidad que el gobernado tenga pleno conocimiento de los efectos retroactivos de las nuevas disposiciones que le serán aplicables.

Este “efecto anuncio” se puede equiparar a la “notificación de las modificaciones a situaciones de confianza legítima [que] no pueden hacerse de forma sorpresiva sino que debe atender a ciertos plazos razonables. La razonabilidad del plazo dependerá de las circunstancias particulares del caso concreto, es decir, de los intereses de los particulares que puedan verse afectados y el tiempo que materialmente estos requieran para adaptarse a la nueva situación jurídica.”⁵⁸

Con respecto al ámbito de aplicación del principio de confianza legítima como límite a la retroactividad de las normas tributarias, en el caso de algunos países latinoamericanos, incluso se plantea como posibilidad, que el principio pueda constituirse como un verdadero límite a la actividad legislativa, para evitar cambios normativos intempestivos o imprevisibles.

⁵⁷ *Ídem.* p. 258.

⁵⁸ *Ídem.* p. 261.

Por ejemplo, Rey Vázquez refiere que en el Derecho Argentino, con motivo del reconocimiento del principio de confianza legítima en los tribunales del citado país, se plantea la cuestión de “la posible operatividad del principio [de confianza legítima] como límite a los cambios legislativos, que determinen que la nueva regulación contenga situaciones más gravosas para los derechos de los habitantes.”⁵⁹

Por otra parte, en Venezuela, también se plantea -aunque sea a nivel teórico- si a través de la confianza legítima puede limitarse al poder legislativo, con respecto a la expedición de normas que pudieran vulnerar dicho principio, pues es “tema de novedoso tratamiento [...] el de la posibilidad de que a través de la expectativa legítima [confianza legítima] puedan impedirse regulaciones intempestivas, inesperadas para sus destinatarios, y con ello, la cuestión más genérica de si a través de tal principio puede limitarse la libertad del legislador o bien, influir sobre su potestad normativa.”⁶⁰

⁵⁹ 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* [En línea]. 2013. 17. p. 270. Disponible en: http://ruc.udc.es/dspace/bitstream/handle/2183/12542/AD_17_2013_art_12.pdf?sequence=1&isAllowed=y [consultado el 30 de julio de 2017].

⁶⁰ Rondón de Sansó, Hildegard. “El principio de confianza legítima o expectativa plausible en el Derecho Venezolano.” Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba. [En línea]. Abril 1999. p.68. Disponible en: <http://www.acaderc.org.ar/doctrina/articulos/artconfianza-legitima> [consultado el 29 de julio de 2017].

4.6. Algunos principios con los que colisiona la confianza legítima en materia Tributaria.

Asimismo, si bien la confianza legítima parte de la base de los principios jurídicos de los que ya he hablado, lo cierto es que también puede entrar en colisión o conflicto con otros principios, si bien, el presente análisis no pretende ser exhaustivo sobre todos los posibles bienes jurídicamente tutelados que pudieran entrar en juego, lo cierto es que sí parece importante abordar sucintamente algunos de ellos, sobre todo en función de aquellos más importantes que fueron abordados también en la ejecutoria que nos ocupa.

4.6.1. Destino del gasto público.

Para Giuliani Fonrouge el gasto público se define como “toda erogación generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económico-sociales.”⁶¹

Así por gasto público podemos entender que son “todas aquellas erogaciones destinadas tanto a la prestación de los servicios públicos, como al desarrollo de la función pública.”⁶²

⁶¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero. De palma. Bs. As. 1962 y 1969, citado por De la Garza, Sergio F. Derecho Financiero Mexicano. Porrúa. México. 2005. p. 142.

⁶² Venegas Álvarez, Sonia. Derecho Fiscal. Oxford University Press. México. 2010. p. 61.

Definida la necesidad del Estado de cubrir los gastos necesarios para el cumplimiento de sus fines que le son inherentes y que deben estar predeterminados por el interés colectivo, resulta que esa necesidad se puede satisfacer, esencialmente, de dos formas: a través de deuda pública, o bien, mediante la recaudación de contribuciones.

En México, el principio de vinculación de las contribuciones con el gasto público, encuentra sustento en la obligación de todos los mexicanos, prevista por la fracción IV del artículo 31 Constitucional, de contribuir a los gastos públicos, en los diversos órdenes de gobierno: federal, estatal y municipal.

Para efectos prácticos, este principio se puede definir como un principio tributario constitucional que establece “una obligación a cargo del Estado, el cual sólo la cumplirá si emplea escrupulosamente todos y cada uno de los ingresos tributarios que recaude en la integración de un Presupuesto Nacional cuyo contenido sea ampliamente divulgado entre la población, la que tiene derecho [...] de conocer detalladamente en qué forma se manejan sus contribuciones.”⁶³

Asimismo, este principio está íntimamente ligado con el concepto de potestad tributaria, es decir, con “la posibilidad jurídica del estado de establecer y exigir contribuciones”⁶⁴ y que permite al órgano legislativo crear las normas jurídicas que considere necesarias para cubrir el gasto público, con las limitaciones que imponen otros principios constitucionales (como sería el de proporcionalidad o el de equidad) o

⁶³ Arrija Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Themis. México. 2012. p. 274

⁶⁴ Venegas Álvarez, S. Op. Cit. p. 7.

incluso, con los límites que imponga el respeto a los derechos fundamentales del hombre.

En ese sentido, advierto que el punto más claro de contraposición de este principio con el diverso de confianza legítima, es que precisamente el primero obliga al Estado a establecer las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público, que como ya dijimos está definido por el interés colectivo, de tal suerte que tanto doctrina como jurisprudencia en general, reconoce que la legislación tributaria puede cambiar según las necesidades económicas en un momento determinado, para cubrir precisamente los gastos necesarios del Estado.

Es decir, el principio de destino al gasto público, conlleva cierto dinamismo de la legislación tributaria, esto es, que requiere que se adapte a las condiciones siempre cambiantes de los mercados o bien, de los agentes económicos, así como de las necesidades públicas.

Por lo que, en ese sentido, se contrapone con el principio de confianza legítima, pues este principio parte de la base de lograr que exista cierta permanencia o continuidad en las decisiones o actos del poder público –como sería el poder legislativo- que den certidumbre jurídica a los gobernados, sobre el conocimiento de sus obligaciones fiscales a su cargo.

Asimismo, en el caso en que en materia tributaria entre en conflicto el principio de confianza legítima, en razón de una ley de carácter impositiva con efectos retroactivos, y por otro lado, la finalidad última

de la propia ley de cubrir el gasto público, resulta que entonces, como ya lo comenté, la Doctrina refiere que deberá ponderarse el interés individual y el colectivo, de manera que prevalezca el deber de proteger la confianza legítimamente creada por sobre la interés colectivo.

Tampoco quiere decir que ambos conceptos se contraponen de manera absoluta, pues lo cierto es que, como ya señalé, la Doctrina sostiene que el principio de confianza legítima tampoco puede llevarse al extremo de sostener que la legislación tributaria sea inmutable o que no pueda modificarse, sino más bien lo que se pretende evitar son cambios intempestivos e imprevisibles.

Por su parte, el principio de destino al gasto público tampoco puede llevarse al extremo de sostener que la potestad para recaudar contribuciones ajustándolas al entorno económico del momento, tenga más limitación que la existencia de una necesidad colectiva, pues desde luego, con esto podría llevarse al extremo de concluir que este principio siempre debe prevalecer por sobre el resto de los principios tributarios constitucionales, lo que me parece que también es inadmisibile.

En este punto, cabe resaltar la opinión que se formula en contra del reconocimiento de la confianza legítima como principio, por algunos autores, como Letelier Wartenberg que afirma que dicho principio crea varios problemas en su concepción, porque “es profundamente razonable que los intervinientes en cualquier tipo de relaciones exijan cierto grado de predictibilidad en los resultados de ellas. No obstante,

en tanto esa predictibilidad debe lidiar junto al legítimo interés de la comunidad de ir modificando sus normas jurídicas para ir avanzando hacia regulaciones más justas y mejores.”⁶⁵

4.6.2. Principio de libre configuración legislativa.

En mi opinión este principio también está estrechamente vinculado con el principio de destino de gasto público de las contribuciones, previamente comentado, así como al concepto de política fiscal, esta última puede definirse como la “parte de la política económica que utiliza el gasto público y el sistema de contribuciones como variables de control para propiciar el desarrollo y la estabilidad económica de un Estado.”⁶⁶

Para Margain Manautou -parafraseando a Maurice Lauré en su Tratado de Política Fiscal- la política fiscal consiste en “determinar, una vez acordado el principio de recaudación por el ingreso fiscal, las características generales de las contribuciones en función de los datos económicos y psicológicos, o en otras palabras, si el grueso del gasto público lo deben soportar las contribuciones, en qué porcentaje cada una de ellas y efectos que sobre la economía generan.”⁶⁷

Asimismo, Margain distingue la política fiscal de la técnica fiscal, esta última como aquella que consiste en la actividad del legislador de “fijar las modalidades de la base del impuesto, de su control y de su

⁶⁵ Letelier Wartenberg, R. Op. Cit. p. 619.

⁶⁶ Venegas Álvarez, S. Op. Cit. p. 63.

⁶⁷ Margain Manautou, Emilio. Nociones de política fiscal. Porrúa. México. Cuarta Ed. 2010. p. 5

recaudación [de manera que el legislador], debe buscar: a) Que la técnica que emplee respete los principios jurídicos que rigen al país y que se encuentren plasmados en la Constitución... b) Que la técnica fiscal que emplee no produzcan consecuencias nocivas que vengan a nulificar las que en bien de la economía se buscan.”⁶⁸

Se reconoce entonces que el Estado, concretamente el poder legislativo, como parte de la política fiscal a su cargo, y en ejercicio de su potestad tributaria, tiene una libertad amplia para definir o “configurar” en la ley, los elementos esenciales de las contribuciones necesarios a cubrir el gasto público, como son los sujetos, el objeto, la base, la tasa o tarifa, y la época de pago, así como para modificar dichos elementos.

El concepto de política fiscal ha evolucionado de manera que hoy en día es reconocido ampliamente por la doctrina que los fines de las contribuciones no sólo pueden ser recaudatorios, es decir, para cubrir el presupuesto público, sino también pueden perseguir fines sociales, de redistribución del ingreso, de fomento a actividades o de tipo económico, entre otros, lo que se le conoce como persecución de fines extrafiscales.

Sin embargo, ello no quiere decir que la libertad de configuración legislativa sea ilimitada o irrestricta, pues el ejercicio de esa facultad del legislador, se encuentra constreñida a respetar los principios constitucionales de las contribuciones y los derechos humanos de los

⁶⁸ Ídem. p. 7.

contribuyentes, como sería el principio de irretroactividad y el principio de seguridad jurídica, que previamente comenté.

Aún más, en mi opinión, esta facultad debe respetar no solo los principios constitucionales sino también ser congruente y coherente con el propio sistema jurídico tributario, pues de lo contrario, ello plantearía un serio problema en la aplicación de la norma tributaria, por más legítima que ésta fuera.

Sin embargo, parece que los criterios jurisprudenciales de los Tribunales Europeos, en algunos casos, terminan por ceder, privilegiando al principio de libre configuración, por sobre otros principios constitucionales como el de igualdad o el de irretroactividad.

Por ejemplo, la jurisprudencia española es consistente en el sentido de reconocer esta libertad de configuración del legislador, que en relación con el principio de igualdad el cual “se debilita sustancialmente ante la libertad de configuración del legislador respecto del sistema económico o de la facultad de intervención en el mercado.”⁶⁹

Asimismo, en relación con el principio de irretroactividad, se ha señalado que este principio “no impide ni obstaculiza la facultad del legislador de modificar el ordenamiento positivo para introducir los

⁶⁹ Sarmiento-Erazo, Juan Pablo. “La vulneración a la confianza legítima. ¿Una situación Jurídica Generadora de Responsabilidad del Estado Legislador?” *Vniversitas*. [En línea]. 2008. 116. p. 103. Disponible en: <http://www.scielo.org.co/pdf/vniv/s116/n116a05.pdf> [consultado el 1 de agosto de 2017].

cambios que considere necesarios al ordenamiento jurídico económico, atendiendo siempre a razones políticas, económicas, sociales o de conveniencia.”⁷⁰

Es decir, se puede advertir una tendencia de los tribunales europeos a privilegiar el principio de libre configuración legislativa por sobre otros principios constitucionales, salvo que exista una violación manifiesta o evidente a éstos últimos, bajo la percepción de que el ejercicio de “un control muy estricto llevaría al juez constitucional a sustituir la función legislativa del Congreso.”⁷¹

Se advierte entonces el conflicto entre el principio de libre configuración legislativa y el diverso de confianza legítima, pues el primero parte de la premisa de que el legislador tiene una amplia libertad para determinar los elementos esenciales de las contribuciones, y por lo tanto, de modificarlos para cumplir ciertas finalidades tanto recaudatorias como extra fiscales, por lo que una posible limitación puede llevarse al extremo de sustituirse en la facultades del legislador; y por otro lado, el principio de confianza legítima que pretende proteger a los ciudadanos de esos cambios intempestivos e imprevisibles en la legislación tributaria, de manera que postula que se tenga un plazo prudente y suficiente para asimilar los cambios, lo que podría contraponerse con la necesidad apremiante de modificar la norma tributaria para lograr los fines perseguidos por el legislador.

⁷⁰ *Ibidem.*

⁷¹ *Ibidem.*

Sin embargo, también ha habido casos en los que el principio de confianza legítima se pondera por sobre el principio de libre configuración legislativa, en el caso de que se respete un plazo para que el gobernado se adapte a las consecuencias de la nueva norma tributaria, lo que se desprende del pronunciamiento que hizo la Corte Constitucional española en el sentido de que “a pesar de que la reforma tributaria que varíe el plazo fijado con anterioridad por el legislador para exigir beneficios fiscales no se enfrenta en principio a una situación jurídica consolidada, sí está obligada a respetar la confianza legítima que se ha generado entre los beneficiarios, confianza que reside en una razonabilidad del plazo en función de su suficiencia, es decir, con miras a que el beneficio pueda hacerse efectivo en ese término.”⁷²

Así como sucede con el principio de destino al gasto público – previamente comentado- la protección a la confianza legítima no puede llevarse al extremo de sostener la inmutabilidad del sistema tributario, sino simplemente procurar que los cambios sean del pleno conocimiento de los ciudadanos, y se produzcan en un plazo razonable sus consecuencias jurídicas, evitando así la arbitrariedad y la inseguridad jurídica de los agentes económicos y de los contribuyentes.

⁷² *Ídem.* pp. 103-104.

V. Algunas consideraciones sobre la confianza legítima en torno a la seguridad jurídica (análisis de la tesis 2a. XXXVII/2017 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación).

5.1. Problema jurídico planteado.

Para realizar un análisis de la tesis y ejecutoria de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que nos ocupa, respecto al tema del principio de confianza legítima, y cómo se abordó dicho principio a la luz del sistema constitucional mexicano, en primer término me parece importante precisar, en forma sucinta, cuál fue el problema jurídico que se les planteó a los Ministros de nuestro Máximo Tribunal en el caso concreto.

Los antecedentes precisados en el Considerando Tercero de la ejecutoria en cuestión, permiten advertir que el caso consistió en el siguiente:

- i. Las quejas, en el amparo en revisión en cuestión, se tratan de personas morales que realizan actividades primarias, es decir, actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, por lo cual, dichas quejas hasta el ejercicio fiscal de 2013, tributaban conforme al régimen simplificado de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que medularmente consistía en un régimen preferencial, distinto al régimen general de la propia ley, y que traía consigo diversos beneficios, entre ellos, el más importante, que dichos contribuyentes dedicados a las referidas actividades tendrían un estímulo fiscal, de manera que reducirían su impuesto determinado

en un 25%,⁷³ además de otros beneficios en cuanto a la reducción de sus obligaciones administrativas, contables y formales. Dicho régimen simplificado se implementó desde el año de 1989 y continuó, con diversas modificaciones posteriores, hasta el 31 de diciembre de 2013, es decir, por más de 23 años.

- ii. A partir del 1º de enero de 2014 entró en vigor una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta en la cual se eliminó el citado régimen simplificado y se sustituyó por un nuevo régimen de actividades agrícolas, ganaderas silvícolas y pesqueras, de manera que a partir de la entrada en vigor de la nueva ley, las quejas en cuestión tendrían que tributar conforme a la tasa del 30%, que es la aplicable al régimen general de ley, a pesar de que se les continúa otorgando ciertos beneficios de exención y reducción del impuesto, limitados a ciertos montos.
- iii. Ante ese cambio en el régimen tributario, las quejas interpusieron amparo en contra del Decreto por el que, entre otras cosas, se expidió la Ley del Impuesto Sobre la Renta, específicamente por los artículos 74 y 75 de la citada ley (que establecen el nuevo régimen aplicable a las actividades agrícolas, ganaderas silvícolas y pesqueras), alegando entre otras cuestiones, violación al principio de confianza legítima, bajo el argumento principal relativo al inicio de vigencia, intempestivo y abrupto, del nuevo régimen, y específicamente, respecto de la omisión del legislador de

⁷³ Artículo 81, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente hasta al 31 de diciembre de 2013.

establecer un régimen transitorio que permitiera a los quejosos incorporarse al nuevo régimen previsto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del ejercicio fiscal de 2014.

- iv. El Juez de Distrito que conoció del juicio de amparo, concedió a las quejasas dicho amparo, para el efecto de que no tributaran conforme a la tasa del 30%, sino para que lo hicieran conforme a la diversa del 21%, que supuestamente prevé el artículo 74 de la ley, pero fundamentalmente porque el juez de amparo, consideró fundado los argumentos de proporcionalidad y razonabilidad de las quejasas, omitiendo el estudio de la posible vulneración al principio de confianza legítima, en razón de que sobreseyó el juicio respecto a tal omisión legislativa.
- v. Tanto las quejasas, como la hacienda pública y en especial la Cámara de Diputados y el Presidente de la República, interpusieron recurso de revisión, en contra de la determinación del Juez de Distrito, que fue resuelto por un Tribunal Colegiado de Circuito que determinó dejar insubsistente el sobreseimiento del juicio, por cuanto al tema de la omisión legislativa (confianza legítima) pues ésta no se combatió como acto reclamado destacado, sino que el argumento de las quejasas consistió en que la inexistencia del régimen transitorio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vició de inconstitucionalidad las porciones normativas impugnadas, por lo que remitió el asunto a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para que analizara la regularidad constitucional de los artículos de la ley que fueron impugnados.

5.2. Razonamientos de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto al principio de confianza legítima.

En principio, debemos precisar cuáles fueron los pronunciamientos torales que hicieron los Ministros de la Segunda Sala de nuestro Máximo tribunal en torno al principio de confianza legítima.

Primordialmente se determinó que tratándose de actos legislativos, el principio de confianza legítima se invoca a nivel de derechos adquiridos y bajo la perspectiva de irretroactividad de normas, bajo el argumento de que el pretender tutelar meras expectativas de derechos, equivaldría a la petrificación o congelación del derecho, de manera que no es viable configurar confianza en los gobernados de que el régimen tributario se mantendrá indefinidamente.

La Segunda Sala argumentó que 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.

De ahí que se señaló que 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.

Por lo anterior, se negó a los quejosos el amparo y protección respecto de los artículos 74 y 75 de la ley del Impuesto sobre la Renta, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013.

Esto permite advertir que en la ejecutoria que nos ocupa se ponderó el principio de seguridad jurídica (en su manifestación de confianza legítima) y los principios de destino de gasto público y libre configuración legislativa, entre otros, de manera que se privilegiaron éstos últimos, por sobre la posible vulneración de la seguridad jurídica del contribuyente ante un cambio de régimen posiblemente abrupto.

5.3. Critica a los argumentos vertidos en la tesis y ejecutoria respecto del principio de confianza legítima.

Una primera critica que podemos hacer a la ejecutoria que nos ocupa, es que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación abordó el principio de la confianza legítima, desde una perspectiva que no fue planteada por los quejosos, pues si bien, estos alegaron que existió violación a dicho principio porque el legislador, intempestivamente y de manera súbita, eliminó el régimen simplificado para dar paso a un régimen de actividades, lo cierto es que en ningún momento se planteó que tal principio implicara que el legislador no debió o no podía desaparecer el régimen y sustituirlo por uno nuevo.

Lo que realmente plantearon los quejosos en el caso en cuestión, fue la inexistencia de un régimen transitorio que les permitiera adaptarse

al nuevo régimen de actividades, y a las nuevas obligaciones en él establecidas.

Con independencia de que pudiera o no asistirle la razón a los quejosos respecto a la inconstitucionalidad del nuevo régimen, lo cierto es que la nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta se publicó en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, y entró en vigor el 1º de enero de 2014, es decir, con menos de un mes de anticipación, y sin prever alguna medida transitoria específicamente respecto del nuevo régimen de actividades que sustituyo al anterior régimen simplificado, que como ya dije, llevaba poco más de 23 años que había sido implementado.

En ese sentido, el análisis que realizaron los Ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la ejecutoria que nos ocupa, se centró –desde mi punto de vista equívocamente- en determinar si el principio de confianza legítima, como manifestación del derecho a la seguridad jurídica, puede invocarse para efecto de que “las leyes fiscales continuarán su vigencia hacia el futuro de manera indefinida”, resolviendo que “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”, aspectos que como ya he comentado, desde luego, no se protegen bajo el principio de confianza legítima.

Es de reiterarse que, como ya analizamos en los apartados que anteceden, precisamente el principio de confianza legítima si bien entra en conflicto con el diverso de libre configuración legislativa, de

ninguna forma puede ni debe interpretarse en el sentido de que su finalidad sea que la legislación tributaria sea inmutable, sino más bien, lo que se busca es que los cambios a la misma no sean imprevisibles e intempestivos para el contribuyente.

Para ello, la jurisprudencia de los tribunales europeos coincide en que la confianza legítima no es digna de protección, cuando “la nueva norma ha previsto un plazo de *vacatio legis* suficiente que tenga en consideración la situación de las personas que se han visto afectadas por la modificación normativa.”⁷⁴

Por lo que, *contrario sensu*, la confianza legítima es digna de protección en el caso en que las modificaciones normativas –en específico las tributarias- no hayan podido ser previsibles o plenamente conocidas para los contribuyentes de manera que pueda ir adaptándose al cumplimiento de sus nuevas cargas tributarias, sobre todo cuando éstas sean más gravosas –como aconteció en el caso a estudio-, pues desde luego, tal imprevisibilidad e intempestividad pone al contribuyente en un grave estado de inseguridad jurídica.

Incluso, la doctrina reconoce que puede vulnerarse el principio de confianza legítima cuando “la norma cuestionada entra en vigor por

⁷⁴ Díaz Rubio. Op. Cit. p. 130.

sorpresa, sin que los sujetos económicos que van a sufrirla estén advertidos, y sin medidas transitorias o compensatorias.”⁷⁵

En ese sentido, el análisis que debió realizarse a la luz del agravio de las quejas, no era que el principio de confianza legítima impidiera al legislador suprimir o modificar el régimen simplificado previsto en la ley anterior; sino más bien, era determinar si trascendió o no a la regularidad constitucional de la nueva ley, la omisión del legislador de prever medidas transitorias que permitieran al contribuyente ir adaptándose a su nuevo régimen tributario, en el cumplimiento de sus nuevas obligaciones, de manera que se hubiere o no vulnerado el principio de confianza legítima de los quejosos.

Cabe señalar que respecto a la omisión de legislador de establecer medidas transitorias de las leyes, resulta ilustrativo la opinión de algunos autores en el sentido de que, para la protección de la confianza legítima, sería deseable que el legislador estableciera “disposiciones transitorias *ad hoc*, que suavizasen el impacto normativo de la nueva Ley.”⁷⁶

Otra crítica que puedo hacer al estudio que se hizo en la ejecutoria que nos ocupa, es que se abordó el principio de confianza legítima exclusivamente bajo la perspectiva del principio de los derechos adquiridos, cuando, como ya he mencionado, la concepción del

⁷⁵ García Macho, R. “Contenido y límites de la confianza legítima.” *Revista española de Derecho Administrativo (REDA)*. 56. Madrid. Civitas. 1989. citado por Viana Cleves. Op. Cit. p. 261.

⁷⁶ Sanz Rubiales. Op. Cit. p. 101.

principio de confianza legítima que se ha construido, tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial, parte de la finalidad de proteger expectativas de derecho.

Así se sostuvo en la ejecutoria que “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.”

Es decir, en esencia se determinó que no era posible que la modificación por el legislador del régimen tributario aplicable a los quejosos, necesariamente afectaran situaciones jurídicas anteriores o derechos adquiridos, pues no es posible argumentar que el gobernado incorpore en su esfera de derechos la aplicación de un régimen de tributación.

Dicho pronunciamiento, resulta perfectamente razonable en función del principio de irretroactividad con respecto a derechos adquiridos, sin embargo, no así respecto de la óptica del principio de confianza legítima, pues se reitera, se parte de la base de que existen expectativas de derecho que son dignas de protección dada la confianza creada por el legislador, de que las normas tributarias no serán abruptamente modificadas y sin dar oportunidad al contribuyente de conocerlas y asumirlas.

Al menos, en ese sentido, esta confusión conceptual, también se ha observado en los tribunales europeos. Al respecto Díaz Rubio sostiene que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en ciertos supuestos “tendría que tener en cuenta el principio de los derechos adquiridos en lugar del principio de la protección de la confianza legítima, ya que los efectos de la nueva norma se extienden a situaciones concluidas antes de su entrada en vigor; es decir, los efectos de la nueva norma afectan a los derechos obtenidos por la persona interesada [...] teniendo que ser éstos, en consecuencia tutelados por el principio de los derechos adquiridos y no por el principio de la confianza legítima.”⁷⁷

En ese orden de ideas, parece una contradicción –al menos a nivel conceptual- que en la ejecutoria que nos ocupa, se haya sostenido que el principio de confianza legítima no tiene el alcance de oponer al legislador meras expectativas de derecho, debido a que es imposible que el contribuyente genere esperanza en que el régimen tributario permanezca inmodificable.

Lo anterior, pues el principio de confianza legítima precisamente parte de la premisa de que ciertas expectativas de derecho legítimamente creadas por el Estado son susceptibles de protegerse, impidiendo que el legislador cambie abruptamente, de un día para otro, las reglas aplicables a un régimen de tributación que se ha mantenido, esencialmente similar, durante un tiempo prolongado -en el caso concreto por más de dos décadas-, sin dar oportunidad a los

⁷⁷ Díaz Rubio. Op. Cit. p. 131.

contribuyentes de conocer y asumir sus nuevas obligaciones tributarias, en un plazo razonable.

La Suprema Corte se pronunció en el sentido de que el principio de confianza legítima sólo protege expectativas de derecho en favor del gobernado, tratándose de actos de administración y no así respecto de actos legislativos, en donde sólo se protege a los derechos adquiridos pues –a su consideración- el proteger dichas expectativas provocaría la petrificación o congelación del derecho.

Esta posición resulta en principio contraria a la opinión doctrinal mayoritaria, en el sentido de que el principio de confianza legítima, también aplicable al ámbito legislativo, protege tanto a derechos adquiridos en función de la retroactividad de las leyes, pero también abarca la protección de expectativas legítimamente creadas, en el caso de retroactividad de las normas, cuya protección no se concreta en la imposibilidad de la norma de ser modificada, sino en evitar que esa modificación sea intempestiva o abrupta.

Así se reconoce incluso que la confianza legítima en el ámbito legislativo “constituye un mecanismo moderador de la innovación legislativa, al regular el equilibrio entre estabilidad y cambio de las normas jurídicas.”⁷⁸

Parece que el pronunciamiento que hizo la Suprema Corte en la ejecutoria en estudio, tiene su origen en diversos criterios de los Tribunales Españoles y de la Unión Europea, en el sentido de que

⁷⁸ Sanz Rubiales. Op. Cit. p. 95.

precisamente “el principio de confianza legítima no puede llevarse a la petrificación del ordenamiento jurídico de la Unión Europea.”⁷⁹

Sin embargo, ese pronunciamiento debe entenderse en el contexto de que el principio de confianza legítima no es absoluto y no puede llevarse a un extremo, que impida al legislador realizar las modificaciones necesarias a la legislación tributaria, para imponer las contribuciones que se requieran para cubrir el gasto público.

Es decir, no quiere decir que la confianza legítima pretenda proteger la inmutabilidad de las normas tributarias, o que su protección se extienda a las expectativas de mantenerse en un régimen tributario concreto de manera indefinida, pues ese principio no tiene esos alcances.

La confianza legítima no reconoce expectativas para mantener un beneficio o un régimen tributario concreto, pero sí protege expectativas del contribuyente, en el sentido de que, en caso de que la legislación tributaria se modifique sustancialmente, de manera que se vuelva más gravosa o le imponga mayores cargas, entonces mínimamente el Estado le dé la oportunidad, en un plazo razonable, de conocer las nuevas obligaciones a su cargo, así como la posibilidad de asumir las mismas.

De tal suerte que el principio de confianza legítima no pretende proteger expectativas a tributar de una forma determinada, sino más bien, que existen legítimas expectativas de que la actuación del

⁷⁹ *Ídem.* p. 129.

Estado –en materia tributaria- será más o menos congruente, y en caso de que existan cambios sustanciales en las leyes fiscales, ese cambio no sea intempestivo o súbito, lo que se evita con la previsión de un periodo de tiempo o incluso un régimen transitorio que le permita al contribuyente adaptarse a su nueva situación.

Lo anterior encuentra sentido, en la medida en que el principio de seguridad jurídica parte de la premisa fundamental del derecho del gobernado a no encontrarse jamás en una situación de incertidumbre jurídica, y en consecuencia, en estado de indefensión, entonces, parece lógico que también este principio otorgue una mínima certeza al gobernado de que el Estado, en su libre potestad tributaria, no cambie abruptamente las normas tributarias, pues de lo contrario, crearía incertidumbre sobre las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes, dejándolos en estado de indefensión.

En mi opinión, el argumento de la ejecutoria en cuanto a que no son oponibles expectativas de derecho de los contribuyentes, respecto de la libre configuración que tiene el legislador para realizar modificaciones a las contribuciones, tiene su lógica en la construcción que se ha hecho del principio de seguridad jurídica e irretroactividad en nuestro país, en el entendido de que no se ha considerado válida la protección de las expectativas de derecho legítimamente creadas.

De tal suerte que, la teoría que se ha desarrollado a nivel jurisprudencial por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y de los Tribunales del Poder Judicial de la Federación, en materia de irretroactividad de la ley, parten de la base del principio de los

derechos adquiridos, es decir, que sólo se protege a los gobernados con respecto a la retroactividad de las leyes en perjuicio de aquellas situaciones jurídicas consumadas o derechos previamente incorporados en su esfera jurídica, por lo que, este concepto colisiona con el desarrollo doctrinal y jurisprudencial que ha tenido el principio de confianza legítima a nivel global, de manera que, bajo esas condiciones, en México es difícil darle un alcance más amplio al principio de confianza legítima, que el que le dio la Suprema Corte en la ejecutoria en cuestión.

Otra crítica al criterio vertido por nuestro Máximo Tribunal, para desestimar el argumento de las quejas respecto a una posible violación al principio de seguridad jurídica, es que se determinó ponderar el interés colectivo por sobre el interés particular, con base en la premisa de que “las normas tributarias tienen especial relevancia en tanto que funcionan como mecanismos para promover el desarrollo económico, justo y adecuado de la población”, y que aquellas constituyen “uno de los principales instrumentos de la política económica interna y externa”, por lo que en su opinión debe prevalecer por sobre los intereses particulares.

Si bien, coincido en la postura en que en el análisis a una posible vulneración de la confianza legítima en materia de normas tributarias, implica necesariamente una ponderación entre el interés público de recaudar las contribuciones necesarias que permitan cumplir con los fines del Estado (como sería el desarrollo económico, entre otros) y por otra parte, el interés particular de los contribuyentes en que le sea

protegido su derecho a la seguridad jurídica, de manera que en principio, el interés público debería prevalecer por sobre el individual.

Sin embargo, esa ponderación, no puede asumirse de forma automática ni absoluta en el sentido de que siempre deba ceder el interés individual (de protección a la confianza legítima) por sobre el colectivo (de recaudar), pues en mi opinión, dentro del principio de confianza legítima subyace también un interés público y general que consiste en asegurar que el Estado sea coherente y congruente con sus acciones, evitando la arbitrariedad e intempestividad de los cambios legislativos –sobre todo en materia tributaria- que también pueden afectar seriamente a los factores económicos o productivos de la sociedad, de manera que también se vulnere el desarrollo económico del país.

El sostener la postura de que la libertad de configuración de la norma tributaria en favor del legislador no tiene más límite que los principios constitucionales y el respeto a los derechos humanos, de manera que queda excluido la posibilidad de exigir al legislador un mínimo de congruencia o coherencia en su diseño tributario, con respecto a las normas tributarias anteriores, me parece un riesgo.

Lo anterior, porque no sería posible restringir el ejercicio de la potestad del legislador para proteger otros intereses colectivos o de interés público, como serían las que subyacen en las legítimas expectativas creadas en los gobernados por las propias acciones Estatales.

De manera que entonces, al legislador no le es exigible una mínima congruencia en sus actos legislativos, permitiéndole que pudiera modificar sustancialmente en cada ejercicio fiscal la legislación tributaria, entonces, un año podría fomentar una actividad económica, otorgando beneficios fiscales o incentivos, y el subsiguiente ejercicio, imponer gravámenes altos a la misma actividad, con el objeto de desincentivarla.

Lo que desde luego trasciende a la seguridad jurídica de los agentes económicos que realizaron una inversión bajo la legítima expectativa, creada por el Estado, de que en un periodo más o menos estable de tiempo, perdurarían sus cargas tributarias, de manera que no sería válido, cambiar intempestivamente un régimen fiscal destinado a fomentar una actividad económica concreta.

Al respecto, me parece importante la opinión de Sanz Rubiales, en el sentido de que “las situaciones jurídicas de orden económico sí que reciben protección de la confianza legítima, siempre y cuando se hayan llevado a cabo inversiones promovidas por el poder público, mediante una acción o fomento o mediante otras normativas [...] que, por previsiones de la propia Ley; deben tener una cierta estabilidad y permanencia para favorecer las inversiones privadas, en la medida en que buscan asociar a los particulares en la cooperación para la obtención de fines de interés público.”

Es decir, la doctrina reconoce que existen supuestos en que la confianza legítima también conlleva la protección –podemos llamar indirectamente- de que el poder público no cambie intempestivamente

la legislación que afecte a inversiones privadas fomentadas por el Estado, en la medida en que estas acciones también tienen un fin de carácter público.

Lo anterior cobra relevancia en el criterio analizado en la jurisprudencia en cuestión, pues no cabe duda que el sector dedicado a las actividades de sector primario (agrícola, ganadero, silvícola y pesquero) es un sector fundamental para el desarrollo económico del país, y además es de los sectores más vulnerables, de ahí que el propio legislador haya sido el que determinó otorgar ciertos beneficios en la tributación –bajo el régimen simplificado de la Ley del Impuesto Sobre la Renta- y aún hoy en día, continúa haciéndolo –aunque en diferente medida- en la nueva Ley.

Si bien el cambio repentino de un régimen a otro puede atender a necesidades colectivas, el hecho de que se le exija a los actos legislativos un mínimo de motivación en la expedición de las leyes, tampoco permite conocer –y mucho menos cuestionar- si la norma es eficaz para lograr o no los objetivos económicos que se persiguen con ella, y con ello, analizar si verdaderamente existe un interés público mayor que proteger, más que la simple recaudación de contribuciones, lo que deja al contribuyente en un estado de desconocimiento tanto de la necesidad del cambio de política fiscal, como de la idoneidad de la norma para lograr los fines buscados por el legislador.

Con independencia de la postura que se tome en relación a si ese tipo de control del legislador, debe recaer o no en el ámbito judicial, lo cierto es que, ante esa amplísima libertad de legislador, la confianza legítima

se constituye como un principio modulador de la libre configuración legislativa en materia tributaria, pues si bien no puede llevarse al extremo de impedir que el legislador modifique o suprima una norma tributaria, lo cierto es que ese principio sí exige que en esa transición, se respete un mínimo de certeza jurídica en los gobernados sobre los efectos que pudiera tener sobre ellos la nueva norma tributaria, concediéndoles un plazo suficiente para su conocimiento previo o bien, prever mecanismos para irse adaptando a esos cambios.

De ahí que no puede asumirse automáticamente que en todos los casos que se pondere el interés particular de protección a la seguridad jurídica, en su modalidad de confianza legítima, y el interés público de proteger la recaudación tributaria, deba prevalecer siempre éste último, pues en todo caso, la exigencia de evitar cambios abruptos e intempestivos en el sistema tributario, también lleva consigo un interés público respecto a exigir congruencia en las conductas del poder público que permitan tener certeza a los agentes productivos que no lesionen el normal desarrollo de la economía.

También es importante referir que de la ejecutoria en cuestión, la Suprema Corte emitió tres tesis sobre el tema de confianza legítima: a) La 2a. XXXVII/2017 (10a.)⁸⁰, que podemos llamar genérica, en la que aborda el concepto de confianza legítima y que deriva del principio de seguridad jurídica, en su faceta de interdicción o prohibición de la

⁸⁰ De rubro: “CONFIANZA LEGÍTIMA. CONSTITUYE UNA MANIFESTACIÓN DEL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA, EN SU FACETA DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD”. Véase Capítulo III del presente.

arbitrariedad o del exceso; b) La tesis 2a. XXXVIII/2017 (10a.)⁸¹, en la que se aborda cómo se aplica el principio de confianza legítima en actos administrativos, y se refiere que este principio sí se reconoce por el orden jurídico mexicano; y c) La tesis 2a. XXXIX/2017 (10a.)⁸², en la que aborda el principio aplicable a los actos legislativos.

Respecto al segundo criterio de la Suprema Corte respecto de la aplicación del principio de confianza legítima en el ámbito administrativo, éste se relaciona con el principio de irrevocabilidad unilateral de los actos administrativos favorables a los particulares, y que en el sistema jurídico mexicano se encuentra protegido por virtud de que se exige a las autoridades que pretendan revocar este tipo de actos, a que promuevan juicio de lesividad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Al respecto, la Suprema Corte establece como elemento necesario, en el análisis sobre la confianza legítima, la ponderación que se haga entre los intereses públicos o colectivos frente a los intereses particulares –como ya he comentado–sin embargo orienta su sentido a que el acto de autoridad podrá modificarse ante una imperante necesidad de interés público, lo que ciertamente deja dudas sobre

⁸¹ De rubro: “CONFIANZA LEGÍTIMA. SU APLICACIÓN EN EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO RESPECTO DE ACTOS ADMINISTRATIVOS”. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Décima Época. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 40, marzo de 2017, tomo II, página 1386.

⁸² De rubro: “CONFIANZA LEGÍTIMA. SU APLICACIÓN EN EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO RESPECTO DE ACTOS LEGISLATIVOS.” Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Décima Época. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 40, marzo de 2017, tomo II, página 1387.

cuándo considerar que existe una “imperante necesidad” de proteger el interés público.

A pesar de ello, el valor de ese criterio en mi opinión consiste en que al menos por lo que toca al ámbito de derecho administrativo, se reconoce al principio de confianza legítima como un medio de protección de expectativas legítimamente creadas y no sólo bajo el principio de derechos adquiridos, lo cual deja “abierta la puerta” a los juzgadores para la aplicación de este principio, según el caso concreto y atendiendo a sus particularidades, aún y cuando finalmente el criterio de la Corte lo limita a la revocación de actos favorables, cuando la doctrina de derecho administrativo no sólo lo vincula con estos, sino también en otros supuestos, como sería por omisión o silencio de la autoridad o incluso por actos administrativos no favorables, en el caso en que pudieran ser sustituidos por uno de mayor gravamen.

En ese sentido, debe destacarse que el principio de confianza legítima, en el ámbito del Derecho Administrativo, ya había encontrado su protección previamente por criterios –aunque escasos- de los tribunales del Poder Judicial de la Federación, como es el caso de una disposición administrativa de carácter general por la que se otorgaron beneficios fiscales a determinados contribuyentes, específicamente en el pago diferido de impuestos, y que por ello, los particulares se acogieron a dichos beneficios, pero que con posterioridad, una vez en curso su plan de pagos diferidos, se impusieron nuevos requisitos previos para poder acceder a esos beneficios, de manera que se determinó que se vulneraba el principio de confianza legítima de los

particulares, porque éstos no estaban en condiciones de conocer y acatar los nuevos requisitos.⁸³

También se advierte un caso en el que importadores de mercancías comprendidas en ciertos aranceles, respecto de los cuales el Estado mexicano había determinado una desgravación gradual y posteriormente, por Decreto por el que se modificó la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación de 26 de diciembre de 2013, se había postergado su desgravación, reconociéndose la posibilidad a los importadores de impugnar mediante juicio de amparo la nueva norma, acreditando su interés jurídico bajo la expectativa legítima (principio de confianza legítima) de que se establecería una tarifa menor.⁸⁴

⁸³ Véase la tesis: IV.2o.A.41 A (10a.) Registro: 2003700. Décima Época. “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.” Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XX, mayo de 2013, tomo 3, p. 2028.

⁸⁴ Véase la tesis: I.11o.A.2 A (10a.). Registro: 2011717. Décima Época. “DECRETO POR EL QUE SE MODIFICA LA TARIFA DE LA LEY DE LOS IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y DE EXPORTACIÓN, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 26 DE DICIEMBRE DE 2013. QUIEN SE DEDICA A LA IMPORTACIÓN DE LAS MERCANCÍAS COMPRENDIDAS EN LOS ARANCELES OBJETO DE DESGRAVACIÓN GRADUAL QUE ESA NORMA POSTERGÓ, TIENE INTERÉS JURÍDICO PARA RECLAMARLO EN AMPARO EN ATENCIÓN AL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA.” Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 30, mayo de 2016, tomo IV, p. 2781.

Es la última tesis de la Suprema Corte, la relativa a la aplicación de la confianza legítima a actos legislativos,—o más bien, puedo decir, la inaplicación de este principio- la que resulta desafortunada, pues en esta, la Suprema Corte reitera nuevamente que el principio de confianza legítima bajo el principio de irretroactividad no puede tutelar meras expectativas de derecho contra actos legislativos, pues a su criterio, esto congelaría el derecho y el consecuente “cierre definitivo a los cambios sociales, políticos o económicos.”

Si bien es cierto, el anterior criterio se trata de una tesis aislada, que conforme al orden jurídico mexicano no es estrictamente obligatoria para el resto de los tribunales, tanto del propio Poder Judicial, como de los tribunales del orden administrativo, en los diversos niveles de gobierno, lo cierto es que ese criterio sí resulta claramente orientador para los juzgadores de todo el país.

De tal suerte que en mi opinión, con este criterio, se ha cerrado la puerta en nuestro país, para que los jueces o tribunales de amparo, pudieran analizar la regularidad constitucional de una norma tributaria, incluso a través de la vía de control difuso de la constitucionalidad, al amparo del principio de confianza legítima, en cualquier aspecto, lo que me parece desafortunado porque, en todo caso, el posible análisis que se hiciera no estaría orientado a determinar si el sistema tributario puede ser inmutable, sino más bien, analizar si una determinada modificación a dicho sistema, resulta intempestiva o imprevisible para los contribuyentes, por no respetar un mínimo de plazo o medidas

transitorias, para que el contribuyente pudiera adaptarse al cumplimiento de sus nuevas obligaciones tributarias.

Sobre todo, porque no existió un pronunciamiento por parte de la Suprema Corte sobre si la exigencia de un régimen transitorio de la nueva ley del Impuesto Sobre la Renta, tratándose de la desaparición o sustitución del régimen simplificado, pudiera o no vulnerar el principio de seguridad jurídica, bajo el diverso principio de confianza legítima, cuestión que, reitero, no fue abordada en la ejecutoria que nos ocupa.

En suma, me parece que tanto la ejecutoria como los criterios contenidos en las tesis previamente referidas de la Suprema Corte, son perfectamente validos bajo la lógica jurídica y los principios que se han ido desarrollando en su jurisprudencia, en materia de seguridad jurídica, irretroactividad de la ley y libre configuración legislativa, y son congruentes con la faceta de un tribunal de legalidad. Sin embargo, me parece que tales argumentaciones no cumplen con las exigencias que implican la labor de la Suprema Corte como tribunal constitucional, que también es fuente de derecho como máximo intérprete de la constitución.

Es decir, no es suficiente desestimar la aplicación del principio de confianza legítima en el sistema jurídico mexicano, respecto a actos legislativos, bajo la premisa de que dicho principio solo puede abordarse desde la perspectiva de la irretroactividad de la norma, partiendo de los derechos adquiridos, pues en todo caso, precisamente el análisis del principio plantea la posibilidad de proteger

posibles expectativas legítimas que sean dignas de protección y que escapen al principio de los derechos adquiridos, bajo el principio de seguridad jurídica.

Lo anterior, posiblemente pone en la mesa la necesidad de replantear el alcance y definición del principio de seguridad jurídica, sin embargo, parece que se optó por seguir un estricto esquema de apegarse a los alcances y reglas de los principios previamente establecidos.

No debe olvidarse que la génesis del principio de confianza legítima en el Derecho Alemán, surge como una respuesta para proteger legítimas expectativas de los gobernados, en un caso que –desde mi óptica- resultaba evidentemente injusto resolver lo contrario, de manera que se construyó este principio con base en el diverso de buena fe y posteriormente en el de seguridad jurídica, el cual, ha ido evolucionando hasta permear en otros sistemas jurídicos, de manera que en mi opinión, ello demuestra la verdadera labor de un tribunal constitucional, que como máximo intérprete de la constitución crea derecho a partir de principios y reglas, siendo progresivo en la protección de derechos fundamentales y principios del Estado de Derecho.

En suma, parece que en cuanto a innovación en el Derecho Constitucional, México se ha caracterizado por seguir una línea tradicionalista, esperando siempre a que cambios importantes se propicien desde fuera, en vez de iniciarlos desde dentro, como recientemente aconteció con el régimen de protección de los derechos humanos y el control difuso de constitucionalidad, lo que parece deja

a nuestro sistema jurídico rezagado con respecto a los de otros países europeos, e incluso, de la propia América Latina. Habrá que ver si, en algunos años, el Estado mexicano no se ve obligado a nivel internacional a reconocer constitucionalmente el principio de protección de la confianza legítima, aplicable al ámbito administrativo y legislativo, que tanta producción ha tenido en otros sistemas jurídicos.

VI. Conclusiones.

- 6.1. El principio de confianza legítima o de protección de la confianza legítima (*vertrauensschutz*) encuentra su origen en el Derecho alemán y ha evolucionado hasta considerarse un principio general de derecho, el cual se ha construido, primordialmente, a través de la labor jurisprudencial del Tribunal Federal en ese país, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Constitucional Español. En América Latina también se ha desarrollado este principio jurisprudencialmente en Chile, Colombia, Argentina, Venezuela, entre otros.
- 6.2. La jurisprudencia alemana define el principio de confianza legítima como el principio general de 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.
- 6.3. En México, la Suprema Corte de Justicia de la Nación definió el principio de confianza legítima como una manifestación del derecho a la seguridad jurídica que 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 ve quebrantada esa expectativa.

- 6.4. Tanto la doctrina a nivel internacional como la jurisprudencia de los tribunales europeos, reconocen que el principio de confianza legítima se extiende a la protección de las expectativas de derecho, distinguiéndolas de aquellos derechos que ya se incorporaron al patrimonio del particular, por lo que no debe abordarse su análisis exclusivamente a partir del principio de los derechos adquiridos.
- 6.5. Como elementos necesarios para la aplicación de la protección de la confianza legítima, la doctrina coincide en que debe existir:
 - 1) Un acto o comportamiento de los poderes públicos conocido por la persona interesada, en el que ambos actúan de buena fe, y que genera una situación de confianza en la persona;
 - 2) Un cambio en la línea de conducta de los poderes públicos imprevisible, súbito o intempestivo;
 - 3) La ponderación entre el interés individual de quien reclama la protección de su confianza, y por otro lado, el interés público en la modificación del acto o comportamiento.
- 6.6. Para la configuración del principio de confianza legítima, la buena fe es un requisito esencial, tanto por parte del particular como del poder público, lo que significa que el particular, frente al acto o comportamiento estatal, debe actuar de forma leal, honesta y sincera, pero también consiste en una exigencia para el Estado

que le obliga a actuar coherentemente con sus actos, a buscar el interés colectivo y no el mero interés de la legalidad.

- 6.7. En general, la doctrina y la jurisprudencia de los tribunales de países en cuyo sistema jurídico se reconoce la confianza legítima, coinciden en que dicho principio tiene su fundamento en los diversos principios de seguridad jurídica, buena fe e irretroactividad, teniendo como principal sustento el primero de los mencionados, que en todo caso, exige que se garantice un mínimo de estabilidad en las conductas del poder público, evitando cambios del ordenamiento que trastornen situaciones jurídicas previas o expectativas legítimamente creadas.
- 6.8. Con respecto al principio de irretroactividad, la jurisprudencia alemana coincide en que cualquier supuesto de irretroactividad puede vulnerar el principio de protección de la confianza legítima, siempre que se atiendan los requisitos para que ésta última se configure.
- 6.9. En el ámbito de derecho tributario, el principio de confianza legítima se concibe como un límite a la retroactividad de las normas tributarias, de manera que su finalidad es evitar que exista un cambio intempestivo en la expedición de dichas normas, que pudieran tener efectos retroactivos perjudiciales.

Al respecto, la jurisprudencia de la Unión Europea y la doctrina en los países que la conforman, ha reconocido que una manera de evitar esa intempestividad o imprevisibilidad, es que el

legislador prevea un plazo de “*vacatio legis*”, un “efecto anuncio” o un régimen de transitoriedad, que permita a los contribuyentes conocer previamente, en un plazo prudente, los cambios normativos que pudieran afectarles y que les permita adaptarse a los mismos. Sin que lo anterior, pueda entenderse en el sentido de que el sistema tributario sea inmutable, sino que la finalidad es evitar que las modificaciones se produzcan de forma intempestiva, abrupta o imprevisible.

- 6.10. Algunos principios con los que colisiona la confianza legítima son del destino al gasto público de las contribuciones, y el principio de libre configuración legislativa.

Lo anterior, porque el principio de destino al gasto público implica reconocer cierto dinamismo de la legislación tributaria, y el segundo, que el legislador tenga una libertad amplia para modificar los elementos esenciales de las contribuciones; por otro lado, el principio de confianza legítima parte de la necesidad de que exista cierta permanencia o continuidad en las normas, de manera que se deba privilegiar el interés individual por sobre el colectivo. En ambos casos, la confianza legítima no puede llevarse al extremo de la “petrificación del Derecho”, pero si evitar cambios intempestivos o abruptos, en perjuicio de la seguridad jurídica de los contribuyentes.

- 6.11. En la ejecutoria que dio lugar a la tesis 2a. XXXVII/2017 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se determinó que el principio de confianza legítima se constituye

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.

6.12. La Suprema Corte medularmente distinguió entre la aplicación del principio de confianza legítima en el ámbito administrativo y en el ámbito legislativo, en este último, sostuvo que aquel se invoca a nivel de derechos adquiridos y bajo la perspectiva de irretroactividad de normas, por lo que no era viable crear esperanza en el gobernado que un régimen tributario se mantendrá sin cambio alguno, ya que el contribuyente no adquiriría en su esfera de derechos, el relativo a tributar en un régimen determinado o con ciertos beneficios, de manera indeterminada. También sostuvo que el oponer meras expectativas de derecho a la libre configuración del legislador, equivaldría a la petrificación o congelación del derecho, y como consecuencia, al cierre definitivo a los cambios sociales, políticos y económicos.

6.13. La principal crítica que se hace al criterio de la Segunda Sala de la Suprema Corte, relacionado con la confianza legítima, es que no atendió al verdadero planteamiento de los quejosos en el asunto en el que se hizo valer tal principio, pues aquellos

alegaron violación al principio de confianza legítima en razón de la inexistencia de un régimen transitorio que les permitiera adaptarse al nuevo régimen de actividades y a las nuevas obligaciones en él establecida, y no que el legislador no podía modificar el régimen tributario aplicable.

Además de que el análisis del principio en cuestión, no exigía considerar que el sistema tributario fuera inmutable, sino más bien determinar si se vulneraban expectativas de derecho en razón de lo intempestivo o súbito de la expedición de una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta, que eliminó o modificó el régimen simplificado de dicha ley.

- 6.14. Otra crítica al análisis que realizó la Suprema Corte, es que sostuvo que en el ámbito legislativo, el principio de confianza legítima sólo se invoca a nivel de derechos adquiridos y bajo la perspectiva de irretroactividad de normas, lo que es contrario al concepto que se ha construido, tanto a nivel doctrinal como jurisprudencial a nivel internacional, sobre el principio de confianza legítima y que coincide en que éste protege ciertas expectativas de derecho legítimamente creadas por el Estado.
- 6.15. En la ejecutoria que dio lugar a la tesis 2a. XXXVII/2017 (10a.) se determinó ponderar de manera “automática” el interés colectivo de recaudar las contribuciones necesarias que permitan cumplir con los fines del Estado, por sobre el interés particular, de que sea protegido el derecho a la seguridad jurídica, regla que plantea el problema de excluir la posible ponderación de otro tipo

de intereses públicos, como el exigir coherencia en la conducta estatal, así como el generar certeza en los agentes productivos que permita el desarrollo de la economía nacional.

- 6.16. En mi opinión, el principio de confianza legítima o de protección a la confianza legítima, se erige como un principio modulador de la libre configuración legislativa en materia tributaria, pues si bien no puede llevarse al extremo de impedir que el legislador modifique o suprima un norma tributaria, lo cierto es que la aplicación de ese principio sí exige que en esa transición, se respete un mínimo de certeza jurídica en los gobernados sobre los efectos que pudiera tener sobre ellos la nueva norma tributaria, concediéndoles un plazo suficiente para su conocimiento previo o bien, que se prevean mecanismos transitorios que les permitan irse adaptando a esos cambios.

VII Bibliografía.

Aarnio, Aulis. “Reglas y principios en el razonamiento jurídico (Pedro Serna, trad.)” *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña* [En línea]. 2000. 4.

Alexy, Robert. Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica (Manuel Atienza, trad.) *DOXA: Cuadernos de Filosofía del Derecho*. [En línea]. 1988. 05.

Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal. Themis. México. 2012.

Bermúdez Soto, Jorge. El principio de confianza legítima en la actuación de la administración como límite a la potestad invalidatoria. *Revista de Derecho (Valdivia)*. [En línea]. Diciembre 2005. Vol. XVIII. 2.

Neme Villarreal, Martha Lucía. “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*. Universidad Externado de Colombia. Colombia: 2003.

Díaz Rubio, Patricia. El principio de confianza legítima en materia tributaria. Tirant lo Blanch. España: 2014.

Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Porrúa: México. 2009.

García Macho, R. “Contenido y límites de la confianza legítima.” *Revista española de Derecho Administrativo (REDA)*. 56. Madrid. Civitas. 1989.

García Maynez, Eduardo. Introducción al Estudio del Derecho. Porrúa: México, 2001. 52ª. Edición.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero. De palma. Bs. As. 1962 y 1969, citado por De la Garza, Sergio F. Derecho Financiero Mexicano. Porrúa. México. 2005.

Letelier Wartenberg, Raúl. Contra la confianza legítima como límite a la invalidación de actos administrativos. *Revista Chilena de Derecho*. Pontificia Universidad Católica de Chile. 2014. Vol. 41. 2.

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*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. 2006. No. 171. Septiembre.

Machado Derzi, Misabel Abreu. “La expectativa normativa legítima frente a la imprevisibilidad de los cambios de la jurisprudencia y la protección de la confianza en el Derecho Tributario”. El Tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI. Marcial Pons. Argentina: 2008.

Madariaga Gutiérrez, Mónica. Seguridad Jurídica y Administración Pública en el Siglo XXI. Editorial Jurídica de Chile. Chile: 1993.

Margain Manautou, Emilio. Nociones de política fiscal. Porrúa. México. Cuarta Ed. 2010.

Pistone, Pasquale y Baker, Philip. “Panorama general de la protección de derechos humanos en el ámbito tributario.” en Ruiz Jiménez, Cesar A. (coord.) *Derecho Tributario y Derechos Humanos. Diálogo en México y el Mundo*. Tirant lo Blanch, México. 2016.

Rey Vázquez, Luis Eduardo. "El principio de confianza legítima. Su posible gravitación en el Derecho Administrativo Argentino." *Anuario da Faculdade de Direito da Universidade da Coruña* [En línea]. 2013. 17.

Rondón de Sansó, Hildegard. "El principio de confianza legítima o expectativa plausible en el Derecho Venezolano." Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba. [En línea]. Abril 1999.

Sanz Rubiales, Iñigo. Confianza legítima y Poder Legislativo. *Revista de Derecho*. Universidad de Piura. 2001. 2.

Sarmiento-Eraza, Juan Pablo. "La vulneración a la confianza legítima. ¿Una situación Jurídica Generadora de Responsabilidad del Estado Legislador?" *Vniversitas*. [En línea]. 2008. 116.

Venegas Álvarez, Sonia. Derecho Fiscal. Oxford University Press. México. 2010.

Viana Cleves, María José. El principio de confianza legítima en el Derecho Administrativo colombiano. Universidad Externado de Colombia. Colombia: 2007.

Jurisprudencia.

"CONFIANZA LEGÍTIMA. CONSTITUYE UNA MANIFESTACIÓN DEL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA, EN SU FACETA DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD". Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Décima Época, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 40, marzo de 2017, tomo II, página 1385.

“CONFIANZA LEGÍTIMA. SU APLICACIÓN EN EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO RESPECTO DE ACTOS ADMINISTRATIVOS”. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Décima Época. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 40, marzo de 2017, tomo II, página 1386.

“CONFIANZA LEGÍTIMA. SU APLICACIÓN EN EL ORDEN JURÍDICO MEXICANO RESPECTO DE ACTOS LEGISLATIVOS.” Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Décima Época. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 40, marzo de 2017, tomo II, página 1387.

Ejecutoria 22539. Amparo Directo en Revisión 737/2005. que dio lugar a la jurisprudencia 1a./J. 78/2010 de rubro: “RETROACTIVIDAD DE LA LEY Y APLICACIÓN RETROACTIVA. SUS DIFERENCIAS.” Novena Época, Semanario Judicial de la Federación. Tomo XXXIII, abril de 2011.

Ejecutoria que dio lugar a la tesis 2a. XXXVII/2017 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro es: “CONFIANZA LEGÍTIMA. CONSTITUYE UNA MANIFESTACIÓN DEL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA, EN SU FACETA DE INTERDICCIÓN DE LA ARBITRARIEDAD.” Décima Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro 40, marzo de 2017, tomo II.

Tesis 2a. LXXXIX/2017 (10a.) de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubor es: “PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL.” Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 43, Junio de 2017, Tomo II.

Tesis: I.110.A.2 A (10a.). Registro: 2011717. Décima Época. “DECRETO POR EL QUE SE MODIFICA LA TARIFA DE LA LEY DE LOS IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y DE EXPORTACIÓN, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 26 DE DICIEMBRE DE 2013. QUIEN SE DEDICA A LA IMPORTACIÓN DE LAS MERCANCÍAS COMPRENDIDAS EN LOS ARANCELES OBJETO DE DESGRAVACIÓN GRADUAL QUE ESA NORMA POSTERGÓ, TIENE INTERÉS JURÍDICO PARA RECLAMARLO EN AMPARO EN ATENCIÓN AL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA.” Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 30, mayo de 2016, tomo IV, p. 2781.

Tesis: IV.2o.A.41 A (10a.) Registro: 2003700. Décima Época. “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.” Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XX, mayo de 2013, tomo 3, p. 2028.

Legislación.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. 2017. México.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. 2013. México.

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. 2017. México.